

L'onere della prova dell'insufficienza delle risorse regionali

di Flavio Guella

SOMMARIO: 1. Provare ciò che è necessario senza sapere ciò che è giusto: dalla giustizia distributiva all'art. 119, co. 4, Cost. – 2. I fatti da provare: le difficoltà del sindacato di sufficienza delle risorse locali nel caso di contrazione determinata dalla riduzione volontaria del prelievo tributario statale. – 3. Conciliare una vera sovranità tributaria con l'autonomia di spesa: il problema dei riflessi sulle risorse territoriali delle variazioni del prelievo statale. – 3.1. La soluzione più favorevole per l'autonomia: garanzia di neutralità finanziaria, vincolando lo Stato al rispetto dei preesistenti volumi di spesa. – 3.2. La soluzione più favorevole per lo Stato: libertà nel rimodulare l'allocazione mediante il sistema tributario, con il limite dell'adeguatezza delle risorse rispetto alle funzioni. – 4. Il principio di connessione risorse-funzioni in Costituzione: principio di contabilità (spesa pubblica) o regola in materia tributaria (entrate)? – 4.1. La formulazione del principio di connessione precedente al 2001. – 4.2. La riformulazione del principio di connessione nella riforma del 2001. – 5. I casi di neutralità finanziaria legislativamente disposta: dalla tutela della spesa storica al rispetto dell'autonomia. – 5.1. La neutralità finanziaria nelle riforme tributarie precedenti al 2001. – 5.2. La neutralità finanziaria nella riforma del c.d. federalismo fiscale del 2009. – 6. La struttura a giudizio di ragionevolezza del sindacato di costituzionalità ex art. 119, co. 4, svolto su leggi di riduzione del prelievo prive di clausole di neutralità. – 6.1. Globalità delle assegnazioni e difficoltà di prova dell'insufficienza quantitativa: l'eccezionale sindacabilità per le ipotesi di fondi vincolati o di aspettative qualificate. – 6.2. Oltre la ragionevolezza: logica emergenziale ed ulteriore aggravarsi della *probatio diabolica* dell'assenza di alternative allocative. – 7. La non percorribilità di un giudizio fondato sull'eguaglianza per le Regioni speciali: riserve all'erario o principio negoziale, rispettivamente a fronte di aumenti o riduzioni del prelievo. – 8. Le aperture della giurisprudenza ad un sindacato di sufficienza delle risorse fondato su un'istruttoria effettiva e su un riparto "variabile" dell'onere della prova. – 8.1. Le aperture della Corte costituzionale nella sentenza 188/2016. – 8.2. Le precisazioni della Corte costituzionale nella sentenza 140/2017. – 9. Regole processuali che incentivino la leale collaborazione: flessibilità dell'onere probatorio, test di proporzionalità e ritorno alle categorie "differenziali" della giustizia distributiva.

1. Provare ciò che è necessario senza sapere ciò che è giusto: dalla giustizia distributiva all'art. 119, co. 4, Cost.

Alla domanda "uccideresti l'uomo grasso?" la nostra Costituzione non ha risposto, e ciò non è sorprendente. Sul tema della giustizia distributiva non solo la filosofia non ha potuto fornire una teoria condivisa, ma neppure sul piano sperimentale si riscontrano tra le persone preferenze concordanti¹. Non è chiaro quale sia la soglia quantitativa oltre la quale togliere a chi ha molto per dare a chi ha poco, redistribuire a favore dei molti le opportunità proprie di pochi, passi dall'essere una scelta di giustizia sostanziale all'apparire invece un'opzione inaccettabile sul piano etico.

Anche la redistribuzione delle risorse su base territoriale, rispetto alla quale l'art. 119 Cost. pone principi molto generali, nel momento concreto dell'applicazione giurisprudenziale deve confrontarsi con le aporie di un'affermazione di valori antitetici (solidarietà/eguaglianza e libertà/autonomia/differenziazione) e sconnessi da una base applicativa oggettiva. La Costituzione non ci dice quale quantità di risorse sia giusto redistribuire, ma afferma solo che redistribuire in sé – in astratto – può essere giusto. La giustizia, tuttavia, non è una questione astratta, ma si trova ad essere legata a fatti e a preferenze. Per individuare la quantità di risorse costituzionalmente "garantita" i fatti vanno provati e le preferenze vanno dichiarate in modo trasparente.

¹ Cfr. D. EDMONDS, *Uccideresti l'uomo grasso? Il dilemma etico del male minore*, Raffaello Cortina Editore, 2014.

Quanto alle preferenze, la Costituzione italiana – anche in questo ambito finanziario – si presenta come un documento frutto di mediazione tra diverse visioni ideologiche della società²; pur aderendo ad una visione (anche) redistributiva della giustizia, non ne individua chiaramente le modalità di bilanciamento con altri valori. La “parabola” sulle concezioni di giustizia che ha portato a riflettere in termini di *equality of autonomy*, se applicata al regionalismo offre tre modelli tra i quali è difficile scegliere³. Dare le risorse a chi le ha prodotte? Dare le risorse a chi ne ha meno? Dare le risorse a chi le userebbe nel modo più efficiente? Nonostante tutti gli sforzi teorici, non sappiamo “matematicamente” cosa sia giusto sacrificare a beneficio di chi, non sappiamo dove sia giusto allocare a discapito di chi. A questa relatività dell’idea di giustizia non pare esistere soluzione su un piano meta-positivo, ma solo le scelte (arbitrarie) dell’ordinamento possono orientare in concreto verso risultati che rimangono opinabili se sviluppati mediante principi piuttosto che regole. La Costituzione – come formulazione precettiva aperta – al riguardo pare aver normativamente optato per un criterio preferenziale, individuando il fine cui l’allocazione deve rispondere: la connessione tra risorse e funzioni⁴.

Sull’esigenza che la ricchezza rimanga dove è stata prodotta (liberalismo), o che venga trasferita dove renderà un’utilità marginale maggiore (utilitarismo), la Costituzione fa prevalere la necessità di adeguatezza rispetto ai bisogni funzionali (egualitarismo)⁵. Ciò non significa che altre visioni della giustizia siano da scartare, o non debbano essere considerate nell’attuazione del modello di c.d. federalismo fiscale italiano. Un sistema a base tributaria (tributi propri e quote di compartecipazione) è anzi fisiologicamente costruito a partire da una giustizia di matrice liberale, nel senso che al netto del correttivo egualitaristico la ricchezza deve essere allocata presso chi la produce. D’altra parte, la visione efficientistica per cui anche la redistribuzione deve tenere conto dei risultati della gestione è insita nelle idee di standardizzazione proprie della riforma del 2009 e dei movimenti di riforma dell’economia pubblica che si sono succeduti dagli anni ‘80 a partire dal *new public management*⁶ (e il disegno di riforma bocciato al referendum del 2016 portava ad rango costituzionale anche questo profilo utilitaristico⁷).

Il co. 4 dell’art. 119 Cost., tuttavia, nell’affermare che le risorse assegnate agli enti territoriali consentono di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite, orienta il sistema italiano verso un modello che deve tenere conto dei bisogni funzionali, ponendo così un limite che il legislatore non può ignorare e sul quale è chiamata a giudicare la Corte costituzionale.

L’adesione della Costituzione ad un modello riallocativo egualitaristico non determina però una immediata trasformazione della questione di giustizia in una questione di legittimità, pienamente

² Sui lavori preparatori in Costituente relativi all’art. 119 cfr. M. BERTOLISSI, *L’autonomia finanziaria regionale. Lineamenti costituzionali*, CEDAM, 1983, pp. 189 ss.

³ Cfr. A.K. SEN, *L’idea di giustizia*, Mondadori, 2011.

⁴ Oltre a quanto più diffusamente citato *infra*, sia consentito rinviare a F. GUELLA, *Sovranità e autonomia finanziaria negli ordinamenti composti. La norma costituzionale come limite e garanzia per le dimensioni della spesa pubblica territoriale*, Editoriale Scientifica, 2014.

⁵ Sempre richiamando le teorie di Amartya Sen, il problema dei tre bambini e un flauto è analogo a quello della redistribuzione delle risorse tra territori. Il primo bambino afferma che gli si debba consegnare il flauto perché è il solo che sappia suonarlo; il secondo perché è povero a tal punto da non possedere nessun altro giocattolo; il terzo perché lo ha in concreto costruito. Queste però sono esigenze tutte parimenti legittime, riconducibili a utilitarismo, egualitarismo e liberalismo; si opterà per l’una o per l’altra a seconda del valore che si vuole attribuire alla ricerca del benessere, all’eliminazione della povertà o al diritto di usufruire dei frutti del proprio lavoro, ma qualunque equilibrio è per sua natura arbitrario.

⁶ Cfr. C. HOOD, *The “New Public Management” in the 1980s: variations on a theme*, in *Accounting, organizations and society*, fasc. 2-3, 1995, pp. 93 ss.

⁷ Il nuovo testo dell’art. 119, co. 4, che sarebbe risultato dalla riforma costituzionale del 2016, ribadiva da un lato la tutela dell’autonomia parlando di “finanziamento integrale”, ma d’altro lato introduceva un nuovo periodo ai sensi del quale “con legge dello Stato sono definiti indicatori di riferimento di costo e di fabbisogno che promuovono condizioni di efficienza nell’esercizio delle medesime funzioni”.

sindacabile. L'esigenza riallocativa passa per una scelta politica rispetto alla quale la Costituzione non offre regole, ma principi. Quella nel senso della garanzia di adeguatezza delle risorse alle esigenze funzionali è una tendenza correttiva, in riferimento alla quale la Costituzione non dà indicazioni quantitative precise e che – al momento dell'applicazione pratica – crea inevitabili problemi di giudizio. Ciò proprio perché, nel suo funzionamento fisiologico, la Costituzione offre solamente un quadro procedimentale nel quale le opzioni solidali attuate dal legislatore sono legittimate se e nelle quantità in cui vengano assunte in coerenza con le esigenze funzionali degli apparati pubblici, ma a partire da un sistema che riconosce l'autonomia finanziaria territoriale e – quindi – un tendenziale legame tra risorse spese sul territorio e ricchezza dallo stesso prodotta.

L'opzione costituzionale nel senso della correzione egualitaristica della distribuzione della ricchezza è pertanto solo una preferenza per un modello di giustizia, da attuare però in concreto secondo la consueta tecnica del bilanciamento di valori⁸. È comunque una preferenza costituzionalizzata, che trasforma la tematica da questione di giustizia (meta-positiva) in questione di legittimità. Il sindacato su tale legittimità presuppone però – in seconda battuta, una volta dichiarate con trasparenza tali preferenze tendenziali – che sia risolta anche la problematica dei fatti da provare, da cui dipende il funzionamento del meccanismo di garanzia quantitativa prefigurato dal co. 4 dell'art. 119.

2. I fatti da provare: le difficoltà del sindacato di sufficienza delle risorse locali nel caso di contrazione determinata dalla riduzione volontaria del prelievo tributario statale

Il problema è molto ampio, e l'analisi dei fatti da provare presuppone di passare dal livello dei principi a quello delle regole applicative di dettaglio. Proseguendo in una trattazione di livello costituzionale, di seguito si analizzerà un'applicazione specifica del problema probatorio sotteso al co. 4 dell'art. 119; applicazione che peraltro è quella che emerge nella giurisprudenza costituzionale più recente⁹.

L'insufficienza delle risorse rispetto alle funzioni si presenta infatti come una situazione che può derivare da un variegato numero di cause: può originare da interventi attivi dello Stato o da sue condotte omissive, può essere frutto di scelte di tipo normativo o di circostanze fattuali. Il sindacato giurisdizionale è difficoltoso in tutte queste ipotesi, ma nel caso di intervento statale di tipo sia normativo, sia attivo, la connessa riduzione di risorse può essere valutata dal giudice in modo più agevole proprio in quanto tutto il ragionamento si svolge sul piano giuridico-positivo.

Molto più difficile è il sindacato o di variazioni di fatto che producono insufficiente disponibilità di risorse, o di condotte omissive statali che portano ad una mancata connessione risorse-funzioni. Di queste ipotesi non si tratterà, anche perché meno frequente ne è l'emersione in giudizio. L'analisi dell'ampio tema dell'onere della prova dell'insufficienza delle risorse rispetto alle funzioni si concentrerà invece sulla questione – interamente giuridica – del cosa accade se una scelta tributaria statale si traduce in minori risorse per gli enti territoriali. L'emersione di questa problematica è particolarmente evidente negli ordinamenti di tipo regionale o di tipo accentrato, dove la scelta impositiva è in gran parte riservata alla sovranità statale¹⁰ e il livello di prelievo così deciso dal

⁸ Se l'opzione costituzionale fosse solo orientata ai bisogni non ci sarebbe autonomia, ma dirigismo egualitaristico, così come se la scelta costituzionale fosse solo competitiva non ci sarebbe una statualità unica ma territori del tutto liberi di utilizzare l'intero gettito prodotto, senza vincoli solidaristici.

⁹ Cfr. in particolare Corte cost. 155/2015, 188/2016 e 140/2017.

¹⁰ Cfr., anche a seguito della revisione del titolo V, Corte cost. 37/2004, 241/2004 e 75/2006, sulla non utilizzabilità della potestà regionale tributaria a fronte della mancata attuazione dell'art. 119 Cost., in quanto l'assenza di norme di coordinamento statali, da un lato, e l'occupazione – da parte del prelievo erariale – di quasi tutte le basi imponibili, dall'altro, non permetterebbe alle Regioni di intervenire con tributi propri in senso stretto (quelli disciplinati dalla

centro determina importanti ripercussioni finanziarie sulle autonomie (che percepiscono parte di quel gettito il cui importo è manovrato esclusivamente – o in parte preponderante – dallo Stato).

Anche in queste ipotesi non è comunque facile provare come una modifica tributaria, la quale conduca a minor gettito, in aggiunta all'oggettiva contrazione delle risorse determini anche una lesione del principio di connessione risorse-funzioni, che nella sua applicazione concreta rimane esposto a valutazioni invece soggettive (di bilanciamento tra diverse esigenze funzionali e di giustizia). Per la Costituzione non è la riduzione di gettito in sé ad essere vietata (neutralità finanziaria¹¹), ma la sola insufficienza delle risorse in termini funzionali (connessione). Lasciati da parte i problemi di causalità omissiva e di giudizio tecnico/politico sui fatti, il problema della prova continua anche in queste fattispecie "interamente" giuridiche a doversi confrontare con una difficoltà ontologica: se non si conosce precisamente cosa è giusto sul piano quantitativo, difficilmente si può riuscire a provare ciò che è necessario.

In questo ambito la tecnica di sindacato soffre quindi di particolari difficoltà strutturali, che inducono solitamente la giurisprudenza ad un accentuato *self-restraint*. La globalità delle decisioni statuali sull'allocazione delle risorse, nonché l'assenza di parametri oggettivi per giudicare della "sufficienza" delle risorse e della "normalità" delle funzioni da esse finanziate, neutralizzano la capacità regionale di assolvere efficacemente all'onere della prova. La difficoltà del sindacato sull'adeguatezza delle risorse va peraltro ricondotta allo stesso difetto che rende peculiare il sindacato di ragionevolezza, collocato al confine tra merito e legittimità: non si tratta di ciò che è evidentemente illegittimo, ma di ciò che è sintomatico di ingiustizia, con – a danno della Regione – la tentazione di una conseguente inversione dell'onere della prova (imposta da un ordinamento che deve presumere tanto la ragionevolezza del legislatore così come l'adeguatezza della redistribuzione).

Questo *self-restraint* nel sindacare sulle questioni di finanza pubblica è particolarmente evidente proprio negli ordinamenti ad autonomia meno accentuata, dove la sovranità fiscale/impositiva porta ad un sostanziale monopolio in capo allo Stato delle decisioni tributarie. Monopolio a fronte del quale la giurisprudenza – nei conflitti tra centro ed autonomie territoriali – difficilmente riesce a operare un giudizio *ab externo* (senza ingerirsi del merito) sulla scelta politica di riduzione del prelievo, anche quando essa mette in crisi la spesa locale. Nel panorama comparato sono di conseguenza rare le sentenze che hanno censurato riduzioni non compensate del prelievo destinato agli enti territoriali¹², mentre proprio le difficoltà probatorie e l'esigenza di rispettare la sovranità tributaria statale hanno solitamente indotto i giudici a preferire un atteggiamento deferente (in alcuni casi proprio utilizzando le categorie dell'irragionevolezza, applicandole nella loro accezione

Regione, oltre che incamerati dalla stessa). Il problema degli esigui spazi tributari è rimasto peraltro attuale anche nell'attuazione del c.d. federalismo fiscale (l'approvazione dei decreti attuativi della legge delega 42/2009 non portando a un maggior sviluppo dell'imposizione propria regionale), e il medesimo problema segna anche il concreto dispiegarsi dell'autonomia tributaria delle Regioni speciali; autonomia che pure non è soggetta ad un regime di non auto-applicabilità così stringente, essendo sufficiente il rispetto dei principi generali desumibili dal sistema tributario nazionale già vigente (cfr. Corte cost. 102/2008).

¹¹ La neutralità finanziaria va distinta dall'invarianza. Con il principio di invarianza si impone a tutti i soggetti titolari di potestà impositiva di non determinare – in occasione della riforma – una variazione immotivata della pressione fiscale complessiva, mentre con il principio di neutralità si prevede che dalla riforma dei tributi non debba derivare una riallocazione indiretta e non preventivata delle risorse tra i diversi livelli di governo.

¹² Nell'esperienza francese la neutralità delle riforme tributarie rispetto ai volumi di spesa locale è stata talvolta affermata in via giurisprudenziale; cfr. il *Décret* 91-298 del 24 luglio 1991 e il *Décret* 98-405 del 29 dicembre 1998. Per il problema connesso della variazione delle competenze necessariamente accompagnata da nuove risorse, l'art. 72-2 della Costituzione dispone che "ogni trasferimento di competenze tra lo Stato e le collettività territoriali comporta l'attribuzione di risorse equivalenti a quelle che erano connesse con il loro esercizio. Ogni creazione o estensione di competenze che hanno per conseguenza l'aumento delle spese delle collettività territoriali è accompagnata da risorse previste dalla legge".

più deferente alle questioni fiscali di rapporto tra livelli di governo)¹³.

3. Conciliare una vera sovranità tributaria con l'autonomia di spesa: il problema dei riflessi sulle risorse territoriali delle variazioni del prelievo statale

Negli ordinamenti che non affidano agli enti sub-statali un'ampia competenza su un proprio sistema di imposte¹⁴, quindi, il problema di coniugare le esigenze di spesa locali con una sovranità tributaria che rimane piena assume inevitabilmente un alto tasso di politicità. Lo Stato orienta le proprie decisioni di aumento o riduzione del prelievo ad esigenze fisiologicamente estranee alle funzioni regionali da finanziare, e connesse invece a valori costituzionali di portata generale ed unitaria come l'eguaglianza, i diritti sociali e lo sviluppo economico. Le ragioni della sovranità tributaria riposano infatti sul perseguimento di fini ulteriori alla redistribuzione territoriale, tipicamente di incentivo all'economia o a specifici comportamenti sociali (resi "convenienti" mediante aliquote ridotte, ritagli delle basi imponibili, deduzioni o detrazioni, etc.).

Per lo Stato, tuttavia, anche valutare l'impatto delle manovre tributarie sull'autonomia rappresenta uno degli elementi del bilanciamento politico perseguito, ogni variazione del prelievo dovendo coordinarsi con gli effetti prodotti sugli enti territoriali: ciò sia che si tratti di aumenti del prelievo riservati al centro (riserve all'erario¹⁵), sia che si tratti di variazioni derivanti da riduzioni del prelievo non compensate.

Nella seconda ipotesi, di riduzione del prelievo (o per soppressione di tributi "assegnati" o compartecipati, o per riduzioni delle aliquote e nuove deduzioni/detrazioni/esenzioni introdotte sugli stessi), la soluzione di maggior favore per l'autonomia è costituita dalla garanzia della c.d. neutralità della riforma sulle risorse destinate alla spesa locale (mediante rideterminazioni delle quote/voci compartecipate o trasferimenti erariali compensativi)¹⁶. La neutralità delle riforme tributarie rispetto ai volumi delle risorse territoriali è però una soluzione che comprime fortemente la sovranità fiscale e, di conseguenza, gli ordinamenti costituzionali sono solitamente orientati verso meccanismi di garanzia più flessibili, genericamente qualificabili non in termini di neutralità ma di protezione di livelli minimi di finanziamento sulla base della corrispondenza risorse-funzioni¹⁷.

3.1. La soluzione più favorevole per l'autonomia: garanzia di neutralità finanziaria, vincolando lo Stato al rispetto dei preesistenti volumi di spesa

L'esigenza di tutelare l'autonomia finanziaria sul piano quantitativo si è tuttavia talora sviluppata anche nel più radicale riconoscimento – a favore delle Regioni e degli enti locali – di un vero e

¹³ Per il Regno Unito è particolarmente significativa l'applicazione alle vicende finanziarie della ragionevolezza nel senso di *Wednesbury*; sulla sindacabilità dei tagli alla spesa del *Local Government* nella giurisprudenza britannica sia consentito rinviare a F. GUELLA, *L'autonomia finanziaria del "Local Government" nel Regno Unito. Un'evoluzione dei modelli giuridici di controllo, standardizzazione e responsabilizzazione della spesa pubblica*, in *Diritto pubblico comparato ed europeo*, fasc. 1, 2014, pp. 145 ss.

¹⁴ Come avviene nell'ordinamento italiano, dove – oltre all'accettazione di una particolare ampiezza, di fatto, dell'occupazione della basi imponibili da parte di tributi statali – non risulta neppure contestato che la disciplina dei tributi compartecipati appartenga comunque alla competenza esclusiva dello Stato, ai sensi dell'art. 117, co. 2, lett. e), Cost.; competenza la quale consente al legislatore statale di variare la disciplina di tali tributi, incidendo sulle aliquote e persino sopprimendoli, determinando però così in modo mediato una minore capacità di spesa regionale (cfr. ad esempio Corte cost. 97/2013).

¹⁵ Sul tema cfr. P. BARBERA, *Autonomie speciali e riserve erariali*, in *I Tributi locali e regionali*, fasc. 2, 2013, pp. 45 ss. e, *infra*, il par. 7.

¹⁶ Cfr. *infra* i par. *sub* 5 sulla neutralità finanziaria.

¹⁷ Cfr. *infra* i par. *sub* 4 sulla connessione risorse-funzioni.

proprio beneficio di c.d. neutralità rispetto alle risorse, mantenute costanti nonostante le variazioni apportate alla disciplina del prelievo fiscale dei tributi compartecipati¹⁸.

Anche nei casi in cui questa tutela quantitativa rigida è stata riconosciuta, tuttavia, essa non è stata costituzionalizzata. La neutralità delle riforme tributarie è invece frutto di specifiche concessioni ad opera dello stesso legislatore che, nell'ambito di grandi riforme tributarie le quali avevano ad oggetto anche finalità diverse da una redistribuzione territoriale dei gettiti, sceglie di perseguire un maggior consenso sulla riforma rassicurando i territori circa la non incidenza sull'allocatione delle risorse storicamente consolidata¹⁹. In questa prospettiva, lo Stato rimane sovrano sulla leva fiscale, ma (esso stesso) rinuncia all'impiego dello strumento tributario per perequare o differenziare la spesa pubblica tra territori.

La capacità di incidere sul prelievo rimane infatti impregiudicata, e il livello centrale di governo è libero di decidere come impiegare selettivamente il prelievo per le proprie politiche economico/sociali (con piena discrezionalità su determinazione di aliquote, deduzioni, detrazioni ed esenzioni, utilizzate per indirizzare i comportamenti dei consociati/contribuenti). D'altra parte, tuttavia, per scelta dello stesso legislatore statale tale libero impiego della leva fiscale viene neutralizzato nei suoi esiti concreti, per quanto riguarda i riflessi sulle autonomie; ciò al fine di assicurare che la capacità di spesa regionale e locale non sia indirettamente compromessa da scelte impositive finalizzate ad altri scopi, macroeconomici o sociali.

La codificazione legislativa di un principio di neutralità finanziaria, peraltro, ridimensiona il problema dell'onere della prova: affermare la neutralità significa onerare lo Stato della dimostrazione del rispetto della spesa storica²⁰, che deve risultare dai dati oggettivi di bilancio (con quantità corrispondenti di trasferimenti erariali compensativi o rideterminazione delle quote di compartecipazione). Quella della neutralità è tuttavia un'opzione appunto eccezionale, di garanzia propriamente quantitativa/oggettiva che rischia però di irrigidire il sistema in un'ottica di spesa storica: lo Stato per sua scelta non si libera dalle pretese regionali allegando semplicemente che le risorse assegnate sono sufficienti, lasciando all'ente territoriale di provarne invece l'inadeguatezza rispetto alle funzioni, ma deve garantire un'equivalenza con il passato riscontrabile in termini oggettivi.

3.2. La soluzione più favorevole per lo Stato: libertà nel rimodulare l'allocatione mediante il sistema tributario, con il limite dell'adeguatezza delle risorse rispetto alle funzioni

La Costituzione non dispone alcuna garanzia di neutralità finanziaria o di assicurazione di livelli di spesa storica. Il limitare l'azione del legislatore a redistribuzioni che non siano sconnesse dalle minime/adequate esigenze funzionali della spesa pubblica locale, infatti, non coincide con una logica di rigida tutela quantitativa.

Premesso che la leva tributaria è rimasta – sia per scelta del costituente, sia per indirizzi interpretativi della Corte costituzionale – saldamente governata dallo Stato, il co. 4 dell'art. 119 comunque pretende che gli esiti delle riduzioni e degli aumenti complessivi della pressione fiscale non si riflettano sulle autonomie in modo irragionevolmente sconnesso dalle responsabilità di spesa ad esse affidate dalla Costituzione stessa, secondo il citato principio di c.d. connessione tra risorse e

¹⁸ Sulle clausole di neutralità finanziaria cfr. in G. D'AURIA, *Crisi economica, risorse (sempre più) scarse e disciplina di finanza pubblica nella legislazione di spesa del 2012*, in *Il Foro italiano*, fasc. 2, pt. 3, 2014, pp. 145 ss.

¹⁹ Clausole di neutralità finanziaria si riscontrano ad esempio nelle leggi 662/1996, 133/1999 e 42/2009.

²⁰ Non intesa come cifra specifica, ma come chance di finanziamento o equivalenza della fonte di entrata; cfr. *infra* i par. 4.2. e 5.1.

funzioni²¹. Quella della connessione funzionale è quindi l'opzione che – tra le varie possibili modalità di tutela quantitativa dell'autonomia finanziaria – l'ordinamento ha seguito in via "ordinaria", mentre non si trova in Costituzione alcuna disposizione che autorizzi a pretendere una radicale neutralità delle riforme tributarie e un'invarianza delle risorse destinate agli enti territoriali.

Questa è peraltro la tendenza comune alla gran parte degli ordinamenti composti²² e anche l'ordinamento internazionale accoglie tendenzialmente la medesima soluzione, senza mai imporre la più radicale neutralità. In particolare, la Carta europea dell'autonomia locale riconosce che "le collettività locali hanno diritto, nell'ambito della politica economica nazionale, a risorse proprie sufficienti"²³. La garanzia quantitativa è poi rafforzata mediante una considerazione qualitativa del modello di salvaguardia, posto che i sistemi finanziari da cui derivano le risorse locali devono essere di natura "sufficientemente diversificata ed evolutiva" da consentire "di seguire, in pratica, per quanto possibile, l'andamento reale dei costi di esercizio delle loro competenze". In altri termini, si afferma un principio di connessione tra risorse e funzioni che deve essere non statico, ma aggiornato nel tempo all'effettiva consistenza dell'impegno connesso alle competenze; aggiornamento continuo che postula anche l'esigenza che lo Stato – qualora agisca sulle leve tributarie – garantisca una proporzionata compensazione con nuove risorse per le eventuali minori entrate derivanti dal mutare dell'ordinamento tributario generale (se e solo se ciò corrisponde a reali esigenze funzionali).

Questa soluzione è peraltro quella che concilia nel modo più equilibrato la sovranità statale sul sistema tributario con l'esigenza di non trasformare la garanzia quantitativa in un'inefficiente assicurazione della spesa storica²⁴; ciò vista la possibilità di variare sì il prelievo, ma con il limite della connessione tra risorse e funzioni. È una garanzia qualitativa prima che quantitativa, sulla base della quale lo Stato semplicemente allega che la riforma operata rispetta le esigenze dell'autonomia, e starebbe allora a quest'ultima di provare l'eventuale insufficienza non sulla base della semplice oggettiva variazione rispetto al passato ammontare di risorse, ma – in termini invece assoluti – rispetto alle funzioni attualmente svolte²⁵.

4. Il principio di connessione risorse-funzioni in Costituzione: principio di contabilità (spesa

²¹ Per principio di connessione si intende una previsione costituzionale che garantisca a ciascun ente autonomo una capacità di entrata proporzionalmente correlata alle esigenze di spesa necessarie per l'assolvimento delle funzioni che la stessa Costituzione gli affida. Il concetto è largamente utilizzato in modo analogo nella dottrina tedesca (*Konnexitätsprinzip*), alla quale si può fare riferimento per la relativa elaborazione teorica; cfr. tra l'ampia letteratura: O. KLEIN, *Das verfassungsrechtliche Konnexitätsprinzip*, Potsdam, 2003; F. LOHSE, *Kommunale Aufgaben, kommunaler Finanzausgleich und Konnexitätsprinzip*, Baden-Baden, 2006; T. AMMERMANN, *Das Konnexitätsprinzip im kommunalen Finanzverfassungsrecht*, Baden-Baden, 2007; K. ENGELKEN, *Das Konnexitätsprinzip im Landesverfassungsrecht: die Kommunen und Aufgabenübertragungen durch die Länder*, Baden-Baden, 2009; C. PIELKE, *Das Konnexitätsprinzip in der deutschen Finanzverfassung. Eine interdisziplinäre und rechtsvergleichende Analyse*, Hamburg, 2010.

²² Sia consentito rinviare ancora a F. GUELLA, *Sovranità e autonomia finanziaria negli ordinamenti composti*, cit. pp. 44 ss.

²³ Cfr. l'art. 9 della Carta, dove si specifica ulteriormente come debba essere articolata qualitativamente la garanzia quantitativa, posto che "una parte almeno delle risorse finanziarie delle collettività locali deve provenire da tasse e imposte locali di cui esse hanno facoltà di stabilire il tasso nei limiti previsti dalla legge" (così privilegiando i modelli a finanza propria, più coerenti con la tutela dell'autonomia). Si veda G.C. DE MARTIN, *Carta europea dell'autonomia locale e limiti dell'ordinamento italiano*, in *Rivista trimestrale di diritto pubblico*, fasc. 2, 1988, pp. 386 ss. e, in particolare, le pp. 392 e 396 dove si rileva l'incoerenza del modello italiano di finanziamento implementato con trasferimento diretto di risorse (anche a ripiano dei deficit locali, e quindi con un effetto deresponsabilizzante non conforme alle indicazioni della Carta).

²⁴ Sulle esigenze di superamento della spesa storica cfr. L. ANTONINI, *La nuova legge delega sul federalismo fiscale*, in *Il Diritto della Regione*, fasc. 1, 2009, pp. 33 ss.

²⁵ Sull'onere probatorio sotteso al principio di connessione cfr. più diffusamente *infra* i par. 6-8.

pubblica) o regola in materia tributaria (entrate)?

La questione dell'onere della prova emerge quindi come caratterizzante il modello di tutela accolto anche dall'attuale co. 4 dell'art. 119 Cost., dove non è garantita la neutralità finanziaria in sé considerata. Quella della garanzia di neutralità sarebbe una situazione nella quale, invece, è lo Stato a dover dimostrare – mediante la sua ordinaria contabilità – che è stato oggettivamente rispettato il volume di assegnazioni preesistente. Al contrario, nella connessione risorse-funzioni (si sostiene²⁶) è la Regione a dover strutturalmente dimostrare l'insufficienza delle risorse sul piano di una valutazione qualitativa (di adeguatezza rispetto ad uno svolgimento normale delle competenze), e non è sufficiente un semplice riscontro quantitativo di dati contabili di due esercizi successivi²⁷.

In questo senso, il principio di connessione trova il suo punto debole proprio nelle modalità del giudizio sull'insufficienza, che dovrebbe assumere tendenzialmente le forme del giudizio di irragionevolezza²⁸.

A questo riguardo, il problema è quello di stabilire se il principio di connessione fissato in Costituzione sia un principio contabilità (spesa pubblica, con centralità del fabbisogno) o una regola in materia tributaria (entrate, con centralità delle risorse). Assicurare la sufficienza delle spese regionali rispetto alle competenze è un'operazione che si fonda infatti su due parametri di descrizione della realtà, entrambi indeterminati e frutto di opzioni politiche e di circostanze di fatto: le risorse e il fabbisogno. Il fabbisogno dipende da competenze e da scelte di spesa che non possono essere considerate come pre-costituite nella loro estensione ed oggettive quanto al livello minimo garantito, così come le risorse sono il frutto non solo di scelte impositive sui livelli di prelievo (controllabili dalle istituzioni) ma anche di andamenti oggettivi dell'economia (slegati da un diretto controllo pubblico).

La concezione di giustizia distributiva sottesa all'art. 119 Cost. rimane quindi incerta, fondandosi su elementi a loro volta indeterminati. Se non sembra infatti essere ammissibile che il fabbisogno sia quello soggettivamente fissato da ogni autonomia, allo stesso tempo non può rinunciarsi ad un ruolo solidaristico dello Stato con tutela quantitativa dei volumi di spesa dei territori in cui l'andamento di fatto dell'economia è meno favorevole. Il bilanciamento tra queste polarità indeterminate (soggettivismo del fabbisogno e andamenti di fatto incontrollabili dell'economia) non può essere prefigurato sul piano costituzionale una volta per tutte, così che l'affermazione costituzionale di un valore di "adeguatezza" delle risorse – sebbene formulata in termini assoluti – non deve ingannare: la garanzia *ex art. 119, co. 4* rimane di tipo qualitativo, prima che quantitativo, e il giudizio sulla relativa violazione non è oggettivo e di stretta legittimità, la prova sull'insufficienza (in assenza di parametri oggettivi su risorse e funzioni) dipendendo dalle scelte legislative attuative del medesimo dettato costituzionale.

4.1. La formulazione del principio di connessione precedente al 2001

L'ordinamento italiano ha previsto un principio di connessione risorse-funzioni fin dalla prima formulazione dell'art. 119 Cost., dove – al co. 2 – si prevedeva fossero attribuiti tributi propri e

²⁶ Cfr. *infra* gli orientamenti della Corte costituzionale riportati ai par. *sub* 6.

²⁷ Fermo restando che il giudizio di identità tra esercizi va svolto nel senso di verificare se a parità di dati economici ci sarebbe stata neutralità, posto che la neutralità non esenta l'autonomia dal rischio delle variazioni del PIL (ma semplicemente si pone come aspettativa di chance o fonti di entrata quantitativamente identiche a quanto in vigore prima della riforma).

²⁸ Sul rapporto tra sufficienza e ragionevolezza, per spunti generali cfr. M. GAGLIARDI, *Il sindacato incidentale di costituzionalità delle leggi. Caratteri e limiti della funzione interpretativa del giudice a quo e della Consulta*, in *Rivista della Corte dei Conti*, fasc. 6, 2010, in particolare par. 2.13.

quote di tributi erariali “in relazione ai bisogni delle Regioni per le spese necessarie ad adempiere le loro funzioni normali”²⁹. La revisione del titolo V del 2001 ha inciso anche su questa disposizione, trasferita al co. 4; in particolare la riforma ha mantenuto il principio, ma rideclinato nell’enunciazione per cui le risorse derivanti dalle fonti di entrata tipizzate nello stesso art. 119 “consentono ai Comuni, alle Province, alle Città metropolitane e alle Regioni di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite”³⁰.

La connessione tra quantità delle risorse ed estensione delle funzioni rimane quindi un dato costante nell’impianto costituzionale, ma esso paradossalmente perde di oggettività con la rinuncia (da ritenere in un certo senso “retorica”) al riferimento alla normalità delle funzioni.

Nella prima esperienza attuativa del regionalismo ordinario la piena sovranità statale in materia fiscale si era infatti ancorata proprio a quelle basi di “normalità”. Il complesso delle entrate doveva sì essere adeguato, ma a finanziare un livello di spesa che non era autonomamente individuato dall’autonomia interessata (essendo invece definito come normale proprio dal legislatore statale). L’eliminare il riferimento alla normalità può essere letto come un tentativo di sottrarre alla piena discrezionalità politica statale la decisione sui livelli minimi di fabbisogno, ma in realtà questa è una riformulazione che non può eliminare l’esigenza di fare riferimento a livelli minimi di esercizio delle funzioni dei quali non possono essere arbitro le istituzioni territoriali stesse.

Peraltro, già la prima formulazione dell’art. 119 Cost. andava letta come un tentativo di vincolare la discrezionalità allocativa statale, per il resto molto ampia nella fissazione del quadro dei mezzi finanziari regionali. Da una parte le scelte legislative di quantificazione della dotazione finanziaria delle Regioni si dovevano adeguare ad una tipologia chiusa di entrate ammissibili (individuata dal primo periodo del co. 2)³¹, mentre d’altro lato la quantificazione delle risorse doveva mirare a finanziare non livelli di spesa arbitrariamente fissati dal centro, ma quei livelli che corrispondevano a bisogni “normali”.

²⁹ Sulla originaria formulazione del principio di connessione tra risorse e funzioni, come espresso dalla seconda parte del co. 2 dell’art. 119 Cost, cfr. E. CAPACCIOLI, *Le funzioni della Regione in relazione ai problemi della entrata e della spesa*, in *Rivista Amministrativa della Repubblica Italiana*, fasc. 6-7, 1974, pp. 433 ss., dove si osserva come la Regione sia ente con finalità di spesa; finalità alla quale le entrate devono essere riconnesse in funzione di “copertura” (in prospettiva di “sufficienza”), senza però che le spese si estendano in modo illimitato oltre quanto occorre per far fronte alle competenze (in prospettiva di “non eccessività”).

³⁰ Per commenti sulla riformulazione dell’art. 119 Cost., che ne sottolineano continuità e discontinuità rispetto al vecchio testo, si rinvia in particolare a C. PINELLI, *Autonomia finanziaria e distribuzione delle risorse*, in G. BERTI, G.C. DE MARTIN (cur.), *Le Autonomie territoriali: dalla riforma amministrativa alla riforma costituzionale*, Milano, 2001, pp. 122 ss.; F. GALLO, *Il nuovo art. 119 della Costituzione e la sua attuazione*, in F. BASSANINI, G. MACCIOTTA (cur.), *L’attuazione del Federalismo Fiscale*, Bologna, 2003, pp. 161 ss.; L. ANTONINI, *La vicenda e la prospettiva dell’autonomia finanziaria regionale: dal vecchio al nuovo art. 119 Cost*, in *Le Regioni*, fasc. 1, 2003, pp. 11 ss.; A. BRANCASI, *L’autonomia finanziaria degli enti territoriali: note esegetiche sul nuovo art. 119 Cost*, in *Le Regioni*, fasc. 1, 2003, pp. 41 ss.; P. BONETTI, *L’autonomia finanziaria regionale e locale come motore delle autonomie territoriali: un’introduzione dall’art. 114 all’art. 119 Cost*, in *Le Regioni*, fasc. 5, 2010, pp. 1161 ss.

³¹ Sulla tipologia di entrate previste all’originario art. 119, co. 2, primo periodo, cfr. in generale U. ALLEGRETTI, A. PUBUSA, *Art. 119*, in G. BRANCA (cur.), *Commentario alla Costituzione*, Bologna, 1985, pp. 337 ss., e in particolare pp. 376 ss. dove si segnala anche come ampia parte della dottrina e i lavori preparatori evidenziassero l’esigenza di ancorare un’effettiva autonomia finanziaria regionale a voci di entrata propriamente tributarie, tributi propri e compartecipazioni venendo così prospettate quali modalità di finanziamento costituzionalmente tassative e da intendersi come affidate all’indirizzo politico (di entrata) regionale. Non erano mancate autorevoli ricostruzioni alternative, tese a ridurre la garanzia dell’autonomia alla semplice destinazione finale – a beneficio dell’ente territoriale – del tributo o di una sua parte (intendendo per proprio o compartecipato il solo gettito): indirizzo interpretativo che avrebbe poi fondato le scelte legislative assunte al momento dell’istituzione delle Regioni ordinarie. Cfr., nel senso di limitare l’autonomia regionale impositiva alle sole prestazioni non autoritative, S. CASSESE, *Il finanziamento delle Regioni. Aspetti costituzionali*, in *Rivista trimestrale di diritto pubblico*, fasc. 2, 1963, pp. 323 ss.

Nei fatti, il legislatore statale rimaneva libero di definire quale livello di gestione delle competenze di spesa fosse “normale”, ma la sua discrezionalità si trovava ad essere quantomeno vincolata da un dato finalistico; vincolo nei fini (il finanziamento adeguato di funzioni normali) che avrebbe consentito di sviluppare già a partire da questa prima formulazione testuale dell’art. 119 un test di ragionevolezza. Nei fatti, tuttavia, la definizione di normalità delle funzioni – nelle prime fasi di attuazione del regionalismo – è stata ritenuta una scelta statale pienamente sovrana, difficilmente sindacabile nella misura in cui si accettava che i contenuti delle materie individuate dall’art. 117 Cost. fossero in realtà delimitati mutuandoli dall’estensione degli apparati ministeriali interessati dai decreti di trasferimento delle funzioni.

La connessione risorse-funzioni in questa fase veniva così strettamente interconnessa ad un sistema di finanza sostanzialmente derivata, del tutto coerente e parallelo al trasferimento delle funzioni intese come parti dell’amministrazione statale³². Ad una finanza da trasferimento erariale – nella quale non solo non venivano impiegati tributi propri, ma neppure le partecipazioni restavano ancorate al territorio di produzione del gettito (realizzando la distribuzione delle risorse con meccanismi che scindevano i volumi di spesa regionale dalla capacità territoriale di produrre gettito³³) – corrispondeva quindi una logica di sostanziale neutralità finanziaria: se nell’esercizio precedente quella data funzione (ora trasferita alla Regione) costava al ministero un certo importo, era allora ragionevole che il sistema fosse orientato a garantire nel tempo anche all’ente territoriale un’analogia dotazione.

4.2. La riformulazione del principio di connessione nella riforma del 2001

Il testo oggi vigente – in questo senso – non solo è articolato diversamente sul piano letterale, ma soprattutto si rapporta ad un contesto normativo sub-costituzionale diverso rispetto a quello della prima attuazione del regionalismo ordinario.

Sul piano letterale, la riforma del Titolo V riformula al co. 4 il principio di connessione in termini più ampi, conservando però immutata la sostanza precettiva³⁴. Si dispone che il compendio delle entrate territoriali (compresa la perequazione, ora esplicitata a livello costituzionale) debba consentire – non più alle sole Regioni, ma a tutti gli enti territoriali – di finanziare integralmente le funzioni pubbliche attribuite. La disposizione è stata quindi ripensata per un modello a finanza non più derivata, ma autonoma; ciò perlomeno nel senso che le risorse devono essere adeguate non perché frutto di scelte politiche di trasferimento erariale, ma – in via ordinaria – perché adeguato è il sistema di finanziamento a base tributaria³⁵.

Ci deve essere sufficienza non delle risorse finali (effettivamente spendibili) ma delle chance di entrata, posto che il sostentamento dell’autonomia deve derivare da una finanza almeno partecipata, se non derivante da tributi propri in senso stretto, con una stretta dipendenza della

³² Sulla costruzione del regionalismo italiano a partire dal trasferimento di sezioni degli apparati ministeriali, e sul modello a finanza derivata che in parallelo a tali modalità di individuazione delle competenze si era sviluppato, sia consentito rinviare a F. GUELLA, *L’evoluzione delle logiche perequative nella finanza regionale italiana: redistribuzione delle risorse o delle competenze?*, in *Le Regioni*, fasc. 2, 2016, pp. 225 ss.

³³ Cfr. ad esempio la prima attuazione dei fondi regionali con legge 281/1970.

³⁴ Dopo la riforma del Titolo V, per l’analisi della clausola di connessione tra risorse e funzioni riconducibile al nuovo co. 4 dell’art. 119 Cost. (in precedenza contenuta – con diversa formulazione – nella seconda parte del co. 2), cfr. M. BERTOLISSI, *Le risorse per l’esercizio delle funzioni amministrative e l’attuazione del nuovo articolo 119*, in *Il Diritto della Regione*, fasc. 2-3, 2002, pp. 317 ss. e A. MUSUMECI, *Autonomia finanziaria, livelli di governo e finanziamento delle funzioni*, in E. BETTINELLI, F. RIGANO (cur.), *La Riforma del Titolo V della Costituzione e la giurisprudenza costituzionale*, Torino, 2004, pp. 150 ss.

³⁵ Sulla valorizzazione dell’autonomia nella nuova formulazione dell’art. 119 cfr. G. GIANNI, *L’autonomia finanziaria e impositiva di Comuni, Province e Regioni dopo la revisione del Titolo V*, in *Amministrare*, fasc. 3, 2003, pp. 447 ss.

maggior parte delle risorse dal gettito localizzato territorialmente (che solo in seconda battuta – e per le sole amministrazioni territoriali bisognose, non per la generalità delle stesse – può essere corretto in via perequativa).

Se la prima formulazione guardava all'attribuzione delle risorse "finali" ancorandola a funzioni normali presupposte (dove lo stesso costituente pensava il 117 e il 119 avendo in mente la struttura dei ministeri e relativi capitoli di bilancio), il nuovo ragionamento sotteso all'art. 119, co. 4, Cost. evidenzia invece come le risorse siano da intendere non nella loro consistenza finale, pronta per la spesa, bensì quali fonti o occasioni di entrata autonoma. Di riflesso, il momento di garanzia della quantità dei mezzi finanziari sembra non essere più considerato come frutto di un atto attributivo diretto di somme di denaro, affidato alla volontà politica del legislatore statale. Al contrario, la dotazione finanziaria sarebbe adeguata nella misura in cui le chance (o fonti) di entrata affidate all'autonomia risultano proporzionate alle competenze, la precettività dell'art. 119 potendo quindi essere parametrata non ai volumi effettivi di risorse finali ma ai volumi potenziali delle fonti (tributarie prima che perequative) di finanziamento³⁶.

Si tratta così di una tutela delle risorse sia quantitativa, perché richiede che il livello delle stesse sia proporzionalmente commisurato alle funzioni, sia qualitativa, perché esige che il mezzo ordinario di dotazione sia a base tributaria (o con imposte proprie, o con compartecipazioni): la connessione tra risorse e funzioni non è irrigidita nell'invarianza dei livelli di spesa storici, ma attiene ad un'equa distribuzione delle basi imponibili (o delle quote di gettito compartecipato) tra finanziamento delle competenze statali e finanziamento di quelle territoriali.

5. I casi di neutralità finanziaria legislativamente disposta: dalla tutela della spesa storica al rispetto dell'autonomia

La connessione risorse-funzioni postula una valutazione qualitativa delle funzioni (qualificate come "normali"), che si affianca e determina la valutazione quantitativa delle risorse (qualificate come "sufficienti"). Nel modello di finanza non più derivata ma autonoma, sebbene ancora fondato su prevalenti compartecipazioni e non su tributi propri, lo Stato può intervenire a variare i tributi usando la propria sovranità impositiva anche a svantaggio dell'autonomia, riducendo la pressione fiscale e così indirettamente comprimendo anche le quote di imposta destinate agli enti territoriali; ciò – come si è descritto in precedenza – senza dover compensare la minor raccolta di risorse per la spesa territoriale con mezzi finanziari alternativi, non costituzionalmente dovuti fintanto che il livello delle risorse può essere ritenuto sufficiente.

Talora, tuttavia, è il legislatore stesso che sceglie – autolimitandosi, specie in occasione delle maggiori riforme del sistema tributario – di compensare la riduzione di gettito destinato alla spesa locale, introducendo meccanismi di c.d. neutralità finanziaria.

La necessità di prevedere clausole di compensazione dei minori gettiti assegnati agli enti territoriali è emersa in particolare nel corso degli anni '90, proprio quando il regionalismo italiano ha gradualmente abbandonato un sistema a finanza sostanzialmente derivata per affidare invece a Regioni ed enti locali specifici gettiti tributari compartecipati o "propri". La riforma nel senso di una maggiore connessione delle risorse ai gettiti prodotti localmente ha infatti esposto il livello

³⁶ Circa la diretta precettività dell'art. 119 novellato, peraltro, si devono anche distinguere gli spazi di applicazione senza interposizione del legislatore statale in materia di spesa, dagli ambiti invece relativi al potere di entrata tributaria, subordinati ad una legislazione attuativa di armonizzazione; cfr. Corte cost. 37/2004 e cfr. anche Corte cost. 241/2004 e 75/2006, sempre sulla non esplicabilità della potestà regionale tributaria nella fase transitoria, a fronte della mancata attuazione dell'art. 119 Cost. (ciò per il concorrere dell'assenza di norme di coordinamento statali, da un lato, e della sostanziale occupazione – da parte del prelievo erariale – di quasi tutte le basi imponibili, dall'altro).

delle spese – in precedenza fissato sulla base del fabbisogno storico – alle variazioni derivanti non solo dagli andamenti dell'economia, ma anche dalle riforme del sistema tributario stesso. Proprio in occasione delle riforme di sistema più radicali, per garantire il consenso dell'autonomia sul nuovo modello, il legislatore non ha quindi voluto assicurare la sola connessione delle fonti di entrata alle funzioni, ma ha concesso una tendenziale neutralità della riforma rispetto ai livelli di risorse precedenti³⁷.

5.1. La neutralità finanziaria nelle riforme tributarie precedenti al 2001

A completare un'importante fase di passaggio dal modello allocativo derivato a quello autonomo, in particolare, la legge 662/1996 aveva introdotto un'esplicita previsione di non variazione del livello delle risorse, attuata con un meccanismo "perequativo" finalizzato alla garanzia della c.d. spesa storica (con invarianza dei livelli di risorse preesistenti)³⁸. Il neoistituito fondo di compensazione interregionale³⁹ era infatti basato non su una formula *need oriented* (di vera perequazione), bensì su una tutela dell'invarianza dei bilanci regionali rispetto ai tributi minori soppressi⁴⁰ (solo parzialmente compensati con tale trasferimento erariale "perequativo", e in parte invece sostituiti – sempre a garanzia della neutralità quantitativa – con una sovrainposta IRPEF⁴¹ e con la nuova IRAP).

Si interveniva quindi mediante una garanzia quantitativa "immediata", realizzata con riferimento al dato storico – concreto – costituito dalle risorse in passato disponibili per quel preciso ente, e non invece (come avverrà in seguito⁴²) in termini "mediati" da parametri astratti di fabbisogno standardizzato e assegnando semplici chance di entrata equivalenti ai volumi di risorse che in precedenza erano direttamente trasferiti dall'erario. Solo una garanzia mediata integra però la perequazione in senso tecnico (della capacità fiscale iniziale, e non dei bisogni finali), che è tale in quanto correttiva della distribuzione fiscale delle risorse e funzionale alla tutela di livelli essenziali di servizi, senza alterare l'ordine delle capacità di gettito proprie dei territori (come coerente con una "competenza" alle fonti – o *chance* – di entrata, e non operante invece in termini di assicurazione dell'aspettativa alle risorse concrete, perequando i livelli finali di spesa anziché le difficoltà originarie di realizzazione di un prelievo adeguato)⁴³.

³⁷ Tendenziale perché nella nuova logica comunque si assicurano le chance alle risorse, cioè le fonti di finanziamento, e non le risorse finali: l'invarianza è quindi valutata ad andamento dell'economia invariato, in via pertanto ipotetica.

³⁸ Intervento che peraltro, riguardo al fondo della legge 549/1995, era stato ridotto percentualmente – a regime, in modo differenziato per le singole Regioni – al fine di rendere effettivamente solidale il meccanismo, rinviando per le precise quantificazioni a successivi accordi in Conferenza permanente; cfr. l'art. 1, co. 150 e 151 della legge 662/1996.

³⁹ In particolare, nell'ambito della delega contenuta all'art. 3, co. 143-149 e 151, della legge 662/96, è stato adottato anche l'art. 42 del d.lgs. 446/1997, di soppressione del vecchio fondo perequativo ed istitutivo del nuovo fondo di compensazione nello stato di previsione del Ministero del tesoro; fondo alimentato dalle eccedenze finanziarie realizzate dalle Regioni a Statuto ordinario, secondo quanto previsto dall'art. 41, co. 1, e destinato – nei limiti delle occorrenze finanziarie – in favore delle Regioni che presentano una perdita di entrata.

⁴⁰ In particolare, si trattava dei contributi sanitari e dell'ILOR, oltre che delle altre voci elencate all'art. 36 del d.lgs. 446/1997.

⁴¹ Da mezzo punto a un punto percentuale. Mentre l'addizionale di un'imposta è una maggiorazione della stessa, che conserva pertanto le caratteristiche dell'imposta alla quale si riferisce, al contrario la sovrinposta è un vero tributo: disposto dagli enti locali ma dipendente da un tributo erariale, presentandosi quindi come una forma atipica di estrinsecazione del potere impositivo territoriale proprio.

⁴² Cfr. la legge delega sul federalismo fiscale 42/2009.

⁴³ Sui meccanismi di perequazione propriamente intesi, e loro evoluzione, cfr. F. COVINO, *La perequazione finanziaria nella Costituzione*, Napoli, 2008; G. PITRUZZELLA, *Federalismo fiscale e perequazione*, in *Rivista Amministrativa della Repubblica Italiana*, fasc. 6, 2012, pp. 341 ss.; M. BORDIGNON, *La perequazione*, in AA.VV., *Il federalismo fiscale alla prova dei decreti delegati*, Milano, 2012, pp. 273 ss.; C. PINELLI, *Livelli essenziali delle prestazioni e perequazione finanziaria*, in *Diritto e società*, fasc. 4, 2011, pp. 731 ss.

Successivamente, la riforma avviata dalla legge delega 133/1999 operava un primo passo nel senso di un'effettiva perequazione, che avrebbe dovuto completare quel cambio di paradigma avviato con l'abbandono delle logiche di finanza derivata ma rimasto incompleto per il residuo di una neutralità della riforma fondata su garanzie della spesa storica⁴⁴. Nell'ambito di tale riforma le compensazioni avrebbero infatti dovuto essere operate interamente a livello di riassegnazione dei tributi e non impiegando trasferimenti erariali (la perequazione operando – in prospettiva – unicamente sui bisogni, e non sulla conservazione della spesa).

La residua finanza da trasferimento erariale veniva pertanto resa non solo nominalmente, ma anche sostanzialmente perequativa: la perequazione, una volta a regime, avrebbe dovuto essere operata per mezzo di una formula di definizione del fabbisogno reale e non la si calibrava più sull'esigenza di garantire un'aspettativa alla non variazione delle risorse (principio già parzialmente sotteso alla logica della legge 59/1997, che optava per un'attribuzione delle funzioni con parallela e connessa dotazione delle risorse, non tanto in quanto già storicamente correlate a quelle competenze, ma sulla base dei bisogni e – in un'ottica di efficienza – evitando le duplicazioni⁴⁵).

5.2. La neutralità finanziaria nella riforma del c.d. federalismo fiscale del 2009

L'abbandono di una neutralità finanziaria delle riforme fondata su garanzie di conservazione della spesa storica è stato definitivamente confermato dal c.d. federalismo fiscale di cui alla legge delega 42/2009. Sia il d.lgs. 68/2011, relativo a Regioni e Province, sia il d.lgs. 23/2011, sui tributi municipali, assicurano neutralità e costante livello di finanziamento per gli enti territoriali individuando nuove fonti di finanziamento autonome ad adeguata compensazione delle voci di entrata soppresse o ridotte.

Si pone quindi sì una garanzia di neutralità rispetto alle risorse (nella fase transitoria), anche prevedendo maggiori entrate a fronte di nuove competenze⁴⁶, ma tale neutralità è da realizzare in modo del tutto separato dalla perequazione (quale unico intervento di trasferimento erariale residuo) e avvalendosi invece di una calibrata riallocazione delle voci di compartecipazione e delle possibilità di manovra locale sui tributi. In materia fiscale, la tutela quantitativa "ordinaria" è infatti integrata anche dal c.d. principio di territorialità⁴⁷: posto che Regioni ed enti locali godono di spazi di maggiore autonomia nel fisare la pressione fiscale e che di massima la dimensione delle risorse è frutto di un gettito localizzato, i decreti attuativi della legge 42/2009 hanno previsto – anche per garantire continuità nei livelli di finanziamento – la possibilità di modificare più ampiamente le

⁴⁴ Cfr. in generale, a commento della riforma del 1999-2000, E. BUGLIONE, *Le deleghe sul federalismo fiscale. Verso Regioni più autonome o più autoreferenti?*, in *Istituzioni del Federalismo*, fasc. 3-4, 1999, pp. 585 ss.; N. D'AMATI, *L'autonomia finanziaria delle Regioni: dalla negazione al federalismo fiscale*, in *Diritto e pratica tributaria*, fasc. 1, pt. 1, 1999, pp. 3 ss.; F. BATTISTON, A. STRUSI, *Decentramento e risorse finanziarie*, in *La Finanza locale*, fasc. 2, 1999, pp. 169 ss.; G. ARACHI, A. ZANARDI, *La riforma del finanziamento delle Regioni italiane: problemi e proposte*, in *Economia pubblica*, fasc. 1, 2000, pp. 5 ss.; P. GIARDA, *Il federalismo fiscale in attuazione della legge n. 133/1999: aspetti tecnici, ragioni e problemi aperti*, in *Economia pubblica*, fasc. 5, 2000, pp. 5 ss.

⁴⁵ Cfr. l'art. 7 della legge 59/1997: "Il trasferimento dei beni e delle risorse deve comunque essere congruo rispetto alle competenze trasferite e al contempo deve comportare la parallela soppressione o il ridimensionamento dell'amministrazione statale periferica, in rapporto ad eventuali compiti residui".

⁴⁶ Cfr. l'art. 32, co. 3, del d.lgs. 68/2011: "In caso di trasferimento di ulteriori funzioni amministrative dallo Stato alle Province e alle Città metropolitane, ai sensi dell'articolo 118 della Costituzione, è assicurato al complesso degli enti del comparto l'integrale finanziamento di tali funzioni ove non si sia provveduto contestualmente al finanziamento e al trasferimento". Analogamente, cfr. l'art. 12, co. 3, del d.lgs. 23/2011.

⁴⁷ Cfr. F. GALLO, *I principi del federalismo fiscale*, in *Diritto e pratica tributaria*, fasc. 1, pt. 1, 2012, pp. 1 ss. e F. PICA, *Il "principio di territorialità" nel disegno di legge delega presentato dal Governo alle Camere in materia di federalismo fiscale*, in *Rivista dei tributi locali*, fasc. 5, 2008, pp. 481 ss.

aliquote e di decidere in materia di esenzioni, deduzioni e detrazioni⁴⁸.

Queste correzioni del livello di prelievo affidate all'autonomia sono comunque destinate ad operare nel lungo periodo, su una riforma che nella fase transitoria garantisce invece un'immediata neutralità fondata sulle sole risorse (ordinarie/proprie) derivanti dal nuovo gettito, che devono essere sufficienti a prescindere da incrementi locali – quindi differenziati – del prelievo⁴⁹.

La neutralità è infatti assicurata in quanto le basi imponibili affidate alla compartecipazione devono essere già in origine idonee a produrre sufficiente gettito: per garantire ciò, il legislatore si è preoccupato di assicurare – da un lato – la neutralità nel momento del passaggio di regime, in modo che non si conferiscano alle autonomie cespiti insufficienti alle coperture richieste (che poi obblighino gli enti interessati ad aumentare la pressione fiscale⁵⁰), e – d'altro lato – clausole di adeguamento continuo fondate sul principio di connessione, per cui all'aumento delle funzioni deve corrispondere un incremento delle voci di entrata⁵¹.

Così ad esempio si è disposta la rideterminazione dell'addizionale regionale all'IRPEF, con corrispondente riduzione delle aliquote di competenza statale, al fine di mantenere inalterato il prelievo fiscale a carico del contribuente⁵²; la rideterminazione deve in tal modo comunque garantire alle Regioni entrate equivalenti alla soppressione sia dei trasferimenti statali che della compartecipazione regionale all'accisa sui carburanti, entrambe disposte dal medesimo provvedimento⁵³.

6. La struttura a giudizio di ragionevolezza del sindacato di costituzionalità ex art. 119, co. 4, svolto su leggi di riduzione del prelievo prive di clausole di neutralità

Quando eccezionalmente lo Stato dispone la neutralità finanziaria l'onere probatorio è agevolato: le risorse contabilizzate prima e dopo la riforma, a parità di indicatori economici⁵⁴, devono essere quantitativamente identiche. Dalle diverse voci di entrata assegnate nei due esercizi successivi, se si fossero verificate le medesime performance economiche, avrebbe dovuto derivare la stessa quantità di risorse, eventualmente con importi compensativi aggiuntivi in regime transitorio. Non si svolge

⁴⁸ Per i tributi assegnati alle Regioni, e le relative possibilità di modificare le aliquote, cfr. gli artt. 2, 4, 5, 6, 8, 10 e 11 del d.lgs. 68/2011.

⁴⁹ Sulle garanzie di invarianza, oltre a quanto già citato, per la specifica fase transitoria cfr. anche le lett. f), g) e h) dell'art. 20, co. 1, e la lett. b) dell'art. 21.

⁵⁰ D'altro lato, nei decreti attuativi si presenta anche il tema dei limiti alla manovrabilità dei tributi (per evitare un'eccessiva pressione fiscale). I limiti alla potestà impositiva territoriale, in aderenza con le indicazioni citate della legge 42/2009 – all'art. 28, co. 1, lett. b) – sono stati codificati nei decreti delegati in forma di generale clausola di invarianza della pressione fiscale, inserita nell'art. 12, co. 2, del d.lgs. 23/2011: "In ogni caso, dall'attuazione dei decreti legislativi di cui alla citata legge n. 42 del 2009, e successive modificazioni, non può derivare, anche nel corso della fase transitoria, alcun aumento del prelievo fiscale complessivo a carico dei contribuenti", oltre che in più puntuali attuazioni del meccanismo di armonizzazione dei limiti complessivi alla pressione fiscale (cfr. l'art. 14, co. 5, del d.lgs. 23/2011 e gli artt. 32, co. 2, e 39, co. 2, del d.lgs. 68/2011, che fanno riferimento a quanto stabilito con la decisione di finanza pubblica di cui all'art. 10 della legge 196/2009). Limiti all'espansione delle risorse territoriali sono peraltro previsti anche a beneficio dei conti pubblici statali, oltre che dei contribuenti, con una prescrizione posta dal l'art. 41, co. 1, del d.lgs. 68/2001 nel senso che "dal presente decreto non devono derivare minori entrate né nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica".

⁵¹ Cfr. ancora – per le clausole generali di tutela quantitativa al verificarsi di nuovi trasferimenti di competenze – l'art. 32, co. 3, del d.lgs. 68/2011 e l'art. 12, co. 3, del d.lgs. 23/2011.

⁵² Cfr. l'art. 6 del d.lgs. 68/2011. Cfr. R. FANELLI, *L'addizionale regionale strumento efficace del federalismo*, in *Corriere tributario*, fasc. 25, 2011, pp. 2032 ss.

⁵³ Tale rideterminazione, che sarebbe dovuta intervenire entro il 27 maggio 2012, è stata poi posticipata. All'aliquota così rideterminata si aggiungono le eventuali maggiorazioni dell'addizionale, che ciascuna Regione può introdurre nel limite del 2,1% a partire dal 2015.

⁵⁴ Questo perché la neutralità come detto è parametrata non alla dotazione finale, ma alle fonti o chance di entrata.

un giudizio adeguatezza – cioè di proporzionalità – rispetto alle funzioni (qualitativo), ma un giudizio di neutralità – cioè di eguaglianza – rispetto all’esercizio passato (quantitativo).

Se invece il legislatore non introduce una clausola di neutralità, con la riforma tributaria si realizza un’indiretta riallocazione delle risorse conseguente alla riduzione del prelievo destinato alla spesa territoriale. In questo caso la Costituzione garantisce solamente che vi sia connessione tra risorse e funzioni, ma di conseguenza il giudizio assume le forme dell’opinabile, traducendosi in valutazioni di proporzionalità e ragionevolezza circa cosa sia sufficiente (quanto a risorse) e cosa sia normale (quanto a livello di funzioni)⁵⁵.

Per tali ragioni, la prima giurisprudenza costituzionale sviluppata in questa materia ha seguito un’interpretazione minimale della disposizione del co. 2 dell’art. 119 originario, riconoscendo piena libertà al legislatore statale nell’operare interventi riduttivi del complesso delle risorse finanziarie di cui gli enti regionali disponevano⁵⁶. Il limite del necessario finanziamento delle funzioni normali veniva infatti vagliato applicando uno standard deferente verso scelte considerate come eminentemente politiche e discrezionali; ciò in quanto la definizione della “normalità” delle funzioni era pur sempre affidata al livello centrale di governo⁵⁷, che trasferiva (e quindi individuava) le stesse mediante atti di rango legislativo⁵⁸.

6.1. Globalità delle assegnazioni e difficoltà di prova dell’insufficienza quantitativa: l’eccezionale sindacabilità per le ipotesi di fondi vincolati o di aspettative qualificate

In prospettiva complementare al riconoscimento della piena discrezionalità statale nel definire i livelli normali delle funzioni, peraltro, la Corte costituzionale ha giustificato il proprio *self restraint* nel sindacato di ragionevolezza sulle riduzioni delle entrate regionali (o dell’aumento delle voci di spesa ad entrate invariate) anche sulla base della considerazione per cui il taglio delle risorse lascia comunque autonomia all’amministrazione regionale nella rimodulazione della spesa⁵⁹. Ciò in forza

⁵⁵ Per una trattazione della tematica sia consentito rinviare a F. GUELLA, *Variazioni della pressione fiscale da parte dello Stato e conservazione del gettito tributario destinato agli enti territoriali. Le tutele per l’autonomia avverso aumenti del prelievo riservati al centro o riduzioni delle imposte non compensate*, in *Nuove autonomie*, fasc. 1, 2015, pp. 97 ss.

⁵⁶ Cfr. ad esempio Corte cost. 381/1990, sentenza dove la riduzione delle risorse era considerata legittima in quanto non menomava stabilmente l’assetto finanziario regionale; in particolare, determinando un’alterazione “non grave” nel bilanciamento tra bisogni e mezzi finanziari regionali, non sarebbe stato compromesso il “normale espletamento” delle funzioni affidate all’ente territoriale, quale valore costituzionalmente protetto. Si confermava così l’interpretazione secondo cui per integrare violazione dell’art. 119, co. 2, Cost. è necessaria la “grave alterazione” del bilancio.

⁵⁷ Per tale criticità dell’impostazione dell’art. 119, co. 2 (attuale co. 4), Cost. – in base alla quale lo Stato è tenuto a finanziare un fabbisogno territoriale la cui consistenza quantitativa è lo Stato stesso a definire (in modo ampiamente libero, ponendo i livelli essenziali) – cfr. anche già Corte cost. 355/1993.

⁵⁸ Nelle sentenze 123/1993 e 128/1993 si continuava ad argomentare – in senso favorevole agli interventi statali – che l’autonomia finanziaria regionale non è garantita nel testo e nel sistema costituzionale in termini quantitativi, ma tuttavia nelle stesse motivazioni va notato come si facesse espressamente salva l’ipotesi in cui la legge statale di ridefinizione del sistema finanziario regionale determini una “grave alterazione” del rapporto di necessaria corrispondenza tra bisogni delle comunità regionali ed oneri finanziari indispensabili per farvi fronte, così che la Corte sembra – in *obiter dictum* – riservarsi un compito di controllo sulla “normalità”, perlomeno in caso di prospettata eccessiva svalutazione da parte del legislatore statale. Così anche Corte cost. 307/1983; 123/1992; 370/1993.

⁵⁹ Cfr. Corte cost. 337/2001 dove, a fronte della lamentata riduzione delle complessive disponibilità, la legittimità dell’intervento limitativo sovrano veniva fondata sul carattere c.d. globale del bilancio (cioè sul non ancoraggio preciso di singole entrate a singole spese, e quindi sulla possibilità di rimodulare con adeguata flessibilità le risorse, per rispettare il principio di connessione). L’ente territoriale non aveva infatti allegato le necessarie evidenze, non tanto della mera riduzione di risorse, ma del fatto che per effetto della pretesa contrazione dei fondi la Regione si sarebbe trovata in possesso di una dotazione non più congrua (in quanto non sufficiente per l’espletamento delle funzioni normali). Il richiesto squilibrio, incompatibile con le esigenze di spesa regionale, si presume invece escluso dalla possibilità di accompagnare al taglio delle entrate dei contestuali risparmi di spesa. Cfr. anche Corte cost. 437/2001, che

della globalità delle assegnazioni di bilancio⁶⁰, sulla base della quale ogni amministrazione territoriale è libera di ridestinare risorse allocate su singoli capitoli o missioni alle esigenze di spesa più pressanti, di modo che solo un'insufficienza generalizzata – che non lasci spazio ad alcuna riallocazione – potrebbe essere censurata sulla base dell'art. 119 Cost.

Solo in ipotesi del tutto particolari la giurisprudenza costituzionale aveva sperimentato già in passato un approccio meno deferente. In primo luogo, in coerenza con la *ratio* decisoria fondata sulla c.d. globalità, la Corte aveva da subito tutelato le Regioni in quei casi in cui ad essere fatte oggetto di riduzione erano invece risorse a destinazione vincolata, pertanto non rimodulabili. Inoltre, una seconda ipotesi eccezionale era stata individuata nella tutela dei livelli quantitativi delle entrate regionali operata invocando, sul piano di una vera aspettativa qualificata alle risorse, un principio di legittimo affidamento⁶¹.

Mentre la prima ipotesi ha perso di rilevanza con il riconoscimento dell'illegittimità dei fondi vincolati⁶², resta ancora utile l'analisi del ruolo delle aspettative finanziarie rispetto all'art. 119, co. 4. A tale riguardo, mentre di norma l'interesse al mancato taglio delle risorse regionali future è considerato posizione giuridicamente irrilevante, in quanto integrante aspettativa non qualificata (se non politicamente), è stata invece ammessa una tutela delle aspettative finanziarie fondate su dati contabili attuali⁶³. La Corte costituzionale ha infatti accolto le impugnazioni regionali in quei casi in cui lo Stato aveva proceduto ad una riduzione delle voci di entrata già erogate (da trasferimento) o già maturate (da compartecipazione), precludendo così allo Stato perlomeno gli interventi ad esercizio finanziario aperto o comunque su risorse regionali già impegnate (anche se eventualmente non ancora riscosse), posto che ciò si tradurrebbe in un'indebita interferenza nell'attività gestoria dell'autonomia⁶⁴.

Il riconoscimento di spazi di aspettativa è quindi prospettabile, ma nei ristretti limiti di un effettivo consolidamento del preciso volume di risorse nella contabilità del singolo ente. Al di fuori di queste ipotesi, la giurisprudenza costituzionale è stata molto prudente nel vincolare il legislatore alle proprie precedenti scelte allocative, accompagnando all'argomento della riduzione di risorse in corso d'esercizio ulteriori giustificazioni, per rafforzare la decisione di illegittimità. Così, in particolare, la Corte richiede anche una puntuale verifica del fatto che la compressione della spesa territoriale non sia giustificabile sulla base di un mutamento giuridico o fattuale che si ripercuota sulle competenze o sulle attribuzioni (ad una minore responsabilità funzionale potendo

ha ribadito come: “nel regime di finanza «derivata» che ancora in parte caratterizza(va) le Regioni, la semplice circostanza della riduzione, disposta con legge statale, delle disponibilità finanziarie messe dallo Stato a disposizione delle Regioni non è di per sé sufficiente ad integrare una violazione dell'autonomia finanziaria regionale, costituzionalmente garantita, se non sia tale da comportare uno squilibrio incompatibile con le esigenze complessive della spesa regionale” (da notare come la giurisprudenza qui considerata abbia appunto affrontato con questo specifico taglio il tema dell'aspettativa – pretensiva – alle risorse specie in un'epoca di finanza derivata, prima del 1999-2000, mentre nell'assetto a finanza autonoma successivamente compiutamente sviluppatosi il problema è divenuto principalmente di tutela oppositiva, avverso richieste di riduzione della spesa sviluppatasi nell'ambito del patto di stabilità interno; cfr. però *infra* il par. 8 per la giurisprudenza più recente).

⁶⁰ I bilanci pubblici sono redatti nel rispetto di alcuni principi fondamentali, quali il principio di annualità, di unità (o unicità), di universalità (o – appunto – globalità), di integrità, di veridicità e di pubblicità. Cfr. C. MANACORDA, *Il bilancio pubblico*, Torino, 2008, in particolare pp. 11 ss.

⁶¹ Cfr. Corte cost. 128/1993.

⁶² Sull'illegittimità dei fondi vincolati cfr. però M. DE NES, *Fondi statali vincolati in materie regionali: una giurisprudenza (im)prevedibile*, in *Giurisprudenza costituzionale*, fasc. 2, 2014, pp. 1979 ss.

⁶³ Cioè su un procedimento di spesa che già vede somme stanziare in bilancio, in particolare se tali somme sono state anche impegnate (cioè se vi è stata prenotazione mediante loro annotazione nelle scritture contabili dell'ente territoriale).

⁶⁴ Ad esempio, con la sentenza 116/1991 si dichiarò in concreto costituzionalmente illegittimo l'art. 8, co. 1, lett. a), della legge 87/1990 nella parte in cui riduceva di un certo importo la somma erogata dall'art. 3 della legge 752/1986, già in vigore.

corrispondere un minor volume di mezzi finanziari, anche in corso d'esercizio)⁶⁵.

Posti tali limiti, la giurisprudenza costituzionale ha finito per garantire rimedi scarsamente effettivi in caso di insufficienza dei sistemi di compensazione legati a trasferimenti di competenze, per il sindacato sui quali la tutela quantitativa sottesa al co. 2 dell'art. 119 – già nella sua formulazione originaria – pure offriva un parametro di giudizio sostanziale perlomeno in termini di irragionevolezza. In materia la Corte ha invece assunto interpretazioni tendenzialmente sfavorevoli per le amministrazioni regionali, affermando che la logica delle compensazioni (pur ricondotta alla tutela quantitativa dell'art. 119 Cost.) non introduce un meccanismo di “ripiamento” a totale copertura degli ammanchi; ciò in quanto quello regionale sarebbe un “sistema finanziario non interamente coordinato tra funzioni e risorse”, il vecchio co. 2 dell'art. 119 potendo essere inteso come una garanzia solo tendenziale⁶⁶.

6.2. Oltre la ragionevolezza: logica emergenziale ed ulteriore aggravarsi della *probatio diabolica* dell'assenza di alternative allocative

La struttura del giudizio di insufficienza (ove operato) riecheggia peraltro quella del giudizio di irragionevolezza⁶⁷, ma nelle sue applicazioni pratiche – per particolare rispetto alla sovranità statale sulle scelte di equilibrio nei bilanci pubblici, e vista la loro “globalità” – ha portato ad una cognizione ancora più limitata. In aggiunta, le occasioni di sindacato sono state spesso ulteriormente erose dall'argomento “emergenziale”, impiegato dalla difesa erariale e spesso accolto dalla Corte⁶⁸, che ha fondato l'adeguatezza delle risorse anche sulla necessità dei sacrifici finanziari in quanto strumentali a sanare lo stato di dissesto dei conti pubblici⁶⁹.

Le difficoltà di equilibrio di bilancio hanno così finito per esaltare anche le difficoltà strutturali dei rimedi avverso le scelte allocative, precludendo un “ordinario” sindacato di ragionevolezza ove il giudizio fosse da svolgere sulle questioni finanziarie.

Questa difficoltà si è quindi riproposta anche successivamente alla riforma del Titolo V, e non è

⁶⁵ O, ancora, che la riduzione delle risorse non possa trovare copertura con una riarticolazione complessiva del bilancio ovvero che l'attribuzione di nuove funzioni non possa essere compensata, rinviando per l'integrale fabbisogno ad una razionalizzazione degli spazi di spesa esistenti. Nell'*obiter* espresso da Corte cost. 128/1993, quando il legislatore statale interviene ad esercizio finanziario già aperto, con riduzioni di fondi già trasferiti e legittimamente impegnati nei vari capitoli di bilancio, esso pone in essere un'operazione lesiva dell'autonomia regionale, dato che le modalità di intervento – anche alla luce delle difficoltà amministrative che esse determinano per l'ente regionale – si risolvono in un'interferenza nell'esercizio di un'attività gestoria già avviata e difficilmente rimodulabile. Il tratto distintivo rispetto ad una fattispecie di taglio su fondi da trasferire consiste nel fatto che la “riduzione di risorse disposta nel modo indicato non può non determinare uno squilibrio nella sfera di autonomia finanziaria costituzionalmente assicurata alle Regioni e, quindi, nei confronti di una corretta attività di bilancio, dovuto alla possibile interferenza di quegli interventi sui programmi di spesa già adottati e in corso di svolgimento”; ma tale difficoltà va allegata a fronte della concretezza della fase del procedimento di bilancio raggiunta, valendo altrimenti le considerazioni già citate circa la globalità (o universalità) del bilancio come argomento per escludere la non connessione delle risorse alle funzioni, se opportunamente rimodulate. Cfr. ad esempio la già citata Corte cost. 116/1991 per un caso di effettiva dichiarazione di incostituzionalità su tali basi.

⁶⁶ Senza riscontrare profili di illegittimità costituzionale in una non integrale dotazione di risorse Cfr. Corte cost. 138/1999.

⁶⁷ Su questo cfr. più diffusamente anche *infra* i par. 8 e 9.

⁶⁸ Sulla giuridificazione delle regole di contrasto alle crisi finanziarie cfr. anche A. MANZELLA, *Il governo democratico della crisi*, in AA.VV., *Dalla crisi economica al pareggio di bilancio: prospettive, percorsi e responsabilità* (Atti del LVIII convegno di studi di scienza dell'amministrazione), Milano, 2013, pp. 129 ss. e M.P. CHITI, *La crisi del debito sovrano e le sue influenze per la governance europea, i rapporti tra gli Stati membri, le pubbliche amministrazioni*, in AA.VV., *Dalla crisi economica al pareggio di bilancio: prospettive, percorsi e responsabilità*, Milano, 2013, pp. 167 ss.

⁶⁹ Cfr. G.G. CARBONI, *Lo Stato regionale al tempo del rigore finanziario*, in *Rivista AIC*, fasc. 2, 2014, in particolare il par. 6.

stata superata neppure in sede di implementazione del c.d. federalismo fiscale, con alcune pronunce della Corte costituzionale che ribadiscono il carattere deferente del sindacato sull'adeguatezza della dotazione quantitativa di risorse⁷⁰. È stato ribadito il carattere globale delle dotazioni di bilancio, che impone all'ente regionale una *probatio diabolica* dovendosi dimostrare (in negativo) come la riduzione oggettiva di risorse derivante dall'esercizio della potestà tributaria statale non possa essere compensata mediante una riallocazione tra i capitoli di spesa interni alla sfera contabile regionale.

In questo senso la Corte ha affermato che non ogni intervento modificativo di un tributo, comportando un minor gettito per le Regioni, necessariamente determina anche una scorretta connessione tra risorse e funzioni, e quindi – come conseguenza – non ogni riduzione delle aliquote o introduzione di nuove esenzioni, deduzioni o detrazioni deve essere accompagnata da misure compensative⁷¹. A parere della Corte va infatti esclusa un'atomistica considerazione di isolate disposizioni modificative dei tributi, e si deve invece considerare la manovra fiscale nel suo complesso⁷², potendosi verificare che – per effetto di plurime disposizioni, contenute nella stessa legge finanziaria oggetto di impugnazione principale o in altre leggi – il gettito complessivo destinato alla finanza regionale non subisca compressioni significative, o subisca comunque riduzioni sopportabili nell'interesse generale all'equilibrio dei bilanci.

Posto che è lo Stato il garante dell'equilibrio dei bilanci consolidati, ciò determina una presunzione forte di ragionevolezza delle sue scelte riallocative⁷³. Non solo la compensazione va valutata sulla base di un apprezzamento complessivo di tutte le modifiche apportate all'ordinamento (sul fronte delle spese e delle entrate, considerando tutte le voci – tributarie e non – e gli andamenti dell'economia, con eventuali maggiorazioni o riduzioni generalizzate dei gettiti), ma è inoltre talora ammissibile una riduzione secca delle risorse affidate al livello territoriale di governo⁷⁴, se tale riduzione risulta voluta e necessaria per ragioni di equilibrio complessivo. Unico limite costituzionale alla sovranità statale sugli equilibri di bilancio è che tale riduzione sia operata senza intaccare l'oggettiva capacità per gli enti territoriali di svolgere le funzioni che è la stessa Costituzione ad assegnare loro⁷⁵.

La prerogativa dello Stato di porsi come guardiano all'equilibrio dei consolidati di bilancio rende quindi la prova dell'insufficienza delle risorse regionali ancora più diabolica rispetto a quanto già sia normale sulla base di un sindacato che – strutturalmente – è di ragionevolezza-proporzionalità, e ciò perché è la Regione che deve provare “globalmente” l'inadeguatezza a fronte di una tendenziale presunzione di legittimità “complessiva” delle scelte statali riallocative. Nel giudizio di irragionevolezza la presenza di un *tertium comparationis*, che limita il *thema probandum* contenendolo entro un orizzonte prevedibile (non esteso a tutto l'ordinamento), rende invece comunque effettivo il sindacato (nonostante la presunzione di ragionevolezza delle scelte parlamentari). Nel giudizio di insufficienza *ex art. 119, co. 4*, invece, il principio di globalità impone un onere di dimostrazione dell'irragionevolezza “a tutto tondo”, considerando nella sua interezza l'assetto contabile e le infinite opzioni di riequilibrio dei conti (su cui è sovrano lo Stato, la cui scelta di equilibrio si presume invece ragionevole).

⁷⁰ Cfr. in particolare Corte cost. 431/2004, 155/2006 e 26/2014.

⁷¹ In particolare, a commento di questo orientamento della Corte costituzionale (che nella sentenza 155/2006 riprende la sua precedente giurisprudenza), e per un relativo commento critico, cfr. A. BRANCASI, *I due scrutini sul funzionamento dinamico del federalismo fiscale: autonomia finanziaria ed obbligo di copertura degli oneri posti a carico di altri enti del settore pubblico*, in *Giurisprudenza costituzionale*, fasc. 2, 2006, pp. 1425 ss.

⁷² Cfr. il punto 3 del considerato in diritto di Corte cost. 431/2004.

⁷³ Che peraltro sembra rafforzarsi dopo il 2012 con la costituzionalizzazione dell'equilibrio di bilancio.

⁷⁴ Cfr. Corte cost. 437/2001, 337/2001, 507/2000, 138/1999.

⁷⁵ Così ancora la Corte cost. 431/2004, nonché le sentenze 381/2004, 29/2004 e 17/2004, oltre che – da ultime – le citate sentenze Corte cost. 155/2006 e 26/2014.

7. La non percorribilità di un giudizio fondato sull'eguaglianza per le Regioni speciali: riserve all'erario o principio negoziale, rispettivamente a fronte di aumenti o riduzioni del prelievo

Quando lo Stato – esercitando la propria sovranità tributaria – va ad alterare il rapporto tra finanza statale e regionale, tale lesione dell'autonomia spesso si concretizza anche in una potenziale lesione del principio di eguaglianza, se solo per le Regioni speciali risultano non compensati i minori gettiti. Tipicamente queste sono le ipotesi in cui la riduzione del prelievo mediante un tributo che gli Statuti speciali individuano come compartecipato è stata neutralizzata nel bilancio statale (e quindi compensata) dall'aumento della pressione fiscale su altre basi imponibili, queste ultime però non compartecipate dalle Regioni speciali⁷⁶.

Neppure tali fattispecie, dove anche il parametro dell'eguaglianza potrebbe assumere una qualche rilevanza⁷⁷, risultano però adeguatamente sindacabili. Le previsioni statutarie per le Regioni speciali, sebbene fondino sempre una vera “spettanza” a quote fisse di entrate tributarie erariali riscosse nel territorio di competenza (più che una mera “aspettativa”, come solo talvolta emerge per le Regioni ordinarie), non possono infatti essere lette come garanzia di neutralità rispetto al gettito, in caso di legittima modifica statale di tributi che rimangono comunque erariali. Non c'è quindi alcuna tutela “quantitativa” della disponibilità di entrate tributarie⁷⁸ in forma di garanzia della conservazione dei livelli di prelievo.

Rimane invece aperto il problema della leale collaborazione, certamente doverosa nelle forme della consultazione per l'eventuale modifica delle norme statutarie di parte finanziaria (individuando nuovi tributi compartecipati, ove i precedenti siano stati del tutto soppressi o riformati ridenominandoli)⁷⁹. Leale collaborazione che – a maggior ragione nell'ipotesi di mero taglio a tributi compartecipati, i quali però rimangono attivi sebbene con un prelievo ridotto – non sembra però poter operare in senso preclusivo, ritardando per le sole autonomie differenziate l'entrata in vigore di una riforma tributaria sulla quale è comunque sovrano lo Stato⁸⁰: le disposizioni statutarie non vengono formalmente emendate, e semplicemente vengono riformati – senza eliminarli o ridenominarli – i prelievi tributari statali compartecipati, sui quali la Regione speciale non può quindi rivendicare alcuna potestà concorrente che fondi oneri collaborativi preclusivi⁸¹.

⁷⁶ Le quali si trovano quindi a dover fronteggiare una perdita netta di risorse dalla quale invece lo Stato ha cautelato sé stesso (e quindi si ha una situazione nella quale i contribuenti delle Regioni ordinarie non sono affetti da una variazione apprezzabile tra quanto versato e i servizi che ottengono corrispettivamente, essendo lo Stato a provvedere per entrambi, mentre per le Regioni speciali – posta l'asimmetria nelle responsabilità per le funzioni e nei gettiti tributari assegnati – si determina una condizione nella quale parte del gettito viene stornato sul bilancio statale, riducendo le risorse impiegate per i servizi a livello locale).

⁷⁷ Qui le speciali sono trattate in modo deterioro rispetto alle ordinarie; va però notato che pare sempre più difficile invocare il parametro dell'eguaglianza per tutelare le autonomie speciali, che sono ordinamenti che fanno appunto eccezione.

⁷⁸ Cfr. Corte cost. 241/2012.

⁷⁹ Emblematico del ruolo che la leale collaborazione riveste in questo settore è che le parti finanziarie degli Statuti speciali sono riformabili con legge ordinaria rinforzata da accordo; sul tema sia consentito rinviare a F. GUELLA, *Le autonomie regionali differenziate nella riforma del “federalismo fiscale”. Art. 27 l. 42/2009 e modelli di coordinamento della specialità, tra autonomia e principio di unità*, in S. MANGIAMELI (cur.), *Il regionalismo italiano dall'Unità alla Costituzione e alla sua riforma*, Giuffrè, 2012, pp. 627 ss.

⁸⁰ Diversa questione è quella di un'eventuale riforma radicale del tributo, in luogo di un mero taglio al prelievo. In questo caso non si potrebbe pensare che in assenza di accordo il bilancio regionale si azzeri, e la compartecipazione dovrebbe quindi ritenersi traslata sul gettito del nuovo tributo (o nuovi tributi) attivati sulla medesima base imponibile. Una diversa opzione non darebbe allo Stato il giusto incentivo ad arrivare ad un accordo equilibrato anche nell'interesse dell'autonomia.

⁸¹ Ed infatti nessuna delle norme statutarie riguardanti le quote di compartecipazione è stata oggetto di modificazione immediata, essendo variata solo la disciplina da esse presupposta (e riconducibile alla sovranità tributaria dello Stato).

Le disposizioni statutarie contengono quindi un rinvio mobile alla disciplina tributaria nazionale, e solo una radicale soppressione o ridenominazione potrebbe “obbligare” le parti alla leale collaborazione per trovare una nuova sistemazione statutaria della materia. L’iniquità di prospettare una soluzione diversa – nel senso di un diritto di veto della Regione speciale sulle riforme tributarie statali riduttive – appare peraltro evidente considerando il fatto che il rinvio mobile può invece pacificamente operare a beneficio dell’autonomia, quando lo Stato aumenta il prelievo (con l’eccezione, però appunto legittima solo se temporanea, della riserva all’erario del maggior gettito). Sarebbe allora incoerente chiedere intese forti, garanzie di neutralità, o poteri di veto sulle riforme tributarie nazionali che intervengono in modo pregiudizievole per l’autonomia speciale, quando del maggior gettito delle riforme migliorative le stesse autonomie differenziate hanno invece preteso di appropriarsi (venendo in ciò avvallate dalla Corte costituzionale⁸²).

Anche per le Regioni speciali, quindi, può essere ritenuta illegittima unicamente quella variazione del prelievo tributario erariale che comporti uno squilibrio (in assoluto) incompatibile con le complessive esigenze di spesa regionale. Evenienza di difficile verificabilità sul piano probatorio, di cui la Corte costituzionale non ha escluso radicalmente la deducibilità in giudizio (richiedendo anzi che le Regioni si attivino maggiormente nella produzione di elementi di prova quantitativi⁸³), ma che in passato non sembrava accompagnata da adeguati strumenti istruttori per un sindacato effettivo.

L’istruttoria sugli elementi di prova dell’insufficienza delle risorse non può infatti non tener conto della posizione privilegiata in cui si trova lo Stato, posta la sua conoscenza dell’assetto complessivo dei conti pubblici (e quindi della maggiore vicinanza alla prova dell’eventuale iniquità dell’allocazione finale delle risorse, come derivante dalle variazioni della pressione fiscale). Ignorare tali circostanze provoca inadeguatezze nel sindacato e difficoltà nella soddisfazione dell’onere probatorio che hanno peraltro costituito, per le Regioni speciali, un importante incentivo a traslare la questione sul piano politico/pattizio, come avvenuto con le negoziazioni per l’adeguamento al c.d. federalismo fiscale⁸⁴.

8. Le aperture della giurisprudenza ad un sindacato di sufficienza delle risorse fondato su un’istruttoria effettiva e su un riparto “variabile” dell’onere della prova

A fronte di variazioni al prelievo fiscale non compensate, la richiesta che sia l’ente territoriale a provare che nessuna alternativa è praticabile, tra le infinite soluzioni riallocative possibili, può

Le disposizioni degli Statuti speciali non hanno infatti per oggetto la determinazione della base imponibile dei tributi erariali, che rimane di competenza esclusiva del legislatore statale, e non è su tale profilo che deve quindi svolgersi la leale collaborazione (ciò, peraltro, posto che in ogni caso le procedure collaborative fra Stato e Regioni non trovano applicazione nell’attività legislativa esclusiva dello Stato, per cui nelle fattispecie analizzate non vi è concorso di competenze diversamente allocate né ricorrono i presupposti per la chiamata in sussidiarietà; cfr. ad esempio Corte cost. 121/2013, 8/2013 e 207/2011).

⁸² Cfr. ad esempio Corte cost. 152/2011, su cui D. IMMORDINO, *Le clausole di riserva allo Stato del gettito di tributi compartecipati, tra tutela delle esigenze di finanza pubblica e salvaguardia dell’autonomia finanziaria (siciliana)*, in *Le Regioni*, fasc. 1-2, 2012, pp. 260 ss.

⁸³ Cfr. il punto 3.2. del considerato in diritto di Corte cost. 26/2014: “l’assunto riguardante l’inadeguatezza finanziaria della manovra non è stato oggetto neppure di un tentativo di dimostrazione da parte della Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia, la quale non ha fornito alcun dato quantitativo concreto, dal quale poter desumere l’effettiva incidenza negativa della diminuzione del gettito derivante dalle norme impugnate rispetto allo svolgimento delle sue funzioni costituzionali di ente dotato di autonomia speciale”.

⁸⁴ Cfr. l’art. 27 della legge 42/2009 e sia consentito rinviare per più ampi riferimenti a F. GUELLA, *Principio di connessione risorse-funzioni e revisione della disciplina finanziaria delle autonomie speciali. Le riforme dello Statuto della Regione Trentino-Alto Adige/Südtirol, dalla delega sul c.d. federalismo fiscale alla Legge di Stabilità 2015*, in *federalismi.it*, fasc. 8, 2015.

determinare un eccessivo sacrificio degli interessi dell'autonomia a favore delle esigenze finanziarie unitarie. La Regione infatti dovrebbe dimostrare il fatto negativo che la connessione tra risorse e funzioni non può essere ripristinata (dalla Regione stessa) mediante riduzione di altre spese non essenziali. Lo Stato può invece semplicemente allegare le esigenze unitarie che legittimano la riallocazione per effetto (indiretto) di una riforma tributaria, senza oneri di prova circa il fatto che l'esercizio della potestà statale sul prelievo fiscale sia stato operato in forme sì adeguate a raggiungere gli obiettivi di finanza pubblica complessiva (c.d. idoneità), ma anche con il minor sacrificio possibile per la sfera dell'autonomia (c.d. necessarietà).

Il sindacato *ex art. 119, co. 4*, rinuncia quindi a quegli strumenti di controllo sull'«eccesso di potere legislativo» che invece sono solitamente impiegati nell'analogo giudizio di ragionevolezza⁸⁵. Più corretto sarebbe effettuare anche in queste ipotesi una valutazione della proporzionalità in sé considerata, in termini di stretta necessarietà della redistribuzione che deriva dalle riforme tributarie; test di proporzionalità che non farebbe gravare l'onere probatorio inevitabilmente su una sola delle parti⁸⁶ ma, come tipico anche del giudizio di ragionevolezza, incentiverebbe invece in modo aperto all'allegazione degli argomenti logici a favore della norma tributaria e degli elementi sintomatici della irragionevolezza dell'effetto redistributivo⁸⁷. Ciò a iniziativa di entrambe le parti, perché nel giudizio di ragionevolezza/proporzionalità è il prudente apprezzamento del giudice che determina l'esito del test, sulla base di una valutazione complessiva e sintomatica, senza incontrare vincoli stretti nelle regole probatorie.

Un'esigenza paritaria di allegazione sarebbe così a carico di entrambe le parti, e a seconda delle peculiarità della situazione sarà richiesto alla diligenza dell'una o dell'altra di portare quegli elementi sintomatici che sono nella sua disponibilità. Un onere di attività processuale è pertanto imposto anche al soggetto statale, cui sarebbe iniquo consentire di restare inerte nel processo costituzionale posto che è proprio tale soggetto quello che – fisiologicamente – gode di una maggiore prossimità alla fonte di prova del carattere proporzionato dell'allocazione operata (in termini di effettiva copertura finanziaria)⁸⁸. Dimostrare che la riduzione tributaria ha ragion d'essere nella sua idoneità a perseguire scopi generali di politica economico/sociale, e che la redistribuzione operata a discapito del livello regionale era quella strettamente necessaria (o perché le finanze pubbliche statali non erano in grado di compensare, o perché il bilancio dello Stato stesso ha partecipato in misura identica al sacrificio), costituisce inoltre una prova c.d. positiva, certamente più agevole rispetto alla prova c.d. negativa dell'impossibilità di tutte le altre opzioni riallocative (come di fatto si esige solitamente dalla difesa delle Regioni).

Sul piano rimediale sembrerebbe quindi più adeguata un'interpretazione del principio di

⁸⁵ Invocando l'irragionevolezza il problema dell'onere probatorio viene rideclinato secondo la logica delle figure sintomatiche, dove l'interpretazione e l'apprezzamento dei fatti si intreccia strettamente con la loro dimostrazione.

⁸⁶ Sull'ampliamento degli strumenti istruttori conseguente all'impiego delle categorie della proporzionalità cfr. A. SANDULLI, *La proporzionalità dell'azione amministrativa*, CEDAM, 1997, pp. 407 ss.

⁸⁷ Sull'onere della prova in rapporto con il sindacato costituzionale di ragionevolezza cfr. A. CERRI, *I poteri istruttori della corte costituzionale nei giudizi sulle leggi e sui conflitti*, in *Giurisprudenza costituzionale*, fasc. 12, pt. 1, 1978, pp. 1335 ss., che – articolando in modo differenziato la questione – sottolinea come nelle questioni di legittimità, per il principio *iura novit curia*, il potere istruttorio si svolge liberamente, specie quando il fatto è immediatamente esplicativo della disposizione oggetto del giudizio. La presunzione di legittimità della norma e il conseguente onere della prova non vengono di per sé meno nel controllo di ragionevolezza sulle scelte del legislatore (alla stregua delle conoscenze scientifiche, o delle conseguenze economico-sociali della norma), mentre sono liberamente oggetto di istruttoria i fatti che l'Autore definisce “retorici”, per la capacità di sostenere argomenti (e che parrebbe debbano quindi essere portati in giudizio dalle parti o dalla Corte, secondo le particolarità del caso).

⁸⁸ In questo senso, cfr. ancora A. BRANCASI, *I due scrutini sul funzionamento dinamico del federalismo fiscale: autonomia finanziaria ed obbligo di copertura degli oneri posti a carico di altri enti del settore pubblico*, cit., pp. 1425 ss. che già suggeriva come non si tratti di provare se le risorse a disposizione delle Regioni hanno effettivamente subito una riduzione ma, a monte, di operare uno scrutinio di copertura finanziaria delle disposizioni modificative dei tributi compartecipati.

connessione risorse-funzioni che riconosca come sotteso al co. 4 dell'art. 119 Cost. vi sia il principio di proporzionalità tra posizione regionale e statale, e non un principio di astratta sufficienza, parametrata alla globalità del bilancio. Approccio che sembra tanto assurdo quanto il parametrare la ragionevolezza non ad un *tertium comparationis* ma all'intero ordinamento giuridico.

Non si tratta di valutare in assoluto se le risorse sono sufficienti rispetto ad un parametro di “spesa pubblica ideale”, che non esiste⁸⁹. Parametro di “spesa ideale” che sarebbe peraltro anche iniquo prospettare, a tutela degli stessi interessi generali dell'erario (posto che se le risorse sono scarse, lo sono per tutti gli apparati e non è pensabile che in una condizione di diffusa insufficienza i soli enti territoriali – e non i ministeri e le altre pubbliche amministrazioni – possano pretendere ex art. 119 dotazioni finanziarie comunque “in assoluto” adeguate ai livelli di spesa che si presumono “normali”). Se questo approccio “astratto e assoluto” alla sufficienza è inaccettabile, tuttavia, il giudizio ex co. 4 non può neppure essere svuotato pretendendo oneri di prova non equi a carico delle Regioni, come negli orientamenti della giurisprudenza citata in precedenza. Al contrario, è opportuno riquilibrare l'adeguatezza/sufficienza sottesa all'art. 119, co. 4, come un concetto “concreto e relativo”, o meglio relazionale; concetto che permetta di applicare le ordinarie tecniche di sindacato sulla ragionevolezza guardando alle contrazioni delle risorse come ad eventi lasciati ad una sovranità tributaria statale che nella “relazione” tra i bilanci statale e regionali deve però assicurare una redistribuzione proporzionata.

Non va valutato tanto il fatto del se la dotazione che la Regione ha a propria disposizione sia adeguata ad una politica di spesa pubblica “ideale”, ma del se la dotazione sia in linea con l'orientamento di spesa pubblica generale. “Consentire” di finanziare “integralmente”, ex art. 119, co. 4, è solo in apparenza un giudizio a carattere oggettivo ed assoluto: cosa sia adeguato ad un finanziamento integrale in realtà dipende dalle scelte dell'ordinamento, posto che le funzioni pubbliche non sono un dato precedente alle norme che le istituiscono, e il livello di spesa “normale” dipende dalla concretizzazione che le stesse leggi danno ai diritti e ai servizi.

Di conseguenza, alla Corte non si può chiedere di valutare in astratto e in assoluto questi livelli, ma un sindacato di costituzionalità si deve invece svolgere secondo un giudizio relativo e comparativo⁹⁰: una riforma tributaria statale che abbia obiettivi di incentivazione economico/sociale, redistribuendo il gettito tra fasce di popolazione e non tra aree territoriali o livelli di governo, impone un controllo di proporzionalità del suo impatto indiretto nei bilanci della Regione, così come una riforma fiscale generale che abbia invece di mira anche la redistribuzione territoriale delle risorse impone un controllo di proporzionalità rispetto o alla contestuale redistribuzione delle competenze, o alla dichiarata finalità perequativa di finanziare maggiormente alcune competenze (sempre rispetto ad altre, nessun giudizio di legittimità su scelte quantitative potendosi svolgere fuori di una comparazione, pena l'esorbitare in valutazioni di merito/opportunità che presuppongono di stabilire cosa sia normale o quali livelli siano desiderabili).

La prova allora – in questi giudizi – non va concepita in astratto, parametrandola direttamente sulla sufficienza delle risorse a coprire le competenze, ma si tratterà di apportare nel processo elementi conoscitivi funzionali ad una valutazione in concreto della proporzione esistente nelle redistribuzioni (e della loro coerenza rispetto alle finalità perseguite). La struttura della cognizione della Corte è quella del giudizio di ragionevolezza, a fronte del quale non vi è un vero e proprio onere probatorio allocato su una parte a discapito dell'altra, ma un'esigenza flessibile di allegazione di elementi di apprezzamento. Le parti del giudizio principale concorrono così tra loro allo scopo di

⁸⁹ Cfr. S. BILARDO, *Il costo delle funzioni conferite alle Regioni*, in *Istituzioni del Federalismo*, fasc. 5, 2001, pp. 887 ss. relativamente alle diverse tecniche per quantificare il fabbisogno regionale.

⁹⁰ Cfr. *infra* le conclusioni al par. 9.

fornire argomenti alla Corte; argomenti utili per un giudizio comparativo che, tuttavia, come già avviene nel sindacato di ragionevolezza è poi svolto dal giudice delle leggi con ampia facoltà di integrare il test a proprio impulso e con una cognizione tendenzialmente libera.

Alcune aperture in tale direzione si possono riscontrare nella giurisprudenza più recente, in particolare nel sindacato sulle dotazioni finanziarie delle Regioni speciali (come rideterminate per indiretto effetto dell'attuazione del federalismo fiscale). Già la sentenza 155/2015 è rilevante in questa prospettiva, sebbene con tale pronuncia si fosse ancora considerata non raggiunta la prova dell'inadeguata quantificazione delle risorse: in assenza di un accordo tra Regione speciale e Stato, prefigurato dall'art. 27 della legge 42/2009 quale principale modalità di adeguamento della specialità al nuovo quadro fiscale, la Corte aveva ritenuto che la compensazione negoziata (funzionale a garantire la neutralità della riforma) non fosse sostituibile mediante una pronuncia di accoglimento (la quale – in assenza di parametri oggettivi per definire il livello di compensazione – non avrebbe potuto essere “a rime obbligate”⁹¹). Nella sentenza del 2015 si era però anche già escluso di poter onerare la Regione della prova di fatti e dati contabili in possesso della Ragioneria generale dello Stato, restando così preclusa anche una pronuncia di rigetto secco⁹².

In sostanza, la Corte costituzionale aveva accertato una violazione della garanzia finanziaria, ma non ne aveva poi voluto quantificare l'esito. Se onerare la Regione della dimostrazione di una globale impossibilità di riallocazione delle spese costituiva una *probatio diabolica*, altrettanto impraticabile sarebbe stato – in quella soluzione adottata dalla Corte – l'addossare allo Stato l'onere di dimostrare che l'equilibrio finanziario raggiunto nella nuova quantificazione del riparto dei tributi (adottata unilateralmente, mancando l'accordo) è il più ragionevole possibile, nessun'altra ripartizione rispettando in modo più equilibrato la situazione di compartecipazione ai tributi statutariamente prevista prima della riforma del c.d. federalismo fiscale⁹³. La Corte aveva quindi riconosciuto la sola “probabile” incostituzionalità per inadeguatezza della soluzione unilateralmente imposta dallo Stato (a seguito del mancato adeguamento consensuale/pattizio), limitando la portata della pronuncia ad un monito alla leale collaborazione⁹⁴, senza peraltro prendere definitivamente posizione su chi fosse onerato della prova.

8.1. Le aperture della Corte costituzionale nella sentenza 188/2016

La sentenza 188/2016, relativa alla medesima vicenda, interviene invece in modo più originale sul piano probatorio, risolvendo la questione con una pronuncia che prende atto del mancato recepimento di quanto già sollecitato con il monito dell'anno precedente⁹⁵. In questa nuova pronuncia l'incostituzionalità già “accertata ma non dichiarata” è stata invece posta ad oggetto di un

⁹¹ Cfr. il punto 7. del considerato in diritto di Corte cost. 155/2015. Sugli ostacoli al sindacato della Corte costituzionale si rinvia a C. PADULA, *Dove va il bilanciamento degli interessi? Osservazioni sulle sentenze 10 e 155 del 2015*, in *federalismi.it*, fasc. 19, 2015.

⁹² Cfr. G. D'AMICO, *La finanza delle Regioni speciali tra mancata attuazione degli statuti e accordi “riparatori”*, in *Le Regioni*, 2016, fasc. 1, pp. 128 ss. e G. D'AURIA, *Sui rapporti tra Stato e Regioni a statuto speciale in materia di contenimento e riequilibrio della finanza pubblica*, in *Il Foro italiano*, 2016, fasc. 5, pt. 1, pp. 1615 ss.

⁹³ Tale ultima opzione avrebbe gravato lo Stato, parte resistente, dell'intero onere probatorio in una logica di vicinanza della prova, permettendo però a tutte le autonomie una mera allegazione della violazione della propria sfera finanziaria *sub specie* di quantità adeguata di risorse disponibili; l'accoglimento delle questioni sarebbe stato inevitabile, posta la indimostrabilità del fatto che nessun'altra allocazione di risorse avrebbe potuto giovare maggiormente all'autonomia senza pregiudizio degli equilibri complessivi di bilancio.

⁹⁴ Cfr. il punto 8. del considerato in diritto di Corte cost. 155/2015.

⁹⁵ Sia consentito rinviare a F. GUELLA, *Omesso rispetto del principio pattizio ed effettività del sindacato costituzionale: la neutralità della riforma fiscale tra poteri istruttori della Corte e modulazione nel tempo degli effetti di annullamento della legge*, in *Le Regioni*, fasc. 1-2, 2017, pp. 193 ss. e a C. DRIGO, *Principio dell'accordo in materia finanziaria e leale collaborazione con le Regioni a statuto speciale*, in *Quaderni costituzionali*, fasc. 4, 2016, pp. 881 s.

tema di prova che, a cura della stessa Corte, viene equamente ripartito tra le due parti, sulla base di una valutazione complessiva delle circostanze e della vicinanza ai fatti da dimostrare.

Significativo del mutato approccio è la rilevante attività istruttoria condotta dalla Corte interrogando sugli elementi rilevanti per la decisione entrambe le amministrazioni: è dalla valutazione complessiva dei dati emergenti dalle due prospettive – statale e regionale – che la Corte trae, senza quindi un'applicazione rigoristica delle regole di soccombenza dell'onere della prova, la dimostrazione della prevalenza delle ragioni dell'autonomia. L'istruttoria assume così un significato centrale nella decisione⁹⁶, ponendosi come strumentale ad un ruolo della Corte molto attivo nel giudizio di adeguatezza delle risorse (o, meglio, neutralità della riforma) grazie ad un uso "libero" delle fonti di prova (senza gravare dell'onere, in modo rigido, una delle parti).

Va notato che questa sentenza interviene però in una vicenda doppiamente speciale: riguarda una Regione ad autonomia differenziata e, in aggiunta, ciò che si contesta è una lesione non tanto dell'art. 119, co. 4 (e dello Statuto), ma di una clausola di neutralità legislativamente espressa. L'incostituzionalità deriva quindi anche dal fatto che non è stato rispettato il principio di neutralità degli effetti della riforma (previsto nell'ambito delle relazioni finanziarie tra Stato e Regione autonoma), e la disponibilità di gettito per la Regione è in concreto variata per effetto non di andamenti dell'economia, bensì delle nuove modalità di prelievo e riparto. Ulteriore ragione di incostituzionalità, che si aggiunge però alla precedente e non agisce da sola (portando ad un'inversione del tradizionale onere della prova), è che lo Stato non ha dimostrato gli effetti finanziari della propria riforma del c.d. federalismo fiscale sull'autonomia speciale interessata: la norma impugnata ha strutturalmente ommesso di prevedere l'ostensibilità dei dati analitici di composizione del gettito, indispensabili invece per compiere le operazioni di conguaglio⁹⁷.

In questo giudizio – sebbene calato in una situazione doppiamente speciale – si registra un approccio nuovo e più pervasivo al sindacato, fondato su un'istruttoria ad iniziativa della Corte che ha redistribuito l'onere probatorio tra le parti in modo equo, emancipando il giudizio da rigide e non praticabili logiche di *onus probandi*. Il sindacato della Corte è stato svolto in modo più pervasivo, supplendo all'assenza di rime obbligate – determinata dall'assenza di accordo – proprio grazie ad un'attività istruttoria redistribuita equamente tra le parti ed idonea a colmare i vuoti conoscitivi che, altrimenti, imponevano il rigetto della questione⁹⁸.

Ragionare in termini di "rime obbligate", a fronte delle possibilità cognitive della Corte, non è più strettamente necessario. Rimane ferma la potestà legislativa statale sul sistema tributario, non limitabile neppure quando lo Stato elimina (o riduce) un prelievo facendo così indirettamente venir meno (o contrarre) una voce di entrata statutariamente compartecipata dalle Regioni speciali⁹⁹; posta tale legittimità la Corte non può, annullando, andare a determinare la reviviscenza del tributo originario. Tuttavia, se invece lo Stato modifica un tributo e non ne prevede la piena riassegnazione all'autonomia speciale, pur se statutariamente vi era un rinvio al tributo sostituito, la dichiarazione di incostituzionalità di singole quote di riparto non crea alcun vuoto normativo, e non viola un bilanciamento politico affidato al sistema negoziale Stato-Regione. In questi casi l'illegittimità è

⁹⁶ Sui profili procedurali dell'istruttoria si rinvia a G.P. DOLSO, *Prospettive inedite sui poteri istruttori della Corte costituzionale*, in *Le Regioni*, fasc. 1-2, 2017, pp. 225 ss.

⁹⁷ Sui diversi ordini di censure analizzati cfr. i punti *sub* 4. della sentenza 188/2016.

⁹⁸ Annullando in queste forme una legge di riserva allo Stato degli spazi quantitativi di spesa ritenuti eccessivi, e quantificabili in modo certo e preciso come eccessivi sulla base di idonei elementi di prova, la Corte non rischia di determinare quel vuoto normativo paventato nel 2015 (semplicemente eliminando degli accantonamenti di cui è risultata certa l'esorbitanza, o della cui esorbitanza vi sono indizi concreti).

⁹⁹ Sulla permanenza della disciplina finanziaria degli Statuti speciali anche a seguito della revisione dei tributi cui gli stessi rinviavano la stessa Corte afferma che «non è in dubbio la vigenza della parte finanziaria degli Statuti delle autonomie ricorrenti, in relazione alla quale sono formulate tutte le censure» (cfr. il punto 7. del considerato in diritto di Corte cost. 155/2015).

fondata su un'irragionevolezza di fatto determinata da errori di quantificazione (rispetto alla regola di neutralità) che possono essere provati in sede di istruttoria.

In sinergia con un giudizio pieno sulla neutralità – che però pare strutturalmente applicabile anche come giudizio sull'adeguatezza delle risorse – è quindi necessario lo sviluppo di un potere istruttorio esercitato con maggiore libertà¹⁰⁰, mediante una certa flessibilità nell'individuare il soggetto su cui devono gravare gli oneri di allegazione e prova (consentendo che siano investiti, contestualmente, sia la Regione che lo Stato).

L'interpretazione degli elementi fattuali forniti da Stato e Regione è stata peraltro divergente¹⁰¹, e proprio il mancato riconoscimento reciproco del significato dei dati quantitativi aveva reso particolarmente difficoltosa l'attivazione del metodo negoziale. Anche in sede di istruttoria nessuna delle due parti fornisce dati in sé falsi o inattendibili, ma le tecniche di contabilizzazione ed interpretazione dei numeri si rivelano non univoche quanto a variazione o perduranza degli effetti della riforma, e le soluzioni perseguibili nella riallocazione ai diversi livelli di governo delle minori o maggiori risorse derivanti dalla revisione dei tributi sono quindi divergenti.

A fronte di questo quadro incerto la Corte costituzionale ritiene comunque sufficienti gli elementi in fatto raccolti, depurati delle interpretazioni. Da un lato, dagli stessi dati della Ragioneria generale dello Stato emerge una progressiva espansione degli accantonamenti a carico della Regione¹⁰²: l'Avvocatura non nega tale dinamica ma solo sostiene che la stessa è neutralizzata da un risparmio nei trasferimenti, ma questa allegazione non viene poi comprovata adeguatamente perché la giustificazione si rivela tautologica¹⁰³. D'altro lato, la difesa erariale non fornisce elementi per contrastare l'allegazione regionale secondo cui le stime contenute nelle disposizioni impugnate sottovaluterebbero il precedente gettito effettivo ICI, quale termine di paragone indispensabile per verificare la neutralità finanziaria delle compensazioni¹⁰⁴.

Da un lato, quindi, la Corte raccoglie dati e si ritiene poi libera di interpretarli diversamente da quanto operato dal soggetto che li aveva portati in giudizio. D'altro lato, la Corte si accontenta di onerare la Regione della sola allegazione dell'erroneità delle stime portate dallo Stato, la prova della giustezza delle stesse – essendo più prossima all'erario – dovendo poi gravare sulla parte “resistente” nel giudizio in via principale. A riguardo la Corte sembra operare un'evoluzione logica

¹⁰⁰ Che la Corte nel caso di specie aveva esercitato mediante ordinanza del 26 novembre 2015, che ha regolato l'istruttoria e relativo contraddittorio.

¹⁰¹ In sostanza, a parere dell'Avvocatura le misure di cui all'art. 13 del d.l. 201/2011 non avrebbero avuto alcun impatto sulle entrate tributarie regionali, in quanto gli accantonamenti operati sarebbero stati diretti a neutralizzare una minore spesa regionale per trasferimenti ai Comuni, nei confronti dei quali la ricorrente potrebbe recuperare la minore entrata da accantonamento. Al contrario la Regione sostiene che gli accantonamenti complessivi previsti ai fini del raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica nel quadriennio 2011-2014 inciderebbero sul totale delle entrate tributarie di pertinenza regionale in una misura variabile tra il 15 ed il 18 per cento.

¹⁰² La progressiva espansione nel triennio 2012-2014 degli accantonamenti a carico della Regione viene così quantificata: 73 milioni di euro nel 2012; 84 milioni nel 2013; 144 milioni nel 2014.

¹⁰³ Essendo fondata su un'idea di equilibri globali che – a tutela dell'autonomia – non può però essere accolta, non essendo indifferente che la contrazione della capacità di spesa sia neutralizzata scaricandola verso il basso sugli enti comunali. Il recuperare il gettito fiscale accantonato dallo Stato attraverso una speculare riduzione dei trasferimenti ai Comuni friulani non rappresenta quindi, a parere della Corte, una difesa coerente; ciò in quanto la finanza degli enti locali (anche delle Regioni ordinarie) si basa su tributi propri ma anche su trasferimenti, i quali nel caso della Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia – a differenza di quel che avviene per i Comuni delle Regioni a Statuto ordinario e per quelli della Regione siciliana e della Regione Sardegna – vengono somministrati dalla stessa Regione. Pertanto, qualora fossero da effettuare compensazioni sui trasferimenti sarebbe comunque violata la neutralità finanziaria complessiva dell'operazione, ai danni in questo caso degli enti locali friulani, anziché della Regione; gli enti locali infatti non potrebbero a loro volta compensare la riduzione dei trasferimenti con il maggior gettito Imu, che per legge è pur sempre attribuito allo Stato.

¹⁰⁴ A ciò sarebbe correlata poi la sovrastima del maggior gettito Imu, la quale allargherebbe ulteriormente la forbice tra risorse disponibili prima e dopo la riforma.

che può trascendere le duplice peculiarità del caso (Regione speciale e clausola di neutralità), e sperimenta in questo giudizio un approccio idoneo ad essere impiegato anche come nuova tecnica generale di sindacato *ex art. 119, co. 4 Cost.* (utile a superare la logica della globalità del bilancio che ha sempre imposto l'onere – a carico della Regione – di provare l'impossibilità di diverse soluzioni riallocative).

Approccio flessibile all'onere della prova che nel caso di specie era confortato anche dalla presenza di accertamenti, conformi alle pretese regionali, provenienti dalla Corte dei conti in sede di parificazione. Il giudice contabile aveva infatti rilevato anomalie nei meccanismi di accreditamento delle entrate tributarie della Regione¹⁰⁵, rilevando come ciò fosse pregiudizievole non solo sotto il profilo meramente finanziario, di incerta quantificazione, ma anche in quanto l'incertezza a ciò conseguente era ostativa di una corretta programmazione¹⁰⁶.

8.2. Le precisazioni della Corte costituzionale nella sentenza 140/2017

Circa la generalizzabilità della tecnica di giudizio così sperimentata, va peraltro preso atto di come la Corte costituzionale sia intervenuta nuovamente sul tema con la sentenza 140/2017, giudicando ancora di una riduzione di prelievo fiscale decisa dallo Stato che si ripercuote in una riduzione delle risorse disponibili per la Regione speciale¹⁰⁷. In questo caso, l'intervento statale si collocava però al di fuori della riforma del c.d. federalismo fiscale e, in assenza di clausola di neutralità riconosciuta dal legislatore stesso, si sarebbe dovuto invocare in modo più diretto ed esplicito – accanto allo Statuto – l'art. 119, co. 4, Cost.¹⁰⁸.

La ricorrente lamentava non la mancata neutralità, ma che le disposizioni statali – sommando i propri effetti riduttivi delle compartecipazioni a quelli di altre precedenti riduzioni delle risorse regionali succedutisi negli anni della c.d. crisi finanziaria – renderebbero impossibile (in termini assoluti) lo svolgimento delle funzioni affidate alla Regione. A sostegno di tale censura, in continuità con la giurisprudenza del 2016, la difesa regionale cercava di assolvere al proprio onere probatorio semplicemente richiamando alcuni dati esposti nel giudizio di parifica della Corte dei conti (dove peraltro si darebbe semplicemente conto del fatto che lo Stato trattiene a titolo di accantonamenti parte delle entrate di competenza della Regione medesima)¹⁰⁹.

In questo caso, le diversità della fattispecie ed una posizione regionale meno solida hanno condotto ad una sentenza di non fondatezza. La Corte ribadisce che lo Stato può legittimamente variare o sopprimere il prelievo dei tributi erariali previsti negli Statuti speciali¹¹⁰, incidendo così in modo indiretto sul volume delle entrate regionali. Lo Statuto di autonomia non comprende quindi una

¹⁰⁵ Cfr. Corte dei conti, sezione di controllo per il Friuli-Venezia Giulia, n. 95/2015/PARI, relativa al rendiconto generale del 2014.

¹⁰⁶ Cfr. a pag. 190 della citata parifica.

¹⁰⁷ L'art. 1, co. 61, della legge n. 208 del 2015 dispone una riduzione dell'aliquota dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRES) dal 27,5 per cento al 24 per cento, a decorrere dal 1° gennaio 2017, con effetto per i periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2016; l'art. 1, co. 67, della medesima legge modifica l'art. 96, co. 5-*bis*, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), disponendo la deducibilità dall'IRES degli interessi passivi sostenuti dalle imprese di assicurazione e dalle società capogruppo di gruppi assicurativi. La lesione dell'autonomia della Regione siciliana sarebbe riconducibile alla sua compartecipazione al gettito dei tributi erariali, prevista dagli artt. 36 e 37 dello Statuto e dall'art. 2 delle relative disposizioni di attuazione in materia finanziaria.

¹⁰⁸ Cfr. R. DI MARIA, *La Regione siciliana davanti alla Corte: lo scrutinio "sistematico" di legittimità costituzionale e la "arte" di ricorrere e resistere in giudizio*, in *Consulta online*, Studi 2017/II.

¹⁰⁹ Cfr. Corte dei conti in sede di parifica del rendiconto per l'esercizio finanziario 2014 (3 luglio 2015 – sezioni riunite in sede di controllo per la Regione siciliana – delibera n. 2/2015/PARI).

¹¹⁰ Ciò in quanto rientrano nell'ambito della sfera statale di competenza esclusiva, *ex art. 117, co. 2, lett. e), Cost.*; in questo senso cfr. Corte cost. 29/2016, 89/2015, 97/2013, 241/2012 e 298/2009.

garanzia quantitativa delle entrate¹¹¹ intesa in termini conservativi, ma unico limite alla sovranità tributaria è il rispetto di una quota minima oltre la quale si produrrebbe uno squilibrio incompatibile con le esigenze complessive delle funzioni regionali¹¹². Circa la dimostrazione di tale incompatibilità la Corte sembra precisare, in questa fattispecie “meno speciale” della precedente (regione sempre ad autonomia differenziata ma non assistita da una clausola di neutralità), che la distribuzione dell’onere probatorio continua a privilegiare la posizione di sovranità statale, assistita da una presunzione di adeguatezza delle redistribuzioni indirettamente provocate (presunzione di cui la Regione non può normalmente avvalersi nei termini opposti, della inadeguatezza).

In Costituzione non è previsto un onere di neutralità generalizzato, a tutela dell’autonomia: se non è il legislatore stesso ad auto-vincolarsi, lo Stato che ridetermina i prelievi tributari esercita legittimamente una propria prerogativa esclusiva la quale, come tale, sfugge anche alle procedure di leale collaborazione. Qualora lo Stato agisca in assenza di vincoli di neutralità finanziaria, «la dimostrazione della lesività delle rimodulazioni delle entrate tributarie rimane a carico della Regione ricorrente»¹¹³.

La Corte sembra quindi ribadire la giurisprudenza in precedenza consolidata, orientando i giudizi non assistiti da clausola di neutralità nel senso che dell’inadeguata connessione risorse-funzioni è la sola Regione a dover «fornire prova in concreto, attraverso l’analisi globale delle componenti del proprio bilancio». Prova che mancherebbe nel caso di specie, restando indimostrato che la riduzione delle risorse fiscali compartecipate prodotta dalla novella legislativa abbia gravemente pregiudicato lo svolgimento delle funzioni regionali.

Su un piano di politica giudiziaria, la Corte costituzionale sembra ritenere questa soluzione come indispensabile non per un qualche ontologico rapporto tra sovranità ed autonomia, ma in forza della struttura dell’ordinamento regionale e fiscale italiano, che nei fatti non ha attuato un sistema di finanziamento interamente e organicamente coordinato con il riparto costituzionale delle funzioni. Non è riscontrabile sul piano normativo una corrispondenza certa tra esercizio di funzioni e relativi oneri finanziari, da un lato, e disponibilità di risorse (in termini di potestà impositiva propria, o di devoluzione di gettito tributario, o di altri meccanismi di finanziamento), dall’altro¹¹⁴. Poste le carenze nell’attuazione di una finanza davvero autonoma (o meglio, posto che non è riscontrabile quel dualismo rigido che si ha solo nel federalismo fiscale competitivo), l’esito del riparto dell’onere della prova non può che essere sfavorevole per la Regione.

In un sistema nel quale regna una visione globale del bilancio, che non ha mai affidato significative basi imponibili ad una piena autonomia regionale di prelievo, un’inversione dell’onere probatorio porrebbe la sovranità tributaria statale in una condizione di costante precarietà. Alla posizione di nuova chiusura della Corte pare quindi sottesa l’idea che non ci possa essere un’allocazione flessibile dell’onere probatorio, che tenga conto della vicinanza alla prova, quando l’intera responsabilità del prelievo grava sullo Stato, garante dell’equilibrio di bilancio.

Inoltre, neppure l’allegazione di risultanze della Corte dei conti (peraltro nel caso di specie inconferenti¹¹⁵) può supplire – salvo casi eccezionali – alle esigenze di certezza globale

¹¹¹ E, di conseguenza, «il legislatore statale può sempre modificare, diminuire o persino sopprimere i tributi erariali, senza che ciò comporti una violazione dell’autonomia finanziaria regionale»; cfr. Corte cost. 97/2013.

¹¹² Cfr. Corte cost. 241/2012, 298/2009, 256/2007, 1552006, 138/1999

¹¹³ Cfr. il punto 3. del considerato in diritto di Corte cost. 140/2017.

¹¹⁴ Cfr. Corte cost. 97/2013, 241/2012, e già in precedenza 138/1999.

¹¹⁵ Le osservazioni contenute nella pronuncia della Corte dei conti, in sede di giudizio di parifica del rendiconto per l’esercizio finanziario 2014, vengono ritenute non sufficienti in quanto tale atto si riferisce ad un periodo antecedente (di tre anni) rispetto a quello di entrata in vigore delle disposizioni impugnate e, in aggiunta, riguarda la gestione degli accantonamenti da parte dello Stato (ascrivibile piuttosto ad opinabili modalità esecutive che ad un effetto congiunto delle manovre finanziarie recenti).

dell'insufficienza delle risorse, posto che i controlli della magistratura contabile sono svolti ad altri fini (generalisti e – prevalentemente – di regolarità). Nel caso del 2016 gli accertamenti della Corte dei conti utilizzati a fini probatori valevano a provare la lesione perché avevano rilevato anomalie specifiche nei meccanismi di accreditamento delle entrate tributarie della Regione, che determinavano in modo diretto un effetto negativo sui volumi di risorse regionali¹¹⁶. E tali risultanze erano corroborate dagli stessi dati forniti dalla Ragioneria dello Stato, che solo li interpretava diversamente¹¹⁷. I giudizi di parifica potevano valere quindi solo come elementi di prova, che assumevano una loro rilevanza in una valutazione complessiva di argomenti addotti da entrambe le parti, valutati con flessibilità nella loro portata probatoria da una Corte costituzionale che si era resa molto attiva nell'istruttoria.

9. Regole processuali che incentivino la leale collaborazione: flessibilità dell'onere probatorio, test di proporzionalità e ritorno alle categorie “differenziali” della giustizia distributiva

Per quantità ed estensione dell'effetto finanziario (importanti voci di entrata ridotte in modo stabile), e per pluralità degli elementi di prova che concorrevano a dimostrarlo (conti delle ragionerie regionale e statale, oltre alla parifica), la fattispecie del 2016 si differenzia quindi da quella del 2017. La Corte quindi non sconfessa la sua precedente decisione, sul piano metodologico, e non nega la propria libertà di allocare in modo flessibile l'onere della prova dell'adeguatezza delle risorse regionali. Solo si afferma che questa assegnazione flessibile dell'onere probatorio è ammessa quando effettivamente sussista un inizio di prova, con allegazioni regionali idonee ad attestare elementi sintomatici della significativa variazione delle risorse. Inizio di prova che, d'altro lato, dipende da valutazioni per nulla agevolate nei casi in cui non sussiste un obbligo di neutralità, ma che è comunque non impossibile anche quando si deve procedere secondo il solo generale principio di sufficienza delle risorse rispetto alle funzioni.

Pare peraltro condivisibile la richiesta alla Regione, attrice nel giudizio, di un inizio di dimostrazione dell'incidenza delle manovre statali. Ed è d'altra parte inevitabile che ad una delle parti rimanga a carico una prospettazione iniziale credibile, che possa attivare i poteri istruttori della Corte; prospettazione iniziale da fornire attraverso un raffronto che la sentenza del 2017 continua a pretendere sia complessivo (svolto su base quantitativamente e temporalmente adeguata, tra le risorse disponibili ed il fabbisogno di copertura delle passività che vanno in scadenza nei pertinenti esercizi).

Ciò non sembra però ostare ad un uso dell'onere probatorio *ex art.* 119, co. 4 che sia più flessibile rispetto al passato, quando come visto in precedenza si è spesso equivocato tra prova di fatti (contabili) e argomentazione di valutazioni (di sufficienza): una volta avviato il giudizio, nulla esclude che tanto lo Stato quanto la Regione debbano portare ognuno elementi di prova di quei fatti materiali/contabili che sono sintomatici di un'irragionevole/sproporzionata distribuzione delle risorse. Quest'ultima irragionevolezza o sproporzione non può però essere intesa essa stessa come fatto costitutivo, rispetto al quale la Corte possa individuare una chiara regola di giudizio e di soccombenza secondo le logiche dell'*onus probandi*. Come è logico nella prospettiva del giudizio

¹¹⁶ La Corte cost. 188/2016 rilevava infatti «il perdurare (rispetto all'esercizio 2013 egualmente inciso) “di ‘variabili ingovernabili dalla Regione’ dipendenti dalle misure di finanza pubblica statale che, con contenuti finanziari talvolta non immediatamente quantificabili, producevano effetti diretti sull'ammontare delle compartecipazioni regionali, condizionando la programmazione [nonché l'esistenza di] ulteriori variabili ingovernabili, o quanto meno imprevedibili, connesse al sistema normativo di quantificazione e riscossione del gettito tributario spettante alla Regione [...]». Per tale motivo anche le vicende connesse al tempo e al luogo del mero versamento delle imposte (ad es. anticipi delle scadenze di pagamento, mobilità dei contribuenti versanti) influiscono direttamente sulla quantificazione del gettito annuale spettante alla Regione”».

¹¹⁷ Cfr. *supra* il par. 8.1.

di ragionevolezza, non si tratta di accertare *tout court* dei fatti (che ove non dimostrati da chi li invoca vanno ritenuti non esistenti); al contrario, in un giudizio di proporzionalità i fatti allegati vanno sì dimostrati (preferibilmente ad iniziativa del soggetto più vicino alla prova), ma soprattutto devono essere poi ponderati sulla base di argomenti che entrambe le parti – e la Corte a sua iniziativa – possono portare nel processo.

Questa struttura di giudizio, come visto in precedenza, sembra quella preferibile anche per giudicare della sufficienza delle risorse, e la presenza o l'assenza di una clausola di neutralità rende semplicemente più o meno agevole il sindacato (che sarà di diretta corrispondenza contabile anziché di apprezzamento sulla ragionevolezza delle variazioni). L'assenza di clausole di neutralità non dovrebbe perciò mutare radicalmente i termini della questione in punto di istruttoria, diversamente da quanto la Corte sembra sottendere al proprio ragionamento nella sua sentenza del 2017; ciò specie considerando come la pervasività del sindacato e le modalità dell'istruttoria rappresentino garanzie di accesso alla giustizia che non possono essere così rese disponibili per il legislatore ordinario, che fissando o meno garanzie sostanziali di neutralità della riforma tributaria finirebbe per estendere o comprimere l'accesso ad una giustizia costituzionale effettiva.

Se vi è una clausola di neutralità il giudizio è semplicemente più agevole perché esso si manifesta come giudizio “di identità” rispetto al passato esercizio finanziario, e la prova diventa oggettiva e non si intreccia strettamente con l'attività valutativa (della sufficienza). Quando manca tale clausola, invece, il giudizio diventa più difficile perché – secondo logiche tipiche di ragionevolezza – i fatti tendono a non essere nettamente distinguibili dalle valutazioni; la valutazione è di tipo differenziale, rispetto però ad un qualcosa che non esiste sul piano dei fatti ma solo su quello giuridico (rispetto cioè alle funzioni definibili normativamente come “normali”). È necessario quindi non abbandonare quell'approccio aperto e flessibile all'istruttoria che la Corte ha sperimentato nel 2016, confermandone invece l'implementazione in tutte le questioni che richiamano l'art. 119, co. 4, Cost. Ciò in coerenza con una concezione di giustizia distributiva, sottesa a tale disposizione costituzionale, che è appunto di tipo relazionale: così come per applicare una logica di giustizia redistributiva/egualitaristica (anziché liberale o utilitaristica) si deve fare riferimento ad un raffronto tra posizioni sostanziali, allo stesso modo la tecnica di sindacato utile in materia di rapporti finanziari Stato-Regioni – strutturata in un giudizio di proporzionalità/ragionevolezza – impone di impiegare un riparto degli oneri istruttori che sia relazionale, con uno sforzo istruttorio condiviso tra le due parti.

Come la concezione di giustizia è relativa e mai definibile in termini oggettivi, allo stesso modo la prova del diritto a risorse adeguate è in un certo senso irraggiungibile; ciò perché non si può dimostrare che l'allocazione è ingiusta/insufficiente se non si può dire, oggettivamente, rispetto a che livello di funzioni la redistribuzione dovrebbe operare. Quella della giustizia è d'altra parte una finzione sociale, utile per sollecitare la cooperazione giustificando regole distributive prevedibili (il cui primo valore è quello di creare fiducia negli scambi e programmabilità degli eventi futuri, più che perseguire un'oggettiva e pre-giuridica distribuzione ottimale).

Un ordinamento regionalista efficiente dovrebbe allora assecondare anche nel processo l'individuazione convergente di un livello arbitrario di redistribuzione che possa essere qualificato però come giusto sul piano logico e procedimentale, strutturando anche le regole del sindacato davanti alla Corte costituzionale – di istruttoria condivisa (giustizia e procedimento) e test di proporzionalità (giustizia e logica) – in forme utili a forzare le parti a cooperare. Non ci può essere leale collaborazione se già è noto che la tutela sarà accordata pregiudizialmente ad una delle parti, l'onere della prova dovendo invece offrire una chance di protezione a tutti gli interessi in gioco (il cui bilanciamento muta con le preferenze, ma è interesse dell'ordinamento possa essere – se non giusto in termini assoluti – perlomeno stabile, prevedibile e frutto di leale collaborazione). Perché la Regione e lo Stato possano essere incentivati a cooperare lealmente nella maggioranza dei casi è

indispensabile che gli stessi sappiano *ex ante* che in caso di giudizio entrambi saranno chiamati a giustificare con fatti e argomenti il livello di redistribuzione realizzato o preteso, di cui devono dimostrare la proporzionalità o meno (in termini di idoneità e necessità).

La prova *ex art.* 119, co. 4 (che sottende una concezione di giustizia redistributiva) deve essere quindi preferibilmente differenziale: è la leale collaborazione, più che un'idea astratta di giustizia equitativa, che può fissare il livello quantitativo di risorse da ritenere "adeguato". Tagliare fondi alle Regioni può essere legittimo non sulla base di valutazioni assolute e scisse dal rapporto con il complessivo ordinamento di finanzia pubblica, ma solo se ad esempio i tagli si estendono in modo proporzionato – secondo una logica appunto relazionale – anche alle competenze dello Stato (mentre una redistribuzione delle risorse a favore dello Stato, senza che siano trasferite sotto la sua responsabilità anche nuove competenze, sarà tendenzialmente sintomatica di irragionevolezza).

Solo mediante un onere probatorio strutturato per rispondere a problemi di proporzione nelle redistribuzioni tra grandi comparti della finanzia pubblica si può dare all'art. 119, co. 4, un significato davvero utile, perché funzionale non a dimostrare un'ingiustizia in termini assoluti della distribuzione delle risorse (non esistendo alcuna inadeguatezza assoluta, pensabile al di fuori di una comparazione), ma strumentale invece a sollecitare la leale collaborazione. La connessione risorse-funzioni deve poter essere giudicata con un sindacato non chiuso da una presunzione di ragionevolezza della decisione allocativa statale, ma aperto a elementi di prova e argomenti logici portati da entrambe le parti a fondamento di un giudizio di proporzionalità o meno dell'allocazione; ciò senza che l'insufficienza debba essere provata dalla Regione mediante l'esclusione – sulla base di un principio di globalità – della percorribilità di qualunque altra soluzione contabile, ma ammettendo invece un giudizio che proceda per mezzo di una costruzione condivisa di figure sintomatiche dell'inadeguatezza della spesa rispetto alle competenze.