



UNIVERSITÀ
DI TRENTO

Dipartimento di Economia e Management
Corso di Laurea in Amministrazione Aziendale E Diritto

Tesi di Laurea Triennale

LA FISCALITÀ DELLA PROVINCIA AUTONOMA DI TRENTO

Relatore:

Prof. Avv. Andrea Giovanardi

Laureando:

Alessio Anselmo

Anno Accademico 2021 – 2022

INDICE

1. INTRODUZIONE.....	pag. 3
2. LE REGIONI ORDINARIE – LEGGE COSTITUZIONALE N. 3 DEL 2001.....	pag. 3
3. LE REGIONI ORDINARIE – LEGGE DELEGA SUL FEDERALISMO FISCALE.....	pag. 4
4. LA GIURISPRUDENZA – SENTENZA DELLA CORTE COSTITUZIONALE N. 102 DEL 2008.....	pag. 5
5. LO STATUTO D’AUTONOMIA DEL TRENINO – ALTO ADIGE.....	pag. 6
6. LA FINANZA DELLA PROVINCIA AUTONOMA DI TRENTO.....	pag. 8
6.1 L’ACCORDO DI MILANO.....	pag. 10
6.2 L’ACCORDO DI ROMA.....	pag. 12
7. IL “CASO AZZORRE”.....	pag. 14
8. LE POTESTA’ TRIBUTARIE DELLA PROVINCIA AUTONOMA DI TRENTO.....	pag. 15
9. LA REALE POLITICA FISCALE DELLA PROVINCIA AUTONOMA DI TRENTO.....	pag. 22
10. LE CONCLUSIONI.....	pag.25
11. BIBLIOGRAFIA.....	pag. 27

1. INTRODUZIONE

Grazie allo Statuto di Autonomia della Regione Trentino – Alto Adige, la Provincia Autonoma di Trento dispone di poteri persino più ampi di quelli delle Regioni ordinarie.

In questo elaborato ci si focalizzerà sulle potestà tributarie della Provincia, confrontandole con quelle di cui sono investite le altre Regioni e cercando di capire se essa agisca valorizzando le proprie specificità o se, invece, non dia totale attuazione allo Statuto, sfruttandone appieno le sue potenzialità.

Per rispondere a tale interrogativo non ci si limiterà alla considerazione dei poteri statuari, ma si analizzeranno anche le limitazioni poste dalla giurisprudenza e dalla situazione contingente, così da avere un quadro realistico sull'utilizzo delle potestà legislative del Trentino in materia fiscale.

2. LE REGIONI ORDINARIE – LEGGE COSTITUZIONALE N. 3 DEL 2001

A seguito della vittoria del “sì” al referendum consultivo del 7 ottobre 2001, viene promulgata dal Presidente della Repubblica Ciampi la legge costituzionale di revisione del Titolo V, parte II, della Costituzione, indicato con “*Le Regioni, le Province, i Comuni*”¹.

Acclarato il concorso alla formazione della Repubblica degli enti territoriali appena citati e delle “*Città metropolitane*”, con il nuovo articolo 116 viene riconosciuta la specialità del Friuli-Venezia Giulia, della Sicilia, della Sardegna, della Valle d’Aosta e del Trentino-Alto Adige grazie ai rispettivi statuti, di rango costituzionale quando per le Regioni ordinarie sono equiparati alle fonti legislative. Inoltre, all’articolo 10 della legge costituzionale in parola si rinviene una clausola c.d. “di maggior favore”, che sancisce l’applicabilità delle disposizioni della legge in cui si trova alle Regioni speciali ove siano consentite forme di autonomia più ampie di quelle già attribuite².

Così, l’impianto generale della disciplina dell’articolo 117 della Costituzione vale soltanto per le Regioni ordinarie, chiamate ad esercitare la potestà legislativa nel rispetto della Carta stessa e dei vincoli internazionali esattamente al pari dello Stato (art 117, comma 1).

Su questa premessa, vengono riservate alla competenza esclusiva della legislazione statale delle materie per le quali è essenziale l’unitarietà della normazione ai fini della conservazione dell’integrità nazionale, quali la difesa, la politica estera e il sistema tributario e contabile dello Stato. Su materie come l’istruzione, il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario e la tutela della salute, le singole Regioni legiferano in modo concorrente con lo Stato, cioè nel quadro dei principi fondamentali da esso tracciati. Per le materie non espressamente attribuite, il testo costituzionale individua in ciascuna Regione l’entità che le disciplina.

Proprio in riferimento alle competenze, il nuovo articolo 116, comma 3, permette ulteriori forme e condizioni di autonomia con riferimento alle materie concorrenti, che permetterebbero alle Regioni interessate di svincolarsi ulteriormente dallo Stato che, con le leggi quadro, finisce oggi per comprimere notevolmente la teorica concorrenzialità legislativa.

Va riconosciuto anche che le Regioni possono esercitare un potere regolamentare sulle materie residuali e su quelle concorrenti, in attuazione dei principi di sussidiarietà, differenziazione e adeguatezza che l’articolo 118 della Costituzione impone di considerare nell’attribuzione delle

¹ Segue analisi della legge costituzionale n. 3 del 2001 di cui www.normattiva.it

² Gianfranco Postal e Mauro Marcantoni, con interventi di Luca Antonini, Gianfranco Cerea, Ivano Dalmonego e Flavio Guella; “*La sfida del federalismo fiscale e le ripercussioni sulla PAT*”; 2011.

funzioni amministrative, da effettuarsi primariamente ai Comuni e poi a Città metropolitane, Province, Regioni e Stato.

Tuttavia, l'autonomia normativa degli enti infra-statali sin qui tratteggiata deve essere affiancata da una robusta autonomia finanziaria, senza la quale la debolezza del legame entrata-competenza-spesa diviene patologica e deresponsabilizza consigli, giunte, sindaci e presidenti³.

3. LE REGIONI ORDINARIE - LEGGE DELEGA SUL FEDERALISMO FISCALE

La Riforma appena trattata costituzionalizza l'autonomia finanziaria rivedendo l'articolo 119, ma si deve attendere il varo della legge di delega *per l'attuazione del federalismo fiscale* del 5 maggio 2009 per vederne una prima concretizzazione⁴.

Innanzitutto, va premesso che le Regioni a statuto speciale hanno un peculiare assetto finanziario che, in generale, non le vincola ai principi della legge in esame, come viene chiarito dall'articolo 27 e come già era stato sancito dall'analizzato articolo 10 della legge costituzionale n. 3 del 2001.

Quanto alle Regioni ordinarie, la presente legge riconosce che esse presentano un fabbisogno di risorse per l'esercizio delle competenze loro attribuite, soddisfatto da *tributi delle Regioni* stesse e da *compartecipazioni al gettito di tributi erariali*.

Così, le Regioni possono istituire con legge dei *tributi propri*, concepiti in autonomia individuando soggetti passivi, base imponibile, aliquota e presupposto. Il gettito che ne deriva è destinato unicamente alla Regione istitutrice e il presupposto, oltre a riguardare materie di competenza regionale, non deve essere già occupato da un tributo erariale. I tributi propri devono porsi in linea con i principi di coordinamento del sistema tributario italiano e quindi con gli elementi informativi delle regole che presiedono i rapporti e i collegamenti – da fissare con apposita legge statale tutt'ora mancante - tra il sistema tributario statale, quello delle Regioni ordinarie e quello degli enti locali.

Inoltre, le Regioni dispongono di *addizionali regionali* a tributi erariali, che si configurano come un'aliquota da applicare alla base imponibile di un'imposta dello Stato. Sarà la legge statale a disciplinare l'istituzione, i limiti alle variazioni delle aliquote e le possibilità di detrazione di ciascuna addizionale regionale.

Da ultimo, sono annoverati tra i tributi delle Regioni quelli *propri derivati*. La legge dello Stato che istituisce un tributo così classificato indica i limiti alle potestà regionali sul tributo stesso in merito alle aliquote, alle deduzioni, alle detrazioni e alle esenzioni. L'esempio più significativo ne è l'IRAP, di cui si dirà in seguito.

In tale contesto, il Parlamento determina che i livelli essenziali delle prestazioni – LEP sono finanziati con il gettito dei tributi propri derivati, dell'addizionale regionale all'IRPEF e dalla compartecipazione all'IVA.

Proseguendo, va rilevato che la legge n. 42 del 2009 istituisce un fondo perequativo verticale a favore delle Regioni con minore capacità fiscale per abitante, alimentato da quote parti dei gettiti regionali di IVA e di addizionale regionale all'IRPEF, nonché da ulteriori risorse provenienti da Regioni il cui gettito della citata addizionale per abitante è superiore alla media nazionale, allo scopo di costituire un plafond di liquidità da trasferire alle Regioni sotto media, per le spese non relative ai

³ Andrea Giovanardi e Dario Stevanato; "Autonomia, differenziazione, responsabilità – numeri, principi e prospettive del regionalismo rafforzato"; Venezia, 2020.

⁴ Segue analisi della legge n. 42 del 2009 di cui a www.normattiva.it

LEP. Il legislatore afferma che la perequazione non può in ogni caso alterare la graduatoria delle Regioni stilata sulla base della *stessa* capacità fiscale regionale pro capite.

Dovendo in conclusione analizzare i riflessi della presente legge sulla realtà, si deve considerare che lo slancio del Governo del 2009 si è ridimensionato con gli Esecutivi successivi, chiamati a fronteggiare situazioni di crisi costante con conseguenze sostanziali sugli assetti della finanza pubblica. Così, la legge n. 42 del 2009 risulta ancora oggi parzialmente inattuata. Sposare la disciplina di questa legge e basare la determinazione dell'ammontare dei trasferimenti su dei fabbisogni standard anziché sulla spesa storica, premierebbe chi gestisce meglio e sarebbe da stimolo a chi più fatica, interrompendo il circolo vizioso in atto e che porta, invece, a dare di più a chi sperpera⁵.

4. LA GIURISPRUDENZA - SENTENZA DELLA CORTE COSTITUZIONALE N. 102 DEL 2008

Essendo anche la Sardegna una Regione a Statuto speciale, la sentenza⁶ in esame è significativa anche per il Trentino, essendo essa volta ad analizzare la costituzionalità di tributi propri sul turismo.

Preliminarmente, la Corte deve individuare i parametri applicabili al giudizio che secondo la Regione sono gli articoli dello Statuto della Regione Sardegna che le consentono di istituire tributi propri, mentre il Governo sostiene che sono gli articoli 117 e 119 della Costituzione.

Per la Consulta, il parametro è lo Statuto sardo perché permette più autonomia alla Regione rispetto al parametro evocato dall'erario, ai sensi della clausola di maggior favore prevista dalla legge costituzionale n. 3 del 2001 e già trattata. In questo modo si riconosce che la facoltà di istituire imposte e tasse sul turismo, conferita alla PAT dagli articoli 72 e 73 dello Statuto, è costituzionalmente legittima. Infatti, l'unico limite che entrambi gli Statuti pongono all'istituzione di tributi propri è l'*armonia* con i principi del sistema tributario dello Stato, data da coerenza e omogeneità tra la nuova imposizione e quella statale, e non con i *principi di coordinamento* del detto sistema, come accade nelle Regioni ordinarie. Anche questa dicotomia è una riprova dell'impermeabilità tra i due sistemi regionali che coesistono nel Paese, di cui si parla in dottrina (vedi la nota a sentenza di Andrea Giovanardi in Giurisprudenza Costituzionale v. 2017, n. 3 pagine 1206 – 1212) e che fa emergere come le Regioni ordinarie, di fatto, non abbiano possibilità di istituire tributi propri.

Entrando nel merito del giudizio, ai fini della rilevazione della presenza dell'armonia tra un tributo proprio e il sistema nazionale, la Corte ritiene che se lo Stato limita ad un determinato periodo di tempo la tassazione di un presupposto comparabile a quello individuato dalla Regione (nello specifico, la presenza di plusvalenze sulla cessione di immobili) mentre l'imposta regionale non presenta tale limite, allora il tributo proprio è in disarmonia con il sistema nazionale.

Inoltre, per la Consulta la differenziazione dei soggetti effettuata sancendone l'esclusione di alcuni sulla base del domicilio fiscale nella Regione o fuori dalla Regione, ma in Italia, è discriminatoria perché non assoggetta a tassazione i residenti all'estero.

Di conseguenza, i tributi propri devono essere concepiti in modo da non comportare mai ingiustificate disparità di trattamento. Se si decidesse di introdurre un'imposta patrimoniale sulle seconde case non adibite ad abitazione principale, si dovrebbe tenere conto che essa sarebbe legittima soltanto se si applicasse alla generalità dei possessori.

⁵ Andrea Giovanardi e Dario Stevanato; "Autonomia, differenziazione, responsabilità – numeri, principi e prospettive del regionalismo rafforzato"; 2020.

⁶ Segue analisi della sentenza della Corte costituzionale pubblicata il 16 aprile 2008 di cui a: www.cortecostituzionale.it

Nel caso specifico, l'imposta sarda riguardava i fabbricati a meno di tre chilometri dalla costa, ed è stata giudicata incostituzionale proprio perché esentava i residenti in Sardegna: se in Trentino si decidesse di farne una simile in base alla distanza dagli impianti di risalita, si dovrebbe imporla a tutti i possessori, indistintamente.

Proseguendo, la Consulta ribadisce che un tributo proprio non sarebbe illegittimo per il solo fatto di avere un presupposto simile o identico ad un tributo statale, rimarcando che la "riserva di presupposto" ha valenza solo per i tributi propri delle regioni ordinarie. Ancora, viene affermato che un tributo proprio di Regione autonoma non si pone in disarmonia con i principi del sistema tributario nazionale per il solo fatto di non essere progressivo, visto che i *criteri di progressività* devono informare il sistema tributario nel suo complesso e non i singoli tributi. Così anche la PAT potrebbe istituire un'imposta regressiva "sull'inverno", colpendo le strutture ricettive in misura fissa per classi, ad esempio, di numeri di posti letto.

Nella sentenza si trova anche un riferimento all'ambito di operatività territoriale di un tributo proprio. Per la Corte, il potere normativo della Regione può esplicarsi anche su ambiti territoriali ad essa estranei, a patto di essere esercitato per la tutela di interessi regionali.

La Corte dichiara altresì l'ammissibilità di un'imposta regionale sul turismo, intesa come mezzo di solidarietà dei non residenti verso i residenti. I primi sono infatti chiamati a concorrere alle spese pubbliche determinate dalla fruizione turistica del patrimonio ambientale-naturale e storico-artistico della Regione, che non possono essere unicamente in capo ai secondi, già generatori di gettito per la Regione in quanto ivi residenti.

Visto che la legislazione di una Regione speciale deve anche rispettare le norme comunitarie, si presenta ora l'esito della parte di controversia di competenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea.

Le disposizioni che hanno maggiore probabilità di essere violate dall'introduzione di un tributo proprio riguardano il divieto di restrizioni alla libera prestazione di servizi e il divieto di aiuti di Stato.

Nello specifico, affinché non si incorra nel primo divieto (articolo 56 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea – TFUE), bisogna accertarsi che i soggetti eventualmente esclusi dall'imposizione siano in una situazione non oggettivamente paragonabile a quella dei soggetti su cui essa grava. Per le considerazioni sul secondo divieto si deve fare riferimento all'articolo 107 del TFUE, come si vedrà in un'altra parte del presente lavoro.

A conclusione della sentenza in esame, la Consulta ha anche modo di chiarire come nell'ordinamento statale non esista un principio secondo cui è vietata alla Regione Sardegna (e quindi anche alla PAT) l'istituzione di imposte comunali o la concessione di margini di autonomia tributaria ai singoli Comuni. I cittadini residenti in Comuni diversi si troverebbero in situazioni giuridiche differenti e, pertanto, una diversa declinazione dello stesso tributo tra i territori non creerebbe discriminazione.

5. LO STATUTO D'AUTONOMIA DEL TRENINO – ALTO ADIGE

Lo Statuto speciale del Trentino – Alto Adige⁷ è dato dall'insieme delle leggi costituzionali unificate dal DPR n. 670 del 1972 e nel tempo modificate in funzione dei mutamenti delle esigenze

⁷ Segue analisi dello Statuto di Autonomia della Regione di cui al DPR n. 670 del 1972 e reperibile a www.consiglio.provincia.tn.it

nazionali e territoriali. Lo Statuto di questa Regione è la fonte stessa della sua autonomia, mentre per le altre tale fonte si rinviene nella Costituzione.

Così, l'articolo 4 dello Statuto prevede che per l'ordinamento degli enti locali, degli enti sanitari ed ospedalieri, degli uffici e del personale regionale e per alcune altre materie, la Regione ha potestà di emanare leggi in armonia con la Costituzione e con i principi dell'ordinamento, rispettando gli obblighi internazionali e gli interessi della Repubblica, nonché nel rispetto delle norme fondamentali delle riforme economico sociali della Repubblica, da intendersi, di fatto, come rispetto dei LEP.

Il successivo articolo 5 impone alla Regione, invece, che per materie quali l'ordinamento delle casse di risparmio e rurali essa deve attenersi, oltre ai limiti dell'articolo 4, anche ai principi, relativi a quegli ambiti, stabiliti dalle leggi statali.

La potestà legislativa regionale in materia di previdenza e assicurazioni sociali è meramente *integrativa* rispetto alle disposizioni nazionali, come sancito dall'articolo 6 dello Statuto.

È in questo quadro che, proseguendo, si presenta il singolare caso nel Paese di attribuzione di competenze legislative alle due Province autonome di Trento e di Bolzano, elevandole de facto al rango di Regioni.

Con i vincoli del citato articolo 4, ciascuna provincia può infatti legiferare sull'ordinamento dei propri uffici e personale, sull'artigianato, sul turismo e l'industria alberghiera, sulla scuola materna, sull'edilizia scolastica, sull'urbanistica e piani regolatori e su tutte le altre ventitré materie individuate dall'articolo 8.

Devono rispettare le limitazioni dell'articolo 5 le leggi provinciali sulle undici materie elencate dall'articolo 9, tra le quali spiccano l'istruzione elementare e secondaria, l'incremento della produzione industriale e l'igiene e la sanità pubblica (compresa l'assistenza sanitaria e ospedaliera) mentre soltanto all'articolo 10, in materia di collocamento e avviamento al lavoro, vale la logica di integrazione del citato articolo 6.

Per inciso, la materia – concorrente per le Regioni ordinarie - del “coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario” non è qui citata perché verrà trattata in una sezione dedicata di questo elaborato.

Nell'evidenziata disciplina si nota che la limitazione dell'articolo 5 appare sostanzialmente sovrapponibile a quella a cui sono sottoposte le Regioni ordinarie nell'esercizio della competenza legislativa concorrente.

Lo stesso si può dire per l'articolo 4 rispetto al limite dell'articolo 117, comma 1 della Costituzione, l'unico a cui sottostanno le Regioni ordinarie nelle materie residuali e lo Stato in quelle esclusive, con la differenza che, nello Statuto, le materie su cui vale l'art 4 sono elencate, mentre per le Regioni in Costituzione il riferimento a quelle “non espressamente individuate” è generico e si presta ad interpretazioni restrittive della loro autonomia, che riconducono materie astrattamente residuali nell'alveo di quelle concorrenti o di esclusiva competenza statale⁸.

Proseguendo l'approfondimento dello Statuto, si constata all'articolo 16 che le potestà amministrative relative alle competenze legislative provinciali e regionali sono attribuite alle Province e alla Regione rispettivamente e che lo Stato può loro delegare con legge sue funzioni amministrative, continuando però a finanziarle.

Ancora, l'articolo 17 asserisce che gli spazi di potestà legislativa provinciale e regionale possono essere ampliati con legge dello Stato, limitatamente a servizi relativi a materie estranee alle competenze statutarie.

⁸ Gianfranco Bronzetti; “L'AUTONOMIA SPECIALE DEL TRENINO – ALTO ADIGE”; 2016.

Nello Statuto si trovano poi disposizioni riguardanti gli organi della Regione e delle due Province che, in analogia con quanto avviene nelle Regioni ordinarie, sono il Consiglio regionale o provinciale, la Giunta regionale o provinciale e il Presidente della Regione o della Provincia.

Anche le norme in tema di approvazione, promulgazione e pubblicazione delle leggi e dei regolamenti regionali e provinciali trovano spazio nello Statuto, assieme ad altre espressamente dedicate agli enti locali e al Demanio e patrimonio regionali e provinciali.

Ai rapporti tra Stato, Regione e Province è dedicato il Titolo VII dello Statuto, contenente disposizioni circa l'istituzione e i poteri della figura del Commissario del Governo in ogni Provincia, in luogo del Prefetto, mentre il Titolo IX disciplina il Tribunale Regionale di Giustizia amministrativa, caratterizzato da un'autonoma sezione per la Provincia di Bolzano.

Lo Statuto presenta anche norme sui controlli della Corte costituzionale e sulle possibilità di impugnativa concesse al Governo, nonché disposizioni a favore della tutela della lingua tedesca e delle altre minoranze linguistiche che, assieme alle disposizioni finali e transitorie, concludono il testo attualmente vigente.

6. LA FINANZA DELLA PROVINCIA AUTONOMA DI TRENTO

Lo Statuto del 1972 dedica alla finanza della Regione e delle Province il Titolo VI⁹. Esso è innovativo perché, oltre alla devoluzione in quote fisse dallo Stato alla Regione di una serie di tributi erariali, introduce delle devoluzioni effettuate direttamente a favore delle Province e derivanti dal gettito di alcuni tributi erariali, che per esse costituisce un plafond di risorse garantito. Inoltre, attraverso un accordo annuale tra il Governo e i Presidenti provinciali, lo Stato si impegna a devolvere ai due enti anche una quota variabile delle imposte sugli affari.

A causa della Riforma tributaria, in vigore dal 1973, lo Stato deve prevedere delle somme sostitutive dei tributi abrogati, da devolvere al Trentino – Alto Adige. Così, la quota fissa di 15,5 milioni di euro (era in lire, per cui è stata convertita al cambio euro/lira) del 1973 è diventata di 84 nel 1988 per via dei tassi programmati di inflazione che le sono stati applicati, ma nello stesso periodo la quota variabile è passata da 10 a 647 milioni di euro.

Ancora, la Riforma delle Regioni del 1970 ha istituito dei trasferimenti vincolati, collegati a specifiche *leggi di settore*, che per le Regioni speciali rappresentano delle ingerenze dello Stato e che il Trentino – Alto Adige risolve considerandoli acconti della quota variabile.

Un siffatto quadro rappresenta un regime transitorio, che va invece formalizzato. Con l'articolo 104, lo Statuto permette di modificare le norme del presente titolo con legge ordinaria dello Stato, su concorde richiesta del Governo e della Regione o delle Province, in deroga alla disciplina generale dell'articolo 103 secondo cui per le modificazioni statutarie si applica il procedimento previsto per le leggi costituzionali.

Visto l'articolo 104 dello Statuto, la legge n. 386 del 1989 rivede legittimamente il Titolo VI in esame, prevedendo che il finanziamento della Regione debba avvenire prevalentemente in quote fisse e cioè con la devoluzione dei nove decimi delle imposte ipotecarie sui beni siti nel suo territorio, dei nove decimi dell'imposta sulle successioni e sulle donazioni, dei due decimi dell'IVA relativa agli scambi interni alla Regione stessa, dei nove decimi dei proventi netti del lotto e di un ventesimo dell'IVA d'importazione.

⁹ Segue analisi del Titolo VI dello Statuto sulla base di Mauro Marcantoni, Gianfranco Postal e Roberto Toniatti; *“Quarant'anni di autonomia – Le istituzioni e la funzione legislativa”*; 2011.

Con la citata legge, le Province si vedono garantite quote fisse di finanziamento grazie alla devoluzione di nove decimi del gettito di tutti i tributi erariali riscossi localmente, con la sola esclusione dell'IVA e di quelli devoluti alla Regione o ad altri enti pubblici, proteggendo in questo modo la devoluzione dalle eventuali soppressioni di tributi. Tra questi tributi sono assimilati anche quelli che non hanno un legame diretto con il territorio, come i tributi doganali, nonché i tributi riscossi fuori dal territorio provinciale ma ad esso pertinenti, come le imposte sui redditi dei dipendenti statali.

Inoltre, la legge n. 386 del 1989 prevede, per la quota variabile delle devoluzioni, un accordo annuale per individuare la percentuale dell'IVA di importazione da devolvere in totale a Trento e Bolzano, posto che poi il Trentino ne percepirà il 47% e l'Alto Adige il 53%. Tali ripartizioni si applicano anche all'IVA dagli scambi interni e d'importazione, delle quali restano in regione rispettivamente i sette e i quattro decimi. Stante l'incombente unificazione europea viene anche previsto che, in caso di soppressione dell'IVA di importazione, lo Stato corrisponderà alle Province una somma sostitutiva.

Quanto ai trasferimenti per le leggi di settore, se esse finanziano fondi speciali di garanzia per i LEP sul territorio nazionale le due Province vi partecipano solo se ciò è previsto dalla legge stessa, se invece non sono relative ai LEP, Trento e Bolzano partecipano con i criteri delle altre Regioni.

In vero, l'applicazione della legge n. 386 del 1989 – o di qualsiasi modifica del Titolo VI - è subordinata all'emanazione di una *norma di attuazione* che definisca le regole applicative del nuovo ordinamento statutario e che, proprio per la specialità conferitale dall'ancoraggio allo Statuto, trova applicazione indipendentemente dal richiamo che ad essa facciano le leggi ordinarie. Nel caso qui esaminato, tale norma corrisponde al D. lgs. n. 268 del 1992.

Per definire il gettito tributario da devolvere al Trentino – Alto Adige, con questo decreto si è optato per il concetto di “gettito prodotto” sul territorio, desumibile da documentazioni quali la dichiarazione dei redditi, al netto di una *riserva all'erario* che permette allo Stato di sottrarre alla Regione e alle Province gettiti per coprire spese non rientranti nelle loro competenze statutarie.

Inoltre, come parametro di base della trattativa per definire la quota variabile, si deve ora quantificare la spesa che lo Stato sosterebbe per esercitare alcune competenze provinciali, applicando al totale di risorse stanziati per finanziare quelle materie a livello nazionale, la percentuale di abitanti trentini e altoatesini sul totale del Paese. La quota variabile non può mai superare il 40% dell'IVA d'importazione regionale.

Ancora, si riconosce alla PAT la facoltà di fissare delle regole per il governo unitario delle risorse in tema di finanza locale, e di intervenire con propria legislazione laddove non vi è corrispondente legislazione statale in materia di autonomia tributaria, definendo altresì i contenuti dell'imposizione sul turismo.

Dopo aver determinato le modalità di collaborazione tra le Province e l'Amministrazione finanziaria dello Stato, il decreto prevede che la garanzia sui LEP delle leggi di settore valga anche senza richiamo alla legge n. 386 del 1989 e che in caso di soppressione dell'IVA d'importazione per via dell'unificazione europea lo Stato corrisponderà al Trentino – Alto Adige delle somme sostitutive. Il decreto determina, da ultimo, che le devoluzioni di gettito dei tributi erariali fisse vengano erogate a titolo di acconto in quattro rate trimestrali che devono corrispondere al 90% di quanto versato l'anno precedente, con saldo all'ultima rata dell'anno successivo, sul conto corrente acceso presso la Tesoreria unica statale, in modo che siano a disposizione dello Stato fino all'effettivo loro utilizzo da parte della Regione o delle Province.

Quasi da subito si registrano ritardi nella definizione di intese per le quote variabili e per i tributi riscossi fuori dai territori provinciali ma ad essi riferibili e nella messa a disposizione dei fondi (legittimamente spettanti) da parte del MEF, mentre il nuovo regime di scambi comunitari ha reso

necessaria la corresponsione delle somme sostitutive dell'IVA d'importazione. Inoltre, lo Stato ha tagliato le entrate non coperte da garanzie statutarie e ha fatto largo uso delle riserve all'erario. Tali gravi pregiudizi alle Autonomie e le nuove competenze ad esse attribuite hanno reso necessaria una nuova norma d'attuazione, concretizzatasi con il D. lgs. n. 432 del 1996.

Così, le riserve all'erario devono essere temporalmente definite e limitate ai soli tributi di scopo per spese non rientranti nelle materie di competenza regionale o provinciale, i cui gettiti devono essere oggettivamente qualificabili, mentre ulteriori concorsi alla finanza pubblica sono possibili soltanto previo accordo in sede di definizione della quota variabile.

Vista la nuova competenza in materia scolastica e la relativa norma di attuazione (D. lgs. n. 433 del 1996), la PAT pone a suo carico gli oneri relativi al personale docente della scuola (212 milioni dal 1996).

Dopo aver chiarito che il gettito dell'IVA spettante alle Province va calcolato sulla base dei consumi finali delle famiglie, il decreto prevede che le devoluzioni erogate in acconto dallo Stato debbano corrispondere al 100% di quanto versato l'anno precedente.

Il decreto in parola conferisce alla Regione e alle Province le potestà tributarie delle Regioni ordinarie e delle Province di diritto comune, nel cui esercizio ci si deve però attenere ai principi dell'ordinamento tributario desunti dalle leggi che disciplinano i corrispondenti tributi sul resto della Nazione. È sulla base di tale affermazione che nel 1998 la PAT ha istituito la tassa automobilistica provinciale, disapplicando quella nazionale, e l'imposta provinciale di trascrizione – IPT. Grazie a questo decreto, si pone fine all'interpretazione dello Stato secondo cui le Province non potessero ricevere risorse da leggi di settore nelle materie di loro competenza e, anzi, si chiarisce che le Province sono destinatarie, senza vincolo di destinazione, delle risorse delle leggi di settore secondo i criteri definiti per le altre Regioni.

L'approvazione della legge sul federalismo fiscale e tredici anni di amministrazione hanno evidenziato la necessità della modificazione statutaria sancita con l'Accordo di Milano, a cui è dedicata la sezione che segue.

6.1 L'ACCORDO DI MILANO¹⁰

Stipulato nel rispetto dell'articolo 104 dello Statuto e firmato a Milano il 30 novembre 2009 dai Presidenti delle Province di Trento e Bolzano e da membri del Governo, l'accordo è stato trasfuso all'articolo 2, commi da 104 a 125, della legge n. 191 del 2009 – legge finanziaria 2010.

Dovendo eliminare le voci di entrata dei bilanci incompatibili con il nascente ordinamento federalista, si registra la soppressione della quota variabile sull'IVA d'importazione e l'azzeramento della somma di essa sostitutiva, oltre al ridimensionamento dei trasferimenti statali alle Regioni, costituito non più dalle leggi di settore ma dalla percezione di quote del fondo perequativo, destinate però solo alle aree a minore capacità fiscale per abitante.

Inoltre, per una piena applicazione del principio di territorialità, i nove decimi dell'IVA sugli scambi interni devoluti alle due Province sono calcolati sulla base dei consumi ivi effettuati ed è eliminata la quota di un ventesimo di spettanza regionale. Alle Province vanno poi devoluti anche i nove decimi delle accise su tutti i prodotti energetici.

Posto che il gettito dei tributi riferibile al territorio fin dal D. lgs. n. 268 del 1992 si determina sulla base di idonee documentazioni, qualora non fosse possibile utilizzare questo metodo di calcolo

¹⁰ Segue analisi dell'Accordo di Milano effettuata sulla base di: Mauro Marcantoni, Gianfranco Postal e Roberto Toniatti; *“Quarant'anni di autonomia – Le istituzioni e la funzione legislativa”*; 2011.

per l'IRES e per l'imposta sostitutiva sui redditi finanziari, si procederà considerando l'incidenza media di detti tributi sul PIL nazionale applicata al PIL provinciale in luogo della residenza delle imprese sul territorio.

In ogni caso, le compartecipazioni ai tributi erariali avvengono attraverso il versamento diretto ai conti infruttiferi della Regione o delle Province da parte della struttura incaricata della riscossione e della compensazione. A tale riguardo, il presente accordo rinforza la collaborazione tra Provincia, MEF e agenzie fiscali nell'attività di accertamento dei tributi nel territorio provinciale.

In questo contesto, vengono ridefinite le regole del patto di stabilità prevedendo che l'intero sistema pubblico provinciale, e non solo l'ente Provincia, vi partecipi attraverso il meccanismo dei saldi di bilancio rapportati ai saldi di finanza pubblica. Quindi, non è rilevante l'ammontare delle entrate e delle uscite ma solo il loro differenziale, da concordare annualmente tra PAT e MEF. Conferendo programmabilità al concorso della Provincia all'indebitamento netto del Paese, si tutela l'autonomia provinciale anche da ulteriori interventi statali in attuazione della perequazione, della solidarietà e degli obblighi del patto di stabilità interni. Le disposizioni nazionali in merito, infatti, sono in ogni caso sostituite da quelle dell'Accordo, che garantiscono un concorso delle Province dato dalla soppressione dell'IVA d'importazione, della quota variabile, dall'assunzione degli oneri relativi all'esercizio di funzioni statali delegate (università e gestione della cassa integrazione) e da 100 milioni di euro annui (per Trento, e 100 per Bolzano) per finanziare progetti di sviluppo relativi ai territori confinanti.

Con l'Accordo di Milano, ancora, le tasse automobilistiche provinciali vengono statutariamente riconosciute tributi propri, su cui lo Stato può soltanto eccepire la disarmonia con i principi generali del sistema tributario nazionale, come da sentenza n. 102 del 2008 della Consulta. Sui tributi erariali per i quali lo Stato ne preveda la possibilità, è consentito alla Provincia legiferare sulla modificazione delle aliquote (nei limiti di quelle superiori previste dalla normativa erariale) e sulla previsione di esenzioni, deduzioni e detrazioni, trasmutando nello Statuto il concetto di tributo proprio derivato di cui sopra.

Le Province possono ora istituire tributi locali nelle materie di loro competenza e, se i tributi sono istituiti con legge dello Stato, la normativa provinciale può consentire agli enti locali di modificare le aliquote e di introdurre esenzioni, agevolazioni e deduzioni (nei limiti delle aliquote superiori di cui alla normativa nazionale), nonché di prevedere criteri, termini e modalità di riscossione anche in deroga alla disciplina statale.

Visto che ad intervenire in materia saranno le Province, spettano loro le compartecipazioni al gettito e le addizionali ai tributi erariali che lo Stato pone a favore degli enti locali.

Considerate le prerogative che lo Stato si è attribuito negli anni precedenti, con l'Accordo si quantificano, determinandone le modalità di erogazione, anche le somme di spettanza delle Province ma ancora a disposizione dell'erario.

In definitiva, l'Accordo certifica l'interdipendenza tra le entrate provinciali e l'andamento dell'economia locale, circostanza che responsabilizza gli amministratori locali spingendoli a perseguire efficaci politiche di sviluppo e ad efficientare la spesa pubblica. Anche se con questo Accordo si rileva un incremento delle entrate tributarie proprie, la maggior parte delle entrate tributarie provinciali è data comunque dalla devoluzione di tributi erariali, su cui l'autonomia provinciale pare, ma si vedrà in seguito se è realmente così, abbia pochi poteri.

6.2 L'ACCORDO DI ROMA¹¹

A causa della difficile situazione congiunturale, l'Accordo di Milano non è stato in grado di esplicitare pienamente i suoi effetti. La crisi economica per l'Italia è diventata sinonimo di Governo tecnico, chiamato ad effettuare il risanamento dei conti pubblici nazionali, dilaniati dalle gestioni precedenti.

Lo slancio verso il federalismo della legge n. 42 del 2009 è stato rimandato a tempi migliori, con inevitabili conseguenze anche sulle Regioni speciali.

Per il Trentino – Alto Adige, nonostante l'Accordo di Milano lo Stato ha applicato le riserve all'erario, si è attribuito ulteriori accantonamenti di risorse e ha definito un concorso alla finanza pubblica ancora più oneroso.

Inizia così una stagione di grande contenzioso costituzionale tra Province e Governo, con la Corte che, in considerazione della straordinarietà della situazione, ha, nei fatti, avvallato il comportamento di Roma, aggiungendo incertezza anche sulla questione della già citata quota variabile e ledendo l'autonomia.

Nella convinzione di aver concorso al risanamento dei conti pubblici italiani in maniera sufficiente – la PAT ha rinunciato a 950 milioni di euro nel 2014 – da meritare una maggiore certezza e programmabilità delle risorse, vero presupposto per l'autonomia finanziaria, i governi provinciali si sono attivati per porre fine al contenzioso e per rivedere l'assetto del Titolo VI dello Statuto.

Così, il 15 ottobre del 2014 a Roma venne firmato un ulteriore accordo, panacea delle problematiche emerse dopo l'Accordo di Milano, tra le Autonomie e il Governo.

In merito al concorso agli obiettivi di finanza pubblica, la PAT e lo Stato concordano che fino al 2017, sono a carico del bilancio provinciale 837 milioni di euro relativi ad accantonamenti sul bilancio statale, di cui 413 milioni come pagamento degli oneri sul debito pubblico (lo 0,5% circa del totale di 82,6 miliardi di euro di oneri annui). Nello stesso periodo, il Trentino rinuncia ad ulteriori 180 milioni di euro, costituenti riserve all'erario.

Tali cifre derivano dalla ripartizione, sulla base del PIL regionale, degli oneri tra Trento e Bolzano, oltre che da un'analisi dettagliata delle singole partite aperte in modo autonomo tra il Governo e ciascuna Provincia.

Dal 2018, continuando ad applicare per quanto compatibile l'Accordo di Milano, viene meno il concorso al patto di stabilità interno e pertanto la somma a cui la PAT rinuncia è di 560 milioni di euro, comprensiva dei 180 milioni delle riserve all'erario.

Il progressivo esaurimento del concorso prosegue e dal 2019 al 2022 l'Accordo di Roma prevede un onere a carico del Trentino di 380 milioni complessivi, mentre dal 2023 è previsto un ulteriore aggiornamento in relazione alla variazione annua degli interessi sul debito pubblico.

Per inciso, tale forma di solidarietà è sì costituzionalmente obbligatoria, ma anche etica, in quanto il debito pubblico è stato contratto anche per finanziare opere e servizi di cui godono i cittadini trentini e altoatesini, come l'elevato contingente di forze di polizia presente capillarmente su questi territori e non certo dovuto, oggi, a tassi di criminalità più elevati che altrove.

Inoltre, nell'ambito dei concorsi al risanamento della finanza pubblica nazionale, verranno scomputati circa 50 milioni di euro annui, riferibili alle funzioni delegate dallo Stato alla Provincia (la funzione amministrativa della giustizia, le agenzie fiscali e il Parco Nazionale dello Stelvio).

¹¹ Segue analisi dell'Accordo di Roma effettuata sulla base di: “Le politiche della Provincia Autonoma di Trento tra il 1971 e il 2019 – Finanza”; a cura di Mauro Marcantoni, Paolo Nicoletti, Luisa Tretter; anno 2020; TSM. Testo dell'accordo reperito da: Deliberazione della Giunta provinciale della Provincia autonoma di Trento n. 1790 del 20 ottobre 2014.

A tutela dell'autonomia finanziaria della Provincia, si vieta allo Stato di prevedere riserve per raggiungere gli obiettivi di finanza pubblica permettendogli di aumentare il contributo annuo del 10% rispetto ai valori di cui sopra, a patto che sussistano delle eccezionali esigenze di finanza pubblica e che il periodo di tempo di vigenza di questo maggior concorso sia limitato. Solo ai fini del rispetto dei vincoli europei sui saldi di bilancio, il contributo è incrementabile ulteriormente del 10%, sempre per tempi definiti.

Si configura così un parametro delineato per il libero intervento dello Stato che la Corte costituzionale deve tenere in considerazione in caso di controversia anche se, ad avviso di chi scrive, il citato impianto a vantaggio dell'autonomia è indebolito dalla proposizione che ammette contributi superiori da parte del Trentino, purché concordati.

Considerate le difese blande che la Corte ha dimostrato di ergere a tutela delle Autonomie, infatti, appare non improbabile che in una situazione di particolare gravità, essa si esprimerebbe considerando costituzionalmente legittimo un intervento statale più ampio dei citati limiti ancorandosi proprio al fatto che un intervento più ampio, comunque, è ammesso anche nell'Accordo e che, pertanto, l'intervento più ampio in sé non può essere lesivo delle prerogative dell'autonomia oltre i limiti dello Statuto. Lesiva, per Statuto, è la mancanza dell'accordo, ma, potrebbe dire la Corte, le circostanze erano talmente gravi che se si fosse iniziato a trattare i tempi si sarebbero dilatati al punto da vanificare l'intervento stesso, recando pregiudizio a tutti i cittadini.

Altra debolezza è data dalla struttura del bilancio provinciale, ampiamente legata, si è detto, all'andamento dell'economia locale e allora, visto che l'esigenza di un maggior concorso si manifesterebbe ragionevolmente in momenti negativi del ciclo economico, le entrate della PAT sarebbero già in sofferenza in quella circostanza. L'accordo finirebbe così, magari, per essere ottenuto anche attraverso pressioni politiche dei partiti nazionali a cui eventualmente sono iscritti i membri dell'esecutivo provinciale, pregiudicando ulteriormente la capacità del Trentino di finanziare quanto di sua competenza e di incidere positivamente sulla ripresa economica del territorio.

L'autonomia finanziaria, invece, permetterebbe ad ogni territorio di adottare le migliori politiche per risollevarsi, facendo da traino anche per le zone circostanti. Uno Stato desideroso di togliere risorse a chi ne ha per darle a chi ne ha meno, compromette lo sviluppo dei più capaci e pone una pietra tombale su chi è più in difficoltà.

Ritornando all'analisi specifica sull'Accordo di Roma, si rileva che la Provincia può concedere agevolazioni, incentivi, contributi, sovvenzioni e benefici di qualsiasi genere, da utilizzare in compensazione e con fondi posti ad esclusivo carico della PAT. Oltre alle necessarie convenzioni con l'Agenzia delle Entrate per la determinazione delle modalità operative di gestione del credito d'imposta ottenuto, l'unico ulteriore limite all'azione provinciale è la normativa europea sugli aiuti di Stato. Con l'articolo 17 della legge provinciale n. 14 del 2014 si dà attuazione a tale strumento, in un quadro in cui la leva tributaria diviene utile strumento della Provincia per il supporto all'economia.

Quanto alle accise sui prodotti energetici, i cui nove decimi vanno alle Province, il loro gettito è determinato annualmente sulla base delle immissioni al consumo.

Si conclude l'analisi dell'Accordo di Roma, che riesce a far ritirare al Trentino i numerosi ricorsi pendenti verso lo Stato, ricordando il passaggio testuale in cui si consente alla PAT di operare l'estinzione anticipata dei debiti dei propri comuni con risorse della propria cassa e attraverso l'anticipazione dei fondi, a riconferma del ruolo di coordinatrice della finanza locale che le viene riconosciuto. In questo contesto, se manterrà inalterate le capacità di governo dimostrate nella sua Storia, la Provincia potrà ambire a nuovi spazi di autonomia per meglio tutelare gli interessi della sua Comunità.

7. IL “CASO AZZORRE”

Per comprendere quali possano essere i reali margini di autonomia fiscale del Trentino risulta utile l'analisi della sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea relativa alla causa c-88/03¹².

Si tratta qui di una controversia tra il Portogallo e la Commissione europea in merito alla concessione da parte del primo di un'ampia riduzione delle aliquote relativamente all'imposta sui redditi che, per la seconda, costituisce un aiuto di Stato non consentito dal diritto comunitario.

Considerando il diritto portoghese, si evince che la Costituzione individua gli arcipelaghi delle Azzorre e Madeira come regioni autonome, dotate di propri statuti e organi di governo, dei quali sono poi disciplinati i poteri, le attribuzioni e le competenze.

Tali regioni autonome dispongono di entrate fiscali proprie e di entrate fiscali dello Stato, sulla base del principio di solidarietà nazionale. Rientra nella competenza esclusiva delle assemblee legislative di tali regioni l'esercizio, nel rispetto delle condizioni previste da una legge quadro adottata dall'Assemblea della Repubblica, di un proprio potere fiscale, così come la facoltà di adeguare le imposte nazionali alle specificità regionali.

La legge portoghese n. 13 del 1998 enuncia i principi e gli obiettivi dell'autonomia finanziaria regionale, prevede il coordinamento del regime finanziario delle regioni autonome con quello dello Stato e stabilisce un obbligo di cooperazione tra lo Stato e le regioni autonome. Asserisce essa poi che l'imposta nazionale sul reddito delle persone fisiche e l'imposta nazionale sul reddito delle persone giuridiche costituiscono un'entrata delle regioni autonome, a cui è consentito ridurre le aliquote, fino al limite del 30 % di quelle previste dalla legislazione nazionale, con perdita di gettito fiscale massima per il bilancio della regione delle Azzorre quantificata dal governo portoghese in 26,25 milioni di euro l'anno.

Sono evidenti le somiglianze tra la disciplina costituzionale e legislativa portoghese e quella statutaria e delle norme di attuazione relativa al Trentino – Alto Adige.

D'altro canto, in merito agli aiuti di Stato, si deve considerare l'articolo 107 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea – TFUE.

Al suo punto 1, esso afferma che sono incompatibili con il mercato comune gli aiuti idonei a sfalsarne la concorrenza, concessi con risorse pubbliche, che comportino vantaggi economici in termini di aumento dei ricavi o diminuzione dei costi (vantaggiosità) soltanto a certe imprese e non ad altre (selettività).

Il punto 2 dell'articolo individua degli aiuti di Stato compatibili con il mercato comune – come quelli concessi a seguito di calamità naturali – mentre il punto 3 ne elenca alcuni che possono essere accettati, come quelli *“destinati ad agevolare lo sviluppo di talune attività o di talune regioni economiche, sempre che non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse”*.

È evidente che solo la selettività potrebbe non essere rinvenibile in un certo aiuto tributario. Sulle questioni fiscali, per determinare l'esistenza di un vantaggio selettivo, si deve considerare l'imposizione “normale”, cioè quella dell'area geografica che costituisce l'ambito di riferimento.

La Corte afferma che, nel caso di misura varata da un ente infra-statale, “il contesto giuridico rilevante per valutare la selettività della misura potrebbe limitarsi all'area geografica interessata dal provvedimento qualora l'ente territoriale, in virtù del suo statuto e dei suoi poteri, ricoprisse un ruolo determinante nella definizione del contesto politico ed economico in cui operano le imprese presenti nel territorio di sua competenza”.

¹² Segue analisi della sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea del 6 settembre 2006 reperibile al www.eur-lex.europa.eu

Dunque, l'autorità regionale o territoriale che adotta la misura deve costituzionalmente essere dotata di uno statuto politico e amministrativo distinto da quello del governo centrale. Inoltre, la decisione in questione deve essere stata presa senza possibilità di un intervento diretto da parte del governo centrale in merito al suo contenuto. Infine, le conseguenze economiche dello sgravio non devono essere compensate da sovvenzioni o contributi provenienti da altre regioni o dal governo centrale.

Nel caso di specie, il minor gettito delle Azzorre derivante dall'aiuto è compensato con un meccanismo di finanziamento gestito a livello centrale. Allora, la decisione di diminuire la pressione tributaria regionale e "l'adempimento della missione di correzione delle disparità derivanti dall'insularità" sono legati tra loro e dipendono dai trasferimenti statali. Così, il contesto giuridico rilevante per determinare la selettività è quello portoghese e non quello delle sole Azzorre.

Per questo motivo, nel caso di specie, l'intervento è selettivo e si configura come un aiuto di Stato. L'unico argine alla sua invalidità, ai sensi del citato punto 3 dell'articolo 107 del TFUE, sarebbe stata la dimostrazione che l'adozione da parte della Regione autonoma delle Azzorre delle misure in questione fosse necessaria al funzionamento ed all'efficacia del sistema fiscale generale, che non è riuscita al Portogallo, comportando la dichiarazione di illegittimità dell'aiuto.

Sulla base della presente sentenza, in seguito, si faranno delle utili considerazioni circa le potestà tributarie del Trentino.

8. LE POTESTÀ TRIBUTARIE DELLA PROVINCIA AUTONOMA DI TRENTO

Una delle domande a cui si vuole rispondere nella presente trattazione è se la Provincia Autonoma di Trento disponga dei poteri per autonomizzare significativamente il suo sistema fiscale.

L'attuale assetto delle finanze trentine¹³, riprendendo quanto riportato finora, annovera tra le entrate tributarie quelle derivanti da tributi propri e cioè, nel merito, dall'imposta di soggiorno di cui all'articolo 15 della legge provinciale n. 8 del 2015 (19 milioni di euro annui di gettito), dalla tassa di circolazione dei veicoli a motore, meglio nota come "bollo auto", istituita con l'articolo 4 della legge provinciale n. 10 del 1998 e generatrice di entrate ricorrenti per la PAT pari a circa 70 milioni di euro, dal tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi, disciplinato dall'articolo 38 della legge provinciale n. 10 del 1997 in attuazione di una serie di direttive europee sui rifiuti e fonte di mezzo milione annuo per il Trentino, dall'imposta provinciale di trascrizione al PRA che l'articolo 5 della già menzionata legge provinciale n. 10 del 1998 istituisce in conformità a quanto previsto dall'articolo 56 del D.lgs. n. 446 del 1997 – che concede alle province di istituire l'IPT – e che produce gettito annuale per poco più di 20 milioni.

Quindi, il totale del gettito provinciale annuo da tributi propri è nell'ordine dei 110 milioni di euro¹⁴ e va raffrontato a quanto giunge alla PAT da altre fonti tributarie, al fine di comprendere a pieno la sua portata.

A corollario di quanto sin qui riferito, si chiarisce che le imposte citate sono disciplinate con legge provinciale in virtù degli articoli 72 e 73 dello Statuto di Autonomia.

Per quanto riguarda i tributi propri derivati, va rilevato che, essendo il loro gettito direttamente imputato alla PAT, essi sono classificati nella stessa tipologia dei tributi propri ai fini della

¹³ Mauro Marcantoni, Paolo Nicoletti, Luisa Tretter; "Le politiche della Provincia Autonoma di Trento tra il 1971 e il 2019 – Finanza"; 2020.

¹⁴ Per questo e per gli altri dati monetari riferiti alla PAT si veda il Documento tecnico di accompagnamento al bilancio della PAT 2022-2023-2024, approvato con deliberazione della Giunta provinciale n. 2249 del 23 dicembre 2021.

imputazione tra le entrate del bilancio provinciale, anche se si differenziano da questi ultimi per essere istituiti e regolati con legge statale. Per la verità, ai sensi degli accordi di Milano e di Roma, la Provincia conserva margini di manovra più ampi rispetto alle Regioni ordinarie sui tributi propri derivati stante, ad esempio, l'affermazione che modifica l'articolo 73 dello Statuto, rinvenibile all'articolo 2, comma 107, lettera c), punto 2, della legge n.191 del 2009: "Le province, relativamente ai tributi erariali per i quali lo Stato ne prevede la possibilità, possono in ogni caso modificare aliquote e prevedere esenzioni, detrazioni e deduzioni purché nei limiti delle aliquote superiori definite dalla normativa statale". Considerando anche quanto emerso in giurisprudenza, il limite ai poteri dell'Autonomia sui tributi propri derivati – al netto del vincolo sulle aliquote – deve essere quello secondo cui le disposizioni in materia di esenzioni, detrazioni e deduzioni siano rispettose dei principi generali del sistema tributario.

Il tributo proprio derivato per eccellenza è l'Imposta regionale sulle attività produttive - IRAP, istituito dal D. lgs. n. 446 del 1997. Esso colpisce l'esercizio abituale "di un'attività diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi", che deve essere "autonomamente organizzata" ed è presupposto del tributo anche se esercitata da Pubbliche amministrazioni. L'aliquota IRAP per queste ultime si applica al monte degli stipendi, per gli altri soggetti passivi al *valore aggiunto prodotto*, dato dalla somma dell'utile netto, dei costi del personale e degli oneri finanziari. Ne deriva che l'IRAP è dovuta anche da chi è contabilmente in perdita e negli anni il legislatore nazionale non è stato in grado di varare una disposizione che esentasse questi soggetti dall'onere impositivo. L'imposta è oggetto ogni anno di modificazioni da parte della Provincia per plasmarla alle specificità dell'economia trentina e, indicativamente, genera gettiti ricorrenti per 200 milioni di euro, quasi doppiando quanto apportato dai tributi propri in senso stretto. La sua portata è dunque spiegazione dell'utilizzo di tale tributo come strumento di politica economica. Viste le critiche di politica e dottrina, la sostituzione dell'IRAP pare ineludibile e, qualora trovasse sfogo in un tributo meno incisivo, la Provincia sarebbe in grado di esercitare tutte le funzioni attribuitele mantenendo di fatto inalterati i livelli delle prestazioni, se solo riuscisse a migliorare la propria efficienza gestionale. Nelle altre Regioni, invece, l'IRAP ha un'incidenza ben maggiore sulle entrate, sia perché esse sono caratterizzate da minori entrate totali non avendo devoluzioni, sia perché ne ricevono molta di più, essendo per esse destinata a finanziare la sanità. Inoltre, all'IRAP si aggiunge, con il suo contributo nell'ordine dei 20 milioni annui, il gettito dell'imposta sulle assicurazioni contro la responsabilità civile, attribuito alle province dall'articolo 60 del citato D. lgs. n. 446 del 1997.

Con riferimento, proseguendo, all'addizionale regionale all'Imposta sul reddito delle persone fisiche - IRPEF, va riconosciuto che la sua presenza è fonte di quasi 90 milioni di euro ogni anno per la Provincia e va notato come essa sia annoverata tra i "tributi delle regioni" ai sensi dell'articolo 7 della menzionata legge sul federalismo fiscale. La sua istituzione è stata contestuale a quella dell'IRAP (articolo 50 del medesimo decreto) e la sua determinazione deve avvenire applicando al reddito imponibile ai fini dell'IRPEF l'aliquota regionale, data da quella minima nazionale dell'1,23% più una eventuale maggiorazione dell'1% massimo, da effettuarsi con legge regionale. Riassumendo, le entrate provinciali da tributi propri e tributi propri derivati ammontano annualmente a 420 milioni di euro imputabili, dei quali solo 110 derivano dai tributi su cui si esplica la piena autonomia provinciale, mentre sugli altri 310 incombe – pare irrimediabilmente - il potere romano.

Le entrate della PAT sono anche costituite da quelle derivanti da devoluzioni di tributi erariali elencati puntualmente dall'articolo 75 dello Statuto.

In questo contesto, considerando la devoluzione dei nove decimi dell'IRPEF, si nota che esso costituisce la più importante voce tra le entrate provinciali: con più di 1,5 miliardi di euro annuali, il suo gettito è più che sufficiente a finanziare l'intera spesa sanitaria della Provincia.

Quanto all'Imposta sul reddito delle società – IRES, i suoi nove decimi sono attribuiti alla PAT e valgono 250 milioni di euro ogni anno, determinati sulla base del gettito prodotto e non della residenza delle imprese. Tuttavia, svincolandosi eccessivamente dal criterio della residenza si erode l'attrattività di nuove imprese, non permettendo forme di concorrenza fiscale tra Trentino e resto d'Italia sull'IRES.

Un ulteriore miliardo di euro a disposizione annualmente della Provincia deriva dall'IVA e, più precisamente, per il 90% dall'IVA sugli scambi interni e per il restante 10% dall'IVA sulle importazioni. Se quest'ultima è percepita dalla PAT nella stessa quota di nove decimi dei tributi sopra citati, sono ben due i decimi dell'IVA sugli scambi interni riferibile al suo territorio che il Trentino deve lasciare a Roma.

Sempre tra le entrate da devoluzioni, si è visto che lo Statuto annovera anche le accise sui prodotti energetici e sull'energia elettrica, oltre all'imposta sul gas naturale. I nove decimi dei gettiti di queste imposte, cioè quelli devoluti al Trentino, ammontano all'incirca a 320 milioni di euro ogni anno.

Le imposte di registro e di bollo concorrono alle finanze provinciali con 120 milioni annui, anche questi corrispondenti al 90% del totale.

Quindi, sommando alle già menzionate entrate da devoluzioni quelle rimanenti, si supera il muro dei 3,7 miliardi di euro. Così, del totale delle entrate fiscali provinciali, solo il 10% deriva da tributi propri e derivati, quando il 90% è invece imputabile a devoluzioni di tributi erariali.

Di conseguenza, l'affermazione secondo cui la Provincia di Trento ha reale autonomia finanziaria appare inconsistente davanti ad una realtà che la vede fortemente dipendente dalle scelte di politica fiscale nazionale. Per giustificare ulteriormente tale asserzione, si presenta l'esempio che segue.

Su un piano puramente contabile, l'ipotesi di eliminare il bollo auto comporterebbe una perdita di gettito di 70 milioni di euro che avrebbe lo stesso effetto sulle entrate trentine di una variazione del 5% del gettito dell'IRPEF, valore in linea con le oscillazioni annuali dei gettiti di quest'imposta.

Non appare quindi sostenibile per il Trentino parlare di autonomia finanziaria quando per ottenere gli effetti che comportano le fluttuazioni di cui sono caratterizzate le devoluzioni di fatto si dovrebbe, di anno in anno, annullare o raddoppiare la pressione fiscale dei tributi propri.

Prima di emettere verdetti, è comunque opportuno operare una comparazione anche con una Regione ordinaria.

Prendendo ad esempio la Regione del Veneto¹⁵, dai suoi bilanci si evince che le entrate da tributi propri e da tributi propri derivati non destinate a finanziare la sanità sono superiori al miliardo di euro, di cui l'85% imputabile alla tassa automobilistica regionale. Se a ciò si assommano l'addizionale regionale all'IRPEF destinata alla sanità (870 milioni di euro annui) e l'IRAP destinata alla sanità (due miliardi di euro all'anno), si ottiene un totale di tributi propri e propri derivati che ammonta a quattro miliardi di euro. La compartecipazione all'IVA destinata a sua volta alla sanità come da legge n. 42 del 2009 ammonta a 6,4 miliardi annui. Così, il totale del titolo relativo alle entrate tributarie è indicativamente di undici miliardi di euro.

Giova evidenziare che è il D. lgs. n. 118 del 2011, in combinato con la legge n. 42 del 2009 nella parte in cui indica con quali tributi finanziare prioritariamente i LEP, ad imporre alle Regioni la perimetrazione delle entrate destinate alla sanità rispetto a quelle che finanziano altre competenze. Non sussiste, altresì, alcun obbligo legislativo di imputare alla sanità una certa percentuale dell'IRAP o dell'addizionale IRPEF, essendo l'unico vincolo in materia quello di soddisfare i livelli essenziali

¹⁵ Per tutti i dati monetari riferiti alla Regione del Veneto si veda il Documento tecnico di accompagnamento al bilancio della Regione 2022-2023-2024 approvato con deliberazione della Giunta regionale n. 1821 del 23 dicembre 2021.

di assistenza– LEA fissati a livello nazionale. La PAT, invece, grazie ai suoi poteri legislativi, ha previsto di applicare la suddetta perimetrazione solo all'azienda sanitaria provinciale e non alla Provincia stessa.

In questa situazione, il Veneto dimostra di poter riferire quasi il 40% delle sue entrate tributarie a tributi propri o a tributi propri derivati. Per contro, si è in precedenza visto che il Trentino presenta una composizione delle entrate di natura tributaria tale da rendere ascrivibili a tributi propri o a tributi propri derivati appena un decimo del totale del detto titolo.

Si deve certamente tenere presente che la Regione del Veneto è un'ordinaria, le cui competenze sono sancite dall'articolo 117, commi 3 e 4, della Costituzione, così come modificato dalla Riforma del Titolo V di cui si è trattato in precedenza, nella quale lo Stato esercita potestà e spende risorse aggiuntive rispetto a ciò che avviene in Trentino. Non deve stupire, quindi, che in Veneto la gran parte delle risorse vengano destinate alla sanità e non alle varie altre missioni che la Provincia deve finanziare viste le sue maggiori competenze declinate agli articoli 8, 9 e 10 dello Statuto.

Per questi motivi, il confronto qualitativo tra le entrate delle due autonomie locali non avviene su un piano di perfetta comparabilità.

Tuttavia, questo non fa altro che rafforzare il concetto che il Veneto ha più autonomia finanziaria del Trentino, fermo restando il vincolo di destinare tanta parte delle entrate fiscali alla “missione salute”, perché il Veneto può decidere di intervenire con propria legge per il 40% delle sue entrate tributarie, pur avendo minori competenze e quindi minori spese da coprire rispetto al Trentino.

Si permetta ora di sottoporre un parallelismo sperabilmente efficace.

Si immaginino due scalatori lungo una parete rocciosa a picco su una valle. L'uno, il Veneto, è più leggero in quanto è dotato di minori competenze ed è legato alla cima con due corde. Di una di queste, il Veneto ne ha seguito la produzione, e ha potuto conformarla alle sue esigenze, prima di acquistarla e usarla nella scalata (si parla dei tributi propri e derivati). L'altro, il Trentino, è molto più pesante (ha tante competenze da esercitare) ed è legato con ben dieci corde. Solo una, però, è fatta sua misura per lui fin dalla nascita. Le altre corde usate in scalata (le devoluzioni) le hanno prese a valle, da un negozio (lo Stato) non famoso per la sua massima attenzione alla sicurezza (alle autonomie, si intende). Dunque, si chiede, chi è più al sicuro tra i due scalatori? Chi è, cioè, più favorito per arrivare alla vetta del buon governo, dell'efficienza gestionale e dell'autonomia fiscale (scalare solo con corde fatte su misura)? Il Veneto, con due corde, di cui solo una insicura oppure il Trentino, con nove corde su dieci a rischio rottura (quel 90% delle entrate fiscali dipendenti dalla volontà statale)? La risposta non sarà certo data con rapidità e questo, per il Trentino, già significa che non ha un'evidente maggiore autonomia tributaria rispetto alle Regioni ordinarie.

Quindi, sintetizzando, i pilastri fondamentali della finanza – di natura fiscale - del Trentino sono tre e il loro accostamento mina ulteriormente le già precarizzate certezze dell'osservatore convinto che la Provincia Autonoma di Trento sia tale anche dal punto di vista finanziario. Il primo, deriva dall'imposizione sui redditi e vale circa, si è visto, 1,7 miliardi di euro l'anno, mentre il secondo riguarda le devoluzioni dell'IVA e si aggira annualmente al miliardo. Il terzo pilastro è rappresentato dall'IRAP, che da sola genera 200 milioni. L'elemento che restituisce la debolezza di tale assetto risiede nella constatazione che la Provincia nulla può, pare, sul primo e sul secondo pilastro, regolati con norme nazionali, mentre se sul terzo pilastro essa detiene degli spazi di manovra, si devono richiamare le citate problematiche sulla struttura di quel tributo e sulla sua prospettata sostituzione.

Viene naturale chiedersi, allora, se il Trentino possa fare come le Azzorre e cioè incidere notevolmente sull'imposta sui redditi, o se, addirittura, ne potrebbe istituire una in autonomia, sostitutiva di quella nazionale.

Relativamente alla prima questione, emerge quanto segue.

La fonte del diritto da considerare per rispondere a questo quesito va individuata nello Statuto d'Autonomia.

All'articolo 73, comma 1-bis, secondo periodo, viene data facoltà alla Provincia di "concedere incentivi, contributi, agevolazioni, sovvenzioni e benefici di qualsiasi genere", da portare in compensazione ai sensi del capo III del decreto legislativo n. 241 del 1997, utilizzando risorse provinciali. Tale potestà di alleggerimento dell'imposizione - anche di quella sui redditi - ha sui cittadini gli stessi effetti potenziali della fiscalità di favore prevista dall'articolo 37 della legge del Portogallo n. 13 del 1998, che consente alle Azzorre la riduzione delle aliquote dell'imposta sui redditi fino a un massimo del 30%.

Inoltre, all'articolo 75 viene affermato, in sintesi, che i nove decimi di tutte le entrate tributarie erariali riferibili al territorio sono attribuite alla Provincia mentre il comma 3 dell'articolo 75-bis prevede anche che, fatta salva una sua individuazione più precisa, l'ammontare di gettito dell'IRES che è base per determinare la spettanza della PAT, può essere calcolato in proporzione all'incidenza dell'imposta sul PIL nazionale, rispetto al PIL provinciale. Perciò, l'unico obbligo del Trentino è lasciare allo Stato un decimo delle imposte erariali ad esso riferibili, senza che sia fissato un limite minimo al valore di questo residuo: se lo Stato abolisse l'IRPEF senza sostituirla con altra imposta simile, perderebbe anche i 150 milioni annui del decimo di imposta che il Trentino gli lasciava senza possibilità di recuperare parte di questa cifra trattenendo quote maggiori di altri tributi.

Merita ora richiamare quanto emerso dalla sentenza c.d. "Caso Azzorre" della Corte di Giustizia dell'UE (c-88/03), stante la rilevanza di tale verdetto giurisprudenziale.

La questione da discernere è relativa all'eventuale violazione della normativa sugli aiuti di Stato di cui all'articolo 107 del TFUE, secondo il quale un intervento statale è incompatibile con il mercato unico qualora, contemporaneamente, sia effettuato con risorse pubbliche, presenti dei vantaggi per i relativi destinatari, sia astrattamente idoneo a distorcere l'equilibrio concorrenziale e sia selettivo, cioè tratti in modo diverso situazioni uguali. Come l'osservatore avrà intuito, è sulla selettività che verte il confronto più aspro, stante la constatazione che qualsiasi intervento fiscale che non avviene sull'intero mercato unico possieda tutti e tre gli altri requisiti necessari per violare la normativa. Per definire un aiuto "selettivo" si deve individuare il contesto di riferimento e, nel caso in cui l'entità introducente l'aiuto sia infra-statale, è necessario che tale contesto sia proprio corrispondente a quello territoriale su cui detta entità esercita le sue competenze. Con questa sentenza, la Corte si esprime prevenendo che si possa prendere a riferimento l'ambito infra-statale qualora l'entità introducente l'aiuto vanti uno Statuto di rilevanza costituzionale, sia autonoma nella decisione sui contenuti dell'aiuto e non compensi con risorse dello Stato o di altre entità infra-statali la perdita di gettito.

Di conseguenza, visto il citato DPR n. 670 del 1972, che approva lo Statuto di Autonomia conferendogli rilevanza costituzionale e visto l'articolo 73, comma 1-bis, secondo periodo, che conferisce autonomia alla Provincia di concedere aiuti in compensazione ai tributi ad essa riferibili e devoluti senza vincoli di contenuto, resta da comprendere se la Provincia benefici o meno di trasferimenti di risorse da altre Regioni o dallo Stato per l'esercizio delle proprie statutarie competenze.

Visto, il bilancio provinciale nella parte in cui enuclea i trasferimenti correnti, visto l'articolo 79 dello Statuto, con cui si afferma che il sistema integrato regionale partecipa agli obiettivi di finanza pubblica e di perequazione, con cui si pone la Provincia coordinatrice della finanza pubblica, e con cui si individuano i contributi annuali che la Provincia - e gli altri enti che con essa compongono il sistema integrato provinciale - concede allo Stato in termini di saldo netto da finanziare, e visti i citati articoli 75 e 75-bis con cui la PAT lascia all'erario indicativamente un decimo di tutti i tributi erariali ad essa riferibili, si può considerare vera anche la terza condizione necessaria a far coincidere l'ambito di determinazione della selettività con quello provinciale.

Va da sé che ciò che si deve considerare per giustificare tale asserzione è il saldo tra i trasferimenti statali e la somma del contributo provinciale alla finanza pubblica di cui al citato articolo 79 e dei decimi dei tributi lasciati all'erario. Solo se la Provincia ricevesse dallo Stato più di quello che dà, allora la terza condizione non sarebbe soddisfatta, ma non è questo il caso effettivo.

Per questi motivi, un intervento agevolativo che avesse gli stessi effetti sui contribuenti di quello di cui al “Caso Azzorre”, rientrerebbe nelle legittime potestà della Provincia Autonoma di Trento.

Infatti, data una base imponibile IRPEF di 30.000 euro annui riferita ad un cittadino, con le aliquote IRPEF attualmente in vigore e senza alcuna detrazione, l'imposta dovuta è di 7.720 euro e quindi il reddito netto è di 22.280 euro. Se le aliquote fossero ridotte del 30%, l'imposta dovuta sarebbe di 5.404 euro e il reddito netto sarebbe di 24.596 euro, cioè 2.316 euro in più che in assenza dello sgravio. Allora, se è dubbio che il Trentino possa legiferare sulle aliquote IRPEF, è vero che può concedere benefici da portare in compensazione. Quindi, data l'imposta dovuta di 7.720 euro, la Provincia potrebbe concedere un'agevolazione sull'imposta anche di 2.316 euro, in modo tale che l'imposta netta sia di 5.404 euro. Così, il cittadino in questione avrebbe a disposizione 24.596 euro invece che 22.280 e sarebbe più occupato a felicitarsi di questo che ad interrogarsi sul modo in cui il Trentino è riuscito a fargli realizzare quel vantaggio.

Sulla seconda questione, va riferito quanto segue, nella consapevolezza che la fonte normativa da considerarsi debba continuare ad essere lo Statuto.

L'articolo 73, comma 1, consente al Trentino di introdurre con legge tributi propri limitatamente alle materie di sua competenza.

Visto il Capo III dello Statuto, che disciplina le funzioni delle province, non si rilevano disposizioni che potrebbero far rientrare un'imposta propria sui redditi nell'alveo delle possibilità statutariamente concesse alla PAT e, pertanto, essa non può istituire tributi propri afferenti a tale ambito.

L'articolo 73 è comunque notevole per la Provincia in quanto, essendo essa destinataria di numerose competenze, potrebbe sbizzarrirsi nell'istituzione di tributi propri generatori di gettiti sufficienti a concedere gli sgravi dall'imposizione sui redditi di cui sopra.

Tassare con tributi propri altre manifestazioni di capacità contributiva diminuendo l'imposta sui redditi ha sì l'effetto di autonomizzare le entrate trentine dalle volontà di Roma, ma ha anche il merito di ridurre il c.d. *cuneo fiscale*. Come è noto, un dipendente “costa” al datore di lavoro una cifra pari alla somma della retribuzione netta, dell'IRPEF e dei contributi previdenziali (compresa l'IRAP). La differenza tra il costo del lavoratore così ottenuto e la sua retribuzione netta è proprio il cuneo fiscale che, grazie alle agevolazioni sui redditi, diminuirebbe, arricchendo i lavoratori senza costi aggiuntivi per le aziende. Lavoratori più ricchi è da sempre sinonimo di lavoratori più produttivi in azienda e più dispendiosi fuori, e una siffatta condizione è innestatrice di un circolo virtuoso capace di far riprendere l'economia reale della produzione e dello scambio di beni e servizi.

L'attrattività di questo sistema permetterebbe di aumentare il numero di contribuenti sia in termini di persone fisiche sia di persone giuridiche, garantendo al Trentino un surplus di risorse utili a perpetuare il meccanismo compensativo sopra descritto.

Inoltre, la floridità economica renderebbe sopportabili i nuovi tributi propri sulle materie di competenza provinciale.

Proprio in riferimento ai tributi propri, già la ricognizione sugli articoli 8 e 9 individua alcune materie su cui sarebbe perseguibile un'imposizione.

Vista l'esclusiva competenza in materia di “opere di prevenzione e pronto soccorso per calamità pubbliche” e la competenza - nei limiti dei principi generali delle leggi statali - in “igiene e sanità”, considerato il particolare rischio idrogeologico del territorio Trentino e la sua specifica orografia, sarebbe forse possibile istituire un “contributo sulla salute” per finanziare la sanità e le

opere di protezione civile, anche perché i contributi sanitari esistevano a livello nazionale fino all'arrivo dell'IRAP. L'articolo 31 della legge n. 41 del 1986 prevedeva infatti di applicare un'aliquota del 10,25% alle retribuzioni imponibili dei dipendenti pubblici e privati. L'onere contributivo era esteso anche ad artigiani, professionisti, coltivatori diretti e pensionati, applicando l'aliquota del 9,60% sul loro reddito imponibile, al netto di qualche specificazione. La riproposizione di una simile imposta potrebbe tuttavia non risultare coerente e omogenea con l'attuale ordinamento tributario nazionale, rendendo inammissibile il tributo proprio così disciplinato e spingendo la Provincia a cercare nuove soluzioni per finanziare la sanità e la sicurezza pubblica.

Ancora, il Trentino potrebbe anche prevedere di istituire un unico tributo che non sia mirato a finanziare quelle due competenze in modo preciso, bensì tutte quelle che gli sono attribuite in generale dallo Statuto. Esso potrebbe prendere come base imponibile l'ISEE o un altro indicatore idoneo a bilanciare reddito, patrimonio e altri valori non monetari rilevanti per determinare il benessere di ciascuno. Questo "tributo di specialità" si inserirebbe in un contesto in cui gli effetti benefici dell'autonomia sarebbero stati così ben compresi (e hanno arricchito così tanto) da rendere politicamente ancor più sostenibile la richiesta di un contributo in sua difesa. Esso sarebbe in armonia con il sistema tributario nazionale perché colpirebbe un equo indicatore di capacità contributiva e perché sarebbe chiamato a finanziare proprio le materie di competenza provinciale, come avviene con l'IRAP che finanzia la sanità o con i tributi sul turismo.

Un'imposta meno globale rispetto al descritto tributo di specialità potrebbe prevedere di tassare l'incremento della produzione industriale di cui al punto 8) dell'articolo 9 dello Statuto. Imponendo alle imprese un tributo proprio sul maggior reddito rispetto all'anno precedente, ma consentendo loro di traslare l'onere dell'imposizione sui consumatori finali, si otterrebbe una sorta di imposta sul consumo che sicuramente è in armonia con l'ordinamento nazionale ed europeo – visti l'IRES e l'IVA – e che potrebbe essere letta dai trentini come il maggior prezzo della qualità dei prodotti e del benessere garantito dall'autonomia a lavoratori e cittadini. L'IRES per il Trentino è indicativamente generatrice di 250 milioni di euro annui quindi la sua base imponibile si aggira intorno al miliardo di euro. Se questa aumentasse di 500 milioni, si potrebbe applicare un'aliquota del 30% sul maggior reddito e la PAT otterrebbe 150 milioni di euro con cui potrebbe compensare parte di IRPEF o di IRES stesso. Quei 150 milioni di euro sarebbero sì pagati formalmente dalle imprese, ma nei fatti sarebbero a carico dei consumatori grazie all'aumento dei prezzi dei prodotti. È esattamente quello che si fa quando aumenta l'IRES, è vero, ma in questo caso lo fanno le imprese trentine per un'imposta che resta in Trentino, quel Trentino che le ha arricchite e che ha risolto i loro problemi occupazionali e di competitività con le più avanzate realtà europee.

Da ultimo, va considerato che un altro risvolto dei tributi propri è il loro forte collegamento con il territorio. Così, il tributo può essere concepito avendo chiare le specificità dell'ambiente di riferimento, senza le esigenze di generalizzazione che invece accompagnano il legislatore nazionale. Ancora, un'imposizione propria che non porta miglioramenti al benessere dei cittadini può segnare la fine politica dei soggetti che la hanno introdotta e incidere negativamente sull'immagine della Provincia, dunque l'attenzione alla qualità dell'imposizione e della gestione delle risorse pubbliche sarà massima da parte di tutti i portatori d'interesse.

Stando così le cose, si nota che la portata degli interventi fiscali che la Provincia potrebbe adottare va oltre quelli che ha fatto nel corso della sua Storia, magari perché non ha mai avuto bisogno di fare di più, magari perché non ne ha mai avuto il coraggio. Interrogarsi sulle cause dei comportamenti provinciali è complesso e non deve fuorviare dall'obiettivo della presente trattazione,

ma in seguito ci si proverà in quanto ogni norma ha senso solo se ha la possibilità di venire applicata: inutile essere dotati di grandi poteri se non si utilizzano¹⁶.

9. LA REALE POLITICA FISCALE DELLA PROVINCIA AUTONOMA DI TRENTO

Per avere un'esemplificazione di come la Provincia utilizzi le sue potestà tributarie, si considera la legge provinciale n. 22 del 2021 - legge provinciale di stabilità 2022¹⁷, collegata a quella di bilancio 2022-2023-2024, che dedica il "Capo 1" alle seguenti disposizioni in materia di tributi.

Con riferimento all'IRAP, si decide di intervenire sull'aliquota base portandola al 2,68%, mentre il D. lgs. n. 446 del 1997 che lo istituisce la pone al 3,50%. L'aliquota per alcuni tipi di società di capitali ed enti commerciali, per le banche e per le imprese di assicurazione viene portata al 2,98% quando nel decreto IRAP è rispettivamente del 3,80%, del 4,20% e del 5,30%. Tali aliquote si applicano al valore della produzione netta realizzato nel territorio provinciale e individuato con idonee documentazioni.

Per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2020 l'aliquota IRAP viene ridotta all'1,5% per i soggetti passivi che incrementano nell'anno le unità lavorative dotate di contratto a tempo indeterminato almeno del 5% (e comunque di più di una). La riduzione in parola vige anche per le imprese stagionali, ma in riferimento alle unità lavorative assunte con contratti stagionali. Si ha così un caso in cui l'IRAP è usata come strumento di politica economica e di incentivo all'occupazione.

Le citate modificazioni sono effettuate emendando la legge provinciale n. 21 del 2015 – legge provinciale di stabilità 2016 e sono estese ai sette periodi d'imposta successivi al 31 dicembre 2016. Intervenendo sulla legge provinciale n. 13 del 2019 – legge provinciale di stabilità 2020, si è invece deciso di aumentare le aliquote IRAP di 0,92 punti percentuali dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2020 per i soggetti passivi non rispettosi degli accordi sindacali o dei contratti collettivi nei confronti della generalità o di intere categorie di dipendenti.

Quanto alle ONLUS che hanno avuto un calo del fatturato del 2021 superiore al 10% rispetto a quello del 2019, l'esenzione dell'IRAP loro concessa si inserisce nel quadro degli aiuti di Stato connessi all'emergenza epidemiologica da COVID-19. Le restanti ONLUS sono esentate nonostante il divieto di aiuti di Stato di cui all'articolo 107 del TUF in quanto tale sostegno, essendo di irrilevante entità per le casse pubbliche, rientra tra quelli ammessi (i c.d. *de minimis*). La legge provinciale n. 21 del 2021 emenda così la legge provinciale di stabilità 2018, la n. 18 del 2017.

Il governo della PAT quantifica per il 2022 in 800 mila euro le minori entrate dovute alle suddette agevolazioni IRAP.

In merito all'addizionale regionale all'IRPEF vanno considerate le modifiche apportate alla citata legge di stabilità provinciale 2020 che prevedono, anche per l'anno di imposta 2022, di riconoscere una deduzione di 15 mila euro ai soggetti passivi con base imponibile IRPEF non superiore ai 15 mila euro e di aumentare l'aliquota di 0,5% per l'imponibile eccedente i 55 mila euro, fermo restando l'aliquota dell'1,23% da applicarsi alle basi imponibili tra i 15 mila e i 55 mila euro.

¹⁶ Si segnala che il secondo periodo dell'articolo 73-bis, comma 1, a cui si fa riferimento è stato aggiunto dal comma 407, lettera b) della legge n. 190 del 2014, che ha recepito l'Accordo di Roma e che le sentenze ad esso successive sono la 118/2017 e la 107/2021 e nessuna si riferisce all'articolo 73, comma 1-bis.

¹⁷ Segue analisi della legge provinciale n. 22 del 2021 – legge provinciale di stabilità 2022, reperibile al www.provincia.tn.it

In vero, nella deliberazione della Giunta provinciale n. 1157 del 30 giugno 2022, che approva il disegno di legge sull'assestamento di bilancio 2022-23-24, si evince che la Provincia è intenzionata ad estendere la citata deduzione ai soggetti con base imponibile minore di 25.000 euro e ad incrementarla di 10.000 euro, limitando però la previsione della deduzione anche dei soli 15000 euro per l'anno di imposta 2022. Il costo della misura annunciata sarebbe di 30 milioni di euro, sei volte le minori entrate quantificate sul 2023 a gennaio 2022 a causa delle già menzionate modifiche alla normativa. Soltanto entro il 31 luglio 2022 il Consiglio provinciale dovrà approvare la legge di assestamento pertanto tale misura non ha ancora rilevanza normativa.

Passando ai tributi propri, si ricorda che la tassa automobilistica provinciale – bollo auto è istituita con la legge provinciale n. 10 del 1998, con cui si sostituisce la stessa tassa nazionale. Con la legge di stabilità in esame, a partire dai veicoli immatricolati o comunque entrati nella competenza tributaria della Provincia dal 1° gennaio 2022, si modifica la legge n. 10 citata in modo da esentare dal bollo gli autoveicoli di qualsiasi tipologia di motore con potenza massima di 185 kW per un periodo da dodici a sessanta mesi in funzione delle emissioni di CO2 in grammi per chilometro (o in ogni caso e per cinque anni, se ad idrogeno) che risultano dal relativo documento unico di circolazione e proprietà o dalla carta di circolazione.

In precedenza, gli autoveicoli “mild-hybrid” erano esentati dal tributo per quarantotto mesi in quanto omologati come ibridi, anche se sono mezzi a combustione a cui è abbinato un motore elettrico da 48 volt che fa funzionare sistemi di bordo quali climatizzazione, assistenza alla guida e illuminazione, ma incapace di conferire mobilità al veicolo stesso.

Il dibattito sull'espressione di capacità contributiva che deriva dalla potenza o dalle emissioni di un veicolo esula dagli argomenti qui trattati ma, per il Trentino, si può leggere l'esenzione in ragione dell'inquinamento prodotto come un incentivo verso la transizione ecologica e la pulizia dell'aria che non può non caratterizzare un territorio che custodisce un tale patrimonio ambientale, chiedendo invece a chi inquina di più una sorta di “contributo ambientale” come compensazione dei danni arrecati.

Proseguendo, va evidenziato che la legge provinciale n. 14 del 2014 – legge finanziaria provinciale 2015 istituisce l'Imposta immobiliare semplice - IMIS ai sensi dell'articolo 80, comma 2, dello Statuto che consente alla PAT di istituire nuovi tributi locali e di disciplinare quelli locali immobiliari nazionali anche in deroga alla legge statale.

L'IMIS costituisce un tributo proprio comunale a carattere annuale che non comporta oneri a carico del bilancio statale ed è dovuta dal possessore di immobili di ogni tipo e quindi, con le modifiche di cui alla legge provinciale n. 21 del 2021, anche dal soggetto che gode del bene in virtù di un contratto di leasing. Così, è consentito al singolo comune disciplinare l'imposta con proprio regolamento.

L'IMIS è allora applicata e riscossa dal comune nel cui territorio è catastalmente censito l'immobile che ne costituisce presupposto e si calcola applicando una specifica aliquota ai valori catastali dei beni oggetti dell'imposta, fermo restando l'aliquota pari a zero per l'abitazione principale, come nell'IMU nazionale, sostituito dall'IMIS insieme alla TASI.

La legge di stabilità 2022 modifica la disciplina dell'IMIS consentendo ai comuni di applicare aliquote ridotte e introducendo altre norme di dettaglio, che si affiancano alla nuova previsione secondo cui “sono esclusi dall'ambito di applicazione dell'IMIS gli immobili posseduti da Stato, regioni, province, comuni, comunità” di valle “consorzi fra questi enti, se non soppressi, enti del servizio sanitario nazionale e aziende sanitarie, a qualsiasi fine destinati o utilizzati.”

Visto che l'IMIS costituisce un'entrata propria dei comuni trentini, è stato anche istituito un fondo di solidarietà alimentato con una quota dell'IMIS e con altre risorse definite nell'ambito di un

accordo tra Presidente della Provincia e una rappresentanza unitaria dei Comuni di cui all'articolo 81 dello Statuto, destinato a perequare in particolare la capacità fiscale relativa all'IMIS.

Come anticipato, non emergono in questa legge di stabilità, né in quelle precedenti, interventi provinciali di ampia portata sui tributi devoluti. Si proverà ora ad individuare le cause di tale comportamento.

Innanzitutto, va valutato il contesto in cui si inserisce la PAT, visto che attualmente si dovrebbe essere in uscita dalla pandemia da COVID-19 che nel 2020 ha comportato la chiusura totale delle attività economiche e la restrizione delle libertà personali dei cittadini. L'interdipendenza tra le entrate della Provincia e l'andamento dell'economia locale fanno sì che in momenti di crisi congiunturale anche le casse pubbliche trentine siano in sofferenza, non potendo la PAT ricorrere all'indebitamento per finanziare spese correnti ai sensi dell'articolo 74 dello Statuto.

Così, il ricorso all'aiuto dello Stato si è reso necessario anche per il Trentino, abituato a "fare da solo" ma anche a spendere tutto quello che ha. Inerme di fronte ad una circostanza già di per sé difficilmente prevedibile come una pandemia, e che di sicuro non era stata presa in considerazione dagli amministratori provinciali in sede di programmazione finanziaria, senza un intervento esterno la PAT difficilmente sarebbe stata in grado di garantire l'equilibrio di bilancio al sistema pubblico di cui è coordinatrice, obbligatorio anche ai sensi dell'articolo 81 della Costituzione novellato a seguito della crisi finanziaria del 2011, con la legge costituzionale n. 1 del 2012.

La soluzione avrebbe potuto essere quella di tagliare la spesa, ma se Trento chiama, Roma risponde non lesinando sugli aiuti, nella consapevolezza che questa operazione di assistenza sposta l'assetto interpretativo ed evolutivo del Titolo VI ancor più a suo favore, ingenerando nella Provincia la convinzione che essa non può fare a meno dello Stato.

Quindi, il potere negoziale provinciale esce sminuito da questa vicenda agli occhi dello Stato e purtroppo anche a quelli della PAT stessa, rendendo improbabile l'attivazione diffusa dei poteri garantitele dal citato comma 1-bis, secondo periodo, dell'articolo 73 dello Statuto.

Tale situazione è in realtà il frutto delle scelte di politica economica provinciale che hanno previsto da sempre di spendere, certamente al meglio, tutto ciò che si ha. Se, invece, si avesse lanciato oltreoceano lo sguardo, si avrebbe osservato che Stati americani come l'Alaska o il Wyoming hanno un tesoretto di circa il 25% del loro bilancio accantonato per le emergenze¹⁸, in modo da non dover attingere agli aiuti federali. Per il Trentino, aver seguito il loro esempio avrebbe significato disporre di un miliardo di euro di risorse pronte per sostenere l'economia e i cittadini durante l'acutizzarsi della pandemia. Tuttavia, ciò non significa dover accantonare tutta la cifra in un anno, anche perché sarebbe insostenibile, ma alimentare un fondo – che loro, con efficacia, chiamano "fondo per il giorno di pioggia" – con quote annue per conferirgli una consistenza adeguata. Invero, come emerge dallo studio del fenomeno¹⁹, non c'è un unico ammontare relativo del fondo rispetto al bilancio per cui, per il Trentino, andrebbe fatto uno studio apposito. Qui ci si limita ad osservare che se la Provincia accantonasse ogni anno cento milioni di euro, essa concorrerebbe in una legislatura a costituire un fondo notevole, operando un costante esercizio di efficientamento della propria spesa.

E proprio il secondo problema risiede nell'elevata spesa provinciale che non permette un eccessivo abbassamento della pressione fiscale per non perdere risorse utili per finanziare le competenze.

Ciò su cui si dovrebbe riflettere è però il livello di efficienza della spesa, che forse andrebbe migliorato.

¹⁸ Adam A. Millsap; "More federal money to States isn't the solution"; 11 maggio 2020; Forbes.

¹⁹ Bo Zhao; "Saving for a rainy day: Estimating the appropriate size of U.S. state budget stabilization funds"; Working Papers, No. 14-12, Federal Reserve Bank of Boston, Boston, MA.

Ad esempio, dal documento tecnico di programmazione provinciale per il 2022-2023-2024 emerge che per la tutela della salute la PAT prevede di spendere poco più di 1,3 miliardi di euro all'anno, circa 2.470 euro per ognuno dei 542 mila suoi abitanti. Il Veneto, spendendo annualmente circa 10 miliardi e avendo 4,87 milioni di abitanti, vanta un valore pro capite che è poco più di 2.100 euro.

È ragionevole chiedersi se le differenze siano da imputare unicamente alle diverse necessità di prossimità dei servizi sanitari in un territorio montuoso e orograficamente difficile oppure se siano anche dovute ad inefficienze, stante la bontà del servizio sanitario regionale veneto. Con i dati pro capite veneti, il Trentino vanterebbe minori uscite per 200 milioni di euro, sufficienti a garantire un'esenzione di fatto totale sull'IRAP o una compensazione sull'IRPEF del 13% del suo valore attuale di 1,5 miliardi di euro. Pensando che parte del maggior reddito delle imprese e delle persone fisiche si tradurrebbe in maggiori consumi e quindi in maggiore IVA incassata dalla PAT, l'impatto netto sul bilancio provinciale sarebbe probabilmente minore di 200 milioni. Infatti, se quella cifra finisse in maggiori consumi, vista l'IVA al 22% si potrebbero ipotizzare maggiori entrate per 35 – 40 milioni solo su quel versante.

Da ultimo, va considerato che l'attuale esecutivo provinciale vede molti dei propri membri iscritti ad un forte partito nazionale che, per quanto si professi attento alle questioni dell'autonomia, mai permetterebbe una "secessione" finanziaria del Trentino da Roma. Se accadesse, i vertici del partito dovrebbero affrontare le rimostranze dei governatori e dei cittadini delle altre Regioni loro fedeli, che vorrebbero poter agire come la PAT senza però averne costituzionalmente la possibilità. Altri territori elettoralmente appetibili si sentirebbero invece abbandonati dai ricchi trentini e invocherebbero una solidarietà nazionale che già esiste e che, tra l'altro, pare essere proprio causa del loro male.

Come è ovvio, se l'esecutivo avesse una cromatografia opposta, i problemi del perseguimento dell'autonomia tributaria sarebbero analoghi e la situazione sarebbe la stessa.

Pertanto, consapevoli della delicatezza politica di una tale decisione, i vertici provinciali preferiscono restare finanziariamente legati a Roma, tenuto conto anche della complessità del quadro normativo ed istituzionale all'interno del quale esercitare i poteri di cui dispone la Provincia.

10. LE CONCLUSIONI

I poteri che lo Statuto attribuisce al Trentino permetterebbero alla Provincia di istituire, di fatto, un sistema fiscale in gran parte autonomo rispetto a quello dello Stato. L'IRPEF che tutti conoscono potrebbe essere compensata anche del tutto e potrebbe essere, di fatto, sostituita, in vari modi, come con una sorta di "imposta di trentinità".

Per farlo, serve creare la consapevolezza che un sistema così concepito permetterebbe ai trentini di migliorare il loro benessere, continuando, tra l'altro, l'opera di solidarietà a favore del Paese.

Solo un esecutivo ancorato al Trentino, rispondente unicamente ai cittadini trentini, scevro da coinvolgimenti romani o meneghini e dotato di importanti individualità e di un forte mandato popolare, potrebbe sposare la tesi di questo elaborato e rendere il Trentino un posto migliore, fungendo da esempio per l'Italia, per l'Europa e pure per altri territori del mondo con ambizioni autonomistiche.

La salvaguardia dell'autonomia e la ricerca di un suo ampliamento deve essere compito di ogni trentino, pena l'inevitabile perdita dello status di "isola felice" di cui la Provincia si vanta.

Le spinte centraliste nazionali, le necessità di razionalizzazione e il debole utilizzo delle prerogative statutarie portano a concludere che il modello della PAT è al bivio della storia: o si rinforza, o si conforma al resto d'Italia, rendendo il Trentino una realtà priva di prospettive.

11. BIBLIOGRAFIA

I TESTI CARTACEI

Andrea Giovanardi e Dario Stevanato; “Autonomia, differenziazione, responsabilità – numeri, principi e prospettive del regionalismo rafforzato”; 2020.

Gianfranco Postal e Mauro Marcantoni, con interventi di Luca Antonini, Gianfranco Cerea, Ivano Dalmonago e Flavio Guella; “La sfida del federalismo fiscale e le ripercussioni sulla PAT”; 2011.

Mauro Marcantoni, Gianfranco Postal e Roberto Toniatti “Quarant’anni di autonomia – Le istituzioni e la funzione legislativa”; 2011.

Gianfranco Bronzetti; “L’AUTONOMIA SPECIALE DEL TRENINO – ALTO ADIGE”; 2016.

Mauro Marcantoni, Paolo Nicoletti, Luisa Tretter; “Le politiche della Provincia Autonoma di Trento tra il 1971 e il 2019 – Finanza”; 2020.

I TESTI DIGITALI

Adam A. Millsap; “More federal money to States isn’t the solution”; 11 maggio 2020; Forbes.

Bo Zhao; “Saving for a rainy day: Estimating the appropriate size of U.S. state budget stabilization funds”; Working Papers, No. 14-12, Federal Reserve Bank of Boston, Boston, MA.