



**DOTTORATO DI RICERCA IN DIRITTO TRIBUTARIO DELLE SOCIETÀ**

XXIII Ciclo

*L'autonomia tributaria delle Regioni e degli enti locali  
alla luce della riforma del federalismo fiscale*

Relatore

Chiar.ma Prof.ssa Livia Salvini

Candidata

Dott.ssa Valeria Russo

## INDICE

<b>Premessa</b> .....	<b>6</b>
<b>CAPITOLO I - INQUADRAMENTO GENERALE DELLA PROBLEMATICIA FEDERALISTA NELL'ORDINAMENTO ITALIANO</b> .....	<b>8</b>
<b>1. Il concetto di federalismo fiscale</b> .....	<b>8</b>
<i>1.1. Le esigenze alla base della scelta federalista</i> .....	11
<i>1.2. Il principi del federalismo</i> .....	12
<i>1.3. I modelli di federalismo: cooperativo e competitivo</i> .....	13
<i>1.4. I meccanismi di perequazione</i> .....	14
<b>2. La compatibilità di un modello di imposizione federale con la Carta Costituzionale</b> .....	<b>15</b>
<i>2.1. La riserva di legge</i> .....	17
<i>2.1.1. La riserva di legge e l'autonomia tributaria delle Regioni</i> .....	19
<i>2.1.2. La riserva di legge e l'autonomia tributaria degli enti locali</i> .....	22
<b>3. L'evoluzione normativa in tema di federalismo fiscale</b> .....	<b>24</b>
<i>3.1. La finanza derivata degli anni '70</i> .....	24
<i>3.2. La mancata svolta degli anni '90</i> .....	26
<i>3.2.1. L'istituzione dell'IRAP</i> .....	29
<i>3.3. Il superamento finanza derivata con il d.lgs. 56 del 2000</i> .....	32
<i>3.3.1. La compartecipazione ai tributi erariali</i> .....	33
<i>3.3.2. Sistema di perequazione</i> .....	35
<i>3.3.3. Le criticità del sistema delineato dal d.lgs. n. 56/2000</i> .....	36
<b>4. La legge costituzionale n. 3 del 2001</b> .....	<b>40</b>
<i>4.1. La rinnovata potestà legislativa in materia tributaria</i> .....	43
<i>4.1.1. La potestà impositiva delle regioni</i> .....	44
<i>4.1.2. La potestà impositiva comunque "limitata" degli enti locali</i> .....	46

<b>5. La prorata mancata attuazione della riforma del 2001 e la funzione suppletiva svolta dalla Consulta .....</b>	<b>50</b>
<b>5.1. La mancata attuazione .....</b>	<b>50</b>
<b>5.2. I principi sanciti dalla Corte Costituzionale .....</b>	<b>52</b>
5.2.1. Il presunto necessario o previo intervento del legislatore statale in sede attuativa e il divieto di reformatio in peius .....	52
5.2.2. I limiti del legislatore statale in sede di attuazione.....	60
<b>5.3. Il riparto di competenze sui tributi o già istituiti .....</b>	<b>61</b>
5.3.1. Il caso dell'IRAP .....	63
<b>5.4. L'Alta Commissione per la definizione dei meccanismi strutturali del federalismo fiscale (ACoFF) .....</b>	<b>69</b>
5.4.1. I lavori dell'ACoFF .....	69
5.4.2. La cd. Relazione Vitaletti .....	71
<b>CAPITOLO II - LA LEGGE DELEGA 5 MAGGIO 2009, N. 42.....</b>	<b>86</b>
<b>1. La genesi della delega al Governo in materia di federalismo fiscale .....</b>	<b>86</b>
<b>2. Le scelte del legislatore in ordine ai principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario .....</b>	<b>91</b>
2.1. Il principio di coerenza.....	95
2.2. Il principio di territorialità .....	96
2.3. Il divieto di doppia imposizione e la riserva di presupposto .....	97
<b>3. I rapporti finanziari tra lo Stato, Regioni ed enti locali .....</b>	<b>105</b>
3.1. Il passaggio dal criterio della spesa storica al criterio dei costi standard ai fini della ripartizione delle risorse .....	105
3.2. La perequazione .....	115
<b>4. Gli interventi speciali per promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale.....</b>	<b>119</b>
<b>5. Il sistema decentrato di gestione e riscossione dei tributi e delle compartecipazioni .....</b>	<b>124</b>
5.1. Il contrasto all'evasione e all'elusione fiscale .....	124

<b>6. Le istituzioni per l'attuazione del federalismo</b> .....	126
<b>6.1. Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale</b> .....	126
<b>6.2. Commissione tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale</b> ....	127
<b>6.3. Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica</b> .....	129
<b>7. I decreti attuativi e la relazione del Governo alle Camere</b> .....	131
<b>7.1. La Relazione del Governo alle Camere</b> .....	132
<b>7.2. Il Federalismo demaniale</b> .....	134
<b>CAPITOLO III - L'AUTONOMIA TRIBUTARIA DELLE REGIONI</b> .....	<b>139</b>
<b>1. Premessa</b> .....	140
<b>2. La compartecipazione ai tributi erariali</b> .....	143
<b>3. I tributi propri delle Regioni</b> .....	146
<b>3.1. I tributi propri derivati delle Regioni</b> .....	147
<b>3.2. I tributi propri in senso stretto</b> .....	152
<b>4. Le addizionali sui tributi erariali</b> .....	157
<b>5. La manovrabilità dei tributi regionali</b> .....	161
<b>6. L'Autonomia tributaria delle Regioni e l'ordinamento comunitario</b> .....	167
<b>7. Il problema delle Regioni a statuto speciale</b> .....	174
<b>7.1. Il potere tributario delle Regioni a statuto speciale in armonia con i principi costituzionali</b> .....	174
<b>7.2. Le Regioni a statuto speciale nella legge delega n. 42/2009</b> .....	177
<b>CAPITOLO IV - L'AUTONOMIA TRIBUTARIA DEGLI ENTI LOCALI</b> .....	<b>181</b>
<b>1. Premessa</b> .....	181
<b>2. Il ruolo di coordinamento assegnato allo Stato e alle Regioni</b> .....	184
<b>3. L'Autonomia tributaria delle Province</b> .....	188
<b>3.1. I tributi propri delle Province istituiti con legge statale o regionale</b> .....	189
<b>3.2. Compartecipazioni provinciali</b> .....	191
<b>3.3. I tributi di scopo provinciali</b> .....	192
<b>4. L'Autonomia tributaria dei Comuni</b> .....	193

<b>4.1. I tributi propri dei Comuni istituiti con legge statale o regionale</b> .....	193
4.1.1. <i>L'imposta municipale propria sugli immobili (IMUP)</i> .....	196
4.1.2. <i>Imposta municipale secondaria (IMUS)</i> .....	201
<b>4.2. I tributi di scopo comunali</b> .....	203
4.2.1. <i>Imposta di soggiorno</i> .....	205
4.2.2. <i>Imposta di scopo</i> .....	208
<b>4.3. Le altre fonti di finanziamento dei Comuni</b> .....	211
4.3.1. <i>Devoluzione ai Comuni della fiscalità immobiliare</i> .....	213
4.3.2. <i>Cedolare secca sugli affitti</i> .....	214
4.3.3. <i>L'addizionale comunale all'IRPEF</i> .....	217
<b>Conclusioni</b> .....	<b>218</b>
<b>Bibliografia</b> .....	<b>221</b>

## Premessa

Più di quindici anni fa, autorevoli Autori<sup>1</sup> scrivevano «è un fantasma che si aggira per l'Italia: il fantasma del federalismo». Oggi, sembra potersi sostenere che si tratti non più di un «fantasma» ma di una concreta realtà, ancorché tuttora *in fieri*.

Il presente studio intende affrontare il tema del federalismo fiscale, con particolare attenzione all'autonomia tributaria delle Regioni e degli enti locali.

L'analisi, vertendo prevalentemente sugli aspetti giuridico-tributari che caratterizzano il federalismo fiscale italiano non pretende di essere esaustiva e di affrontare tutte le complesse variegate tematiche del federalismo fiscale, come quelle amministrative ed economiche, ma è volta a fornire un quadro ricostruttivo sistematico dell'autonomia tributaria delle Regioni e degli enti locali.

Il primo capitolo, dopo una sintetica enunciazione del concetto di federalismo fiscale e delle caratteristiche e dei principi che sottengono tale sistema, è dedicato alla ricostruzione, in chiave evolutiva, del fenomeno federalista nell'ordinamento italiano. In tale sede, dopo aver fugato ogni dubbio in merito alla compatibilità costituzionale del federalismo fiscale, si focalizzerà l'attenzione sulla riscrittura del Titolo V della Costituzione ad opera della legge costituzionale n. 3 del 2001 e sulle conseguenze che dalla stessa sono derivate con particolare attenzione alla rinnovata potestà tributaria delle regioni e all'autonomia degli enti locali.

---

<sup>1</sup> TREMONTI G. e VITALETTI G., *Il federalismo fiscale ó Autonomia municipale e solidarietà sociale*, Editori Laterza, 1994, pag. 55.

Il secondo capitolo affronta l'attuazione dell'art. 119 della Cost. con un esame particolareggiato delle principali disposizioni della legge delega per l'attuazione del federalismo fiscale (legge 5 maggio 2009, n. 42).

I capitoli terzo e quarto sono, infine, dedicati all'approfondimento, rispettivamente, delle tematiche dell'autonomia tributaria delle Regioni e degli enti locali. In tale sede, si è cercato di dar conto ó per quanto possibile attesa la fase *de iure condendo*<sup>2</sup> ó delle scelte del legislatore delegato in sede di attuazione, sul presupposto che le stesse appaiono decisive ai fini di caratterizzare in misura più o meno òfederalistaö il sistema che si sta introducendo nel nostro Paese.

---

<sup>2</sup> La presente tesi è aggiornata alla data del 10 febbraio 2011.

## CAPITOLO I

### INQUADRAMENTO GENERALE DELLA PROBLEMATICIA FEDERALISTA

#### NELL'ORDINAMENTO ITALIANO

#### 1. Il concetto di federalismo fiscale

Il tema del federalismo fiscale si colloca trasversalmente tra quello che è il mondo delle scienze economiche, da un lato, e giuridiche, dall'altro. Non può sfuggire la complementarità di tali aspetti, attesa l'impossibilità di introdurre un modello federalista senza un preventivo esame della compatibilità dello stesso con l'ordinamento e senza una puntuale verifica degli effetti economici della scelta federalista.

Sotto l'aspetto istituzionale, il federalismo è stato autorevolmente definito come la struttura istituzionale che consente l'unità ove è necessaria e la diversità dove è possibile<sup>3</sup>.

Il federalismo fiscale, nella sua dimensione politico-istituzionale, è un fenomeno complesso, privo di una valenza specifica, caratterizzato da opzioni diverse, sottese comunque da una filosofia di autogoverno e decentramento, adattabile alle esigenze delle più differenti forze politiche<sup>4</sup>.

---

<sup>3</sup> WHEARE K.C., *Federal Government*, Oxford University Press, 1953.

<sup>4</sup> AMATUCCI F., *I principi e le competenze degli enti locali in materia tributaria*, in AA.VV., *Il nuovo sistema fiscale degli enti locali*, G. Giappichelli editore ó Torino, 2010, pag. 1.



Il termine *fiscal federalism* fu introdotto originariamente da Musgrave<sup>5</sup> al fine di razionalizzare gli strumenti dell'intervento pubblico in economia e successivamente rielaborata da Oates<sup>6</sup> per indicare la necessità di una politica esplicita da parte di un governo federale volta ad interferire nelle attività dei livelli di governo inferiori.

Nel pensiero economico finanziario, il federalismo fiscale nasce come reazione all'eccesso di localismo ed alle differenze tra i singoli enti locali o Stati membri di Stati federali. In particolare, sotto il profilo squisitamente economico, è possibile approcciare il tema del federalismo fiscale e dei modelli che sono stati elaborati, partendo dalle funzioni economiche usualmente attribuite alla pubblica amministrazione e verificando la distribuzione delle stesse tra i livelli di governo che i diversi modelli di federalismo propongono. Tali funzioni si classificano normalmente in tre tipi: funzione allocativa<sup>7</sup>, funzione di stabilizzazione<sup>8</sup> e funzione di redistribuzione<sup>9</sup>.

Tra i modelli di federalismo fiscale non può non citarsi quello teorizzato dal già ricordato Musgrave e da Oates. In particolare, è stato evidenziato come le conclusioni cui è giunto Oates nel 1972 presentino ancora oggi elementi di validità<sup>10</sup>. Si fa riferimento alla funzione di stabilizzazione, ossia alla politica keynesiana di sostegno

---

<sup>5</sup> MUSGRAVE R.A., *The Theory of Public Finance*, New York, 1959. Al riguardo, si è rilevato come l'originario significato del termine *fiscal federalism* appaia diametralmente opposto rispetto a quello di uso comune attuale. In particolare, ad esso sono riferibili tutte quelle azioni dirette all'accentramento della leva finanziaria finalizzate ad una più efficace ed efficiente gestione degli interventi di politica economica. In tal senso, BIZIOLI G., *Profili ricostruttivi dell'autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali derivante dalla legge delega in materia di federalismo fiscale*, in *La Finanza Locale*, n. 9/2009, pagg. 13 e ss.

<sup>6</sup> OATES W.C., *Fiscal federalism*, New York, 1972.

<sup>7</sup> La funzione allocativa concerne la verifica di quali beni vengono prodotti dal mercato e quali beni invece richiedono un intervento pubblico, in quanto privi di un prezzo di mercato.

<sup>8</sup> La funzione di stabilizzazione attiene all'intervento pubblico in economia al fine di spingere il mercato verso soluzioni che garantiscano la massimizzazione del livello di produzione e la piena occupazione delle risorse.

<sup>9</sup> La funzione di redistribuzione riguarda l'intervento pubblico di distribuzione delle risorse al fine di avvicinare la distribuzione effettiva alla distribuzione che viene ritenuta ottimale da una data collettività in un determinato momento storico.

<sup>10</sup> Cfr., MAJOCCHI A., *Un nuovo modello di federalismo fiscale*, in *Federalismo fiscale: una nuova sfida per l'Europa*, CEDAM, 1999, pag. 17.

della domanda per garantire la piena occupazione, che deve essere gestita a livello centrale e non può essere condotta in modo efficace a livello decentrato. L'inefficienza della gestione decentrata di una politica di stabilizzazione deriva dalla proporzione marginale all'importazione dell'ente sub statale che è molto elevata e quindi gli effetti espansivi sono limitati in quanto è basso il livello del moltiplicatore. Diversamente, è più agevole internalizzare i benefici a un livello superiore di governo. Pertanto, secondo il modello di Oates, la funzione di stabilizzazione deve essere allocata al livello superiore di governo perché la stabilizzazione è un bene consumo indivisibile la cui produzione è sub-ottimale se i benefici legati alla produzione del bene tendono in larga misura a manifestarsi dall'esterno dell'area in questione ó ossia se sono rilevanti gli effetti esterni della stabilizzazione. Analogamente, la funzione di redistribuzione, secondo Oates, deve essere trasferita a un livello superiore di governo perché la mobilità, come la propensione all'importazione, diminuisce al crescere delle dimensioni del territorio.

Il discorso cambia quando si fa riferimento alla funzione allocativa. Secondo Oates esistono diversità di preferenze per beni di tipo locale, cioè beni i cui benefici si manifestano in un'area territoriale limitata, lo schema efficiente di produzione di tali beni è uno schema decentrato<sup>11</sup>.

---

<sup>11</sup> Nel caso di servizi pubblici i cui benefici si estendono all'interno di una collettività locale e non su tutto il territorio nazionale, se le preferenze sono differenziate sul territorio, la soluzione centralizzata è inefficiente dal punto di vista della massimizzazione del benessere della collettività perché non si adegua alle preferenze dei cittadini.

È stata evidenziata la possibilità che il modello di Oates sia rivisitato in chiave maggiormente federalista attribuendo anche la funzione di stabilizzazione e di redistribuzione o almeno in parte o al livello più basso e non a livello centrale<sup>12</sup>.

Si è rilevato come la fissazione di un adeguato livello di decentramento in materia finanziaria e tributaria sia strettamente collegata alla distribuzione delle competenze e delle funzioni dello Stato e degli enti territoriali e locali e risulta necessaria per garantire l'autonomia sostanziale di questi ultimi<sup>13</sup>.

### ***1.1. Le esigenze alla base della scelta federalista***

In linea generale, si può affermare che il federalismo fiscale è fondato su alcuni elementi ricorrenti nelle diverse forme di federalismo politico-amministrativo i cui principi sono disciplinati dalle singole norme costituzionali.

In particolare, caratteristica essenziale di ogni modello federalista è il valore normativo dell'autogoverno integrato da forme di collaborazione tra enti locali o interventi di livelli di governo superiore, che implica il soddisfacimento, dal punto di vista

---

<sup>12</sup> In tal senso, MAJOCCHI A., *Un nuovo modello di federalismo fiscale*, in *Federalismo fiscale: una nuova sfida per l'Europa*, CEDAM, 1999, pagg. 24 e ss.. L'Autore evidenzia come tutti i livelli di governo abbiano una responsabilità condivisa nella politica di stabilizzazione e il livello superiore ha il compito fondamentale del coordinamento, così da evitare o a livello locale o politiche fiscali contraddittorie. Emerge, quindi, un ruolo diverso dello Stato, ossia *«un nuovo modello statutale in cui le prestazioni di beni e servizi, sulla base del principio di sussidiarietà, vengono effettuate soprattutto dai livelli inferiori di governo, mentre man mano che si sale nella scala territoriale diminuiscono le responsabilità nella produzione di beni e servizi e aumentano le responsabilità di governo»*. Per quanto riguarda la politica di redistribuzione, l'Autore ravvisa la necessità di distinguere tra redistribuzione territoriale e redistribuzione personale. La prima compete allo Stato, in modo da garantire attraverso trasferimenti perequativi che tutte le regioni offrano uguali opportunità e che tendenzialmente certi servizi di base siano forniti in modo uniforme su tutto il territorio. Al di là di questo, gli enti locali devono avere più responsabilità nella politica sociale e redistributiva.

<sup>13</sup> FANTOZZI A., *Diritto tributario*, Torino, 2003, pag. 127. L'Autore sottolinea che il federalismo politico non può prescindere da quello fiscale.

finanziario, del principio di corrispondenza tra responsabilità della spesa e dell'entrata<sup>14</sup>.

Il federalismo fiscale presuppone, infatti, che ogni amministrazione agisca in termini di analisi-costi benefici, consentendo agli amministratori una consapevole attività di controllo sull'operato degli amministratori<sup>15</sup>.

Altra caratteristica essenziale di ogni modello federalista consiste nell'esigenza di garantire la maggior corrispondenza tra le prestazioni erogate dall'ente impositore e la soddisfazione del fabbisogno della popolazione amministrata.

## ***1.2. Il principio del federalismo***

Tra gli aspetti qualificanti del federalismo vi è, in primo luogo, il principio di sussidiarietà. In base a tale principio, efficacemente descritto come una piramide a base allargata<sup>16</sup>, ogni problema deve essere affrontato e risolto al livello più basso possibile compatibilmente con l'efficacia dei risultati.

Di conseguenza un problema può essere gestito a un livello superiore di governo soltanto nella misura in cui al livello più basso non è possibile trovare soluzioni efficaci<sup>17</sup>. Si tratta, come è noto, di un principio ben radicato nell'ordinamento comunitario e sancito dall'art. 5 del Trattato sull'Unione europea.

---

<sup>14</sup> AMATUCCI F., *I principi e le competenze degli enti locali in materia tributaria*, in AA.VV., *Il nuovo sistema fiscale degli enti locali*, G. Giappichelli editore ó Torino, 2010, pag. 3.

<sup>15</sup> MARONGIU G., *La fiscalità locale tra le garanzie dei contribuenti e le esigenze della comunità*, in *Finanza locale*, 2002, pag. 1157.

<sup>16</sup> Espressione mutuata da ORSELLO G.P., *Federalismo fiscale e sussidiarietà*, in *Federalismo fiscale: una nuova sfida per l'Europa*, CEDAM, 1999, pag. 211.

<sup>17</sup> Al riguardo, si è osservato come il principio di sussidiarietà espresso in questi termini potrebbe risultare di difficile applicazione, ma appare molto semplice nelle sue implicazioni: esso implica un'inversione dell'onere della prova, dal punto di vista politico-istituzionale. In tal senso, MAJOCCHI A., *Un nuovo*

### ***1.3. I modelli di federalismo: cooperativo e competitivo***

I modelli di federalismo fiscale possono diversamente atteggiarsi a seconda della relazione tra i diversi enti territoriali. Fondamentale distinzione è tra federalismo cd. "cooperativo", da un lato, e federalismo "competitivo", dall'altro.

Con riferimento al federalismo di tipo cooperativo o solidale, si evidenzia che la caratteristica di fondo di tale modello consiste nel non prescindere dalla legge statale cui spetta un ruolo fondamentale di coordinamento dell'autonomia tributaria degli enti territoriali e in materia di perequazione finanziaria.

Tale modello di federalismo, maggiormente condiviso ed attuato in diversi sistemi fiscali europei ed occidentali, non comporta disarticolazione dell'unità e rischi di frammentazione del sistema tributario che caratterizzano, invece, altri modelli di federalismo come quello spinto o competitivo ed impone il rispetto delle regole che stabiliscono la ripartizione di competenze. Il federalismo cooperativo richiede trasferimenti perequativi in presenza di differenze territoriali rilevanti nelle capacità fiscali e nei fabbisogni. E, ancora, il federalismo solidale garantisce che l'intervento finanziario nazionale deve essere diretto unicamente ad evitare la diseguaglianza nell'articolazione nazionale dei presupposti tassabili e non ad annullare le differenze di gettito effettive che dipendono dall'inefficienza delle singole amministrazioni locali.

#### ***1.4. I meccanismi di perequazione***

In estrema sintesi, i meccanismi di perequazione per ripianare (o quanto meno) attenuare le differenze tra le entrate tributarie dei diversi enti territoriali si possono distinguere in due tipologie: perequazione orizzontale e verticale.

In particolare, si ha perequazione orizzontale dei mezzi di entrata quando si opera una redistribuzione diretta fra la capacità contributiva degli enti territoriali più ricchi e quella degli enti locali più poveri.

Diversamente, si parla di perequazione verticale, quanto la redistribuzione delle risorse è indiretta, laddove il gettito di determinate imposte statali o anche fondi costituiti da una certa percentuale del gettito statale viene distribuito dallo Stato centrale, sulla base di parametri prefissati, fra i diversi enti territoriali<sup>18</sup>.

---

<sup>18</sup> Per un approfondimento sui meccanismi di perequazione, anche sotto l'aspetto economico, si rinvia a SOBBRIO G., *Autonomia, equità ed efficienza nella finanza locale*, in AA.VV., *Federalismo fiscale e bilancio per obiettivi*, a cura di SOBBRIO G., Giuffrè editore, 1998, pagg. 2 e ss.

## **2. La compatibilità di un modello di imposizione federale con la Carta Costituzionale**

Come affermato da autorevole dottrina<sup>19</sup>, «alla base del processo federalista ci sono (i) gli stessi valori e gli stessi principi costituzionali delle autonomie e cioè del regionalismo e del municipalismo». Il riferimento è agli artt. 5<sup>20</sup>, 128<sup>21</sup> e 119 (nella formulazione precedente alle modifiche introdotte dalla legge costituzionale n. 3 del 2001)<sup>22</sup> della Costituzione<sup>23</sup>.

Al riguardo, l'Alta Commissione per l'attuazione del federalismo fiscale<sup>24</sup> ha distinto le basi costituzionali del vigente sistema, retto dal d.lgs. n. 56 del 2000, proprio del c.d.

---

<sup>19</sup> GALLO F., *Federalismo fiscale e principio di autonomia*, in *Rassegna Parlamentare*, 1996, pag. 779.

<sup>20</sup> Art. 5 della Costituzione: «La Repubblica, una e indivisibile, riconosce e promuove le autonomie locali; attua nei servizi che dipendono dallo Stato il più ampio decentramento amministrativo; adegua i principi ed i metodi della sua legislazione alle esigenze dell'autonomia e del decentramento».

<sup>21</sup> Art. 128 della Costituzione è abrogato dall'art. 9 della legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3 «Le Province e i Comuni sono enti autonomi nell'ambito dei principi fissati da leggi generali della Repubblica, che ne determinano le funzioni».

<sup>22</sup> Art. 119 della Costituzione è nel testo vigente prima della scrittura operata dall'art. 5 della legge costituzionale n. 3 del 2001: «Le Regioni hanno autonomia finanziaria nelle forme e nei limiti stabiliti da leggi della Repubblica, che la coordinano con la finanza dello Stato, delle Province e dei Comuni. Alle Regioni sono attribuiti tributi propri e quote di tributi erariali in relazione ai bisogni delle Regioni per le spese necessarie ad adempiere le loro funzioni normali. Per provvedere a scopi determinati, e particolarmente per valorizzare il Mezzogiorno e le Isole, lo Stato assegna per legge a singole Regioni contributi speciali. La Regione ha un proprio demanio e patrimonio, secondo le modalità stabilite con legge della Repubblica».

<sup>23</sup> Di contrario avviso Quaderno SVIMEZ «Il disegno di legge delega in materia di federalismo fiscale e le regioni del mezzogiorno» n. 12/2007, laddove si legge che «la riforma del Titolo V della Costituzione non può essere letta, analizzata, applicata senza avere contezza del sistema di relazioni tra le norme del Titolo V e le altre disposizioni costituzionali contenute nella Carta, non riformate e nelle quali, sia nella lettera che nello spirito, non è mai possibile rinvenire l'intenzione di impiantare in Italia un sistema federale o di federalismo fiscale». Tale assunto è motivato dalla considerazione che l'art. 2 della Costituzione richiede «l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale» a garanzia dei diritti inviolabili dell'uomo; così come scolpito nella pietra rimane il secondo comma dell'art. 3 della Costituzione, che richiede la rimozione di ogni ostacolo che si frapponga alla piena eguaglianza sostanziale tra tutti i cittadini, il che fa sì che nel processo di costruzione dell'autonomia finanziaria degli Enti locali non possa prescindere dalle necessità di rispetto di detti valori e quindi della garanzia dei cosiddetti diritti sociali (necessità giuridica oltre che politica ed economica)».

<sup>24</sup> Relazione sull'attività svolta dall'Alta commissione per la definizione dei meccanismi strutturali del federalismo fiscale depositata in data 29 settembre 2005.

terzo decentramento (imperniato sulla legge n. 59 del 1997 e sul d.lgs. n. 112 del 1998), dal sistema che verrà, incentrato sul nuovo art. 119 Cost. e, prima ancora, sul rinnovato titolo V, della parte seconda, il quale si salda con i principi fondamentali, *in primis* con l'art. 5 Cost. In particolare, *il punto di fondo che come ragione costituzionale va evidenziato ed enunciato per primo è il superamento del contrasto interno alla Costituzione che si era determinato nel corso degli ultimi anni: una nuova lettura dell'art. 5 Cost., a proposito del principio di autonomia (insieme a quelli dell'unità e dell'invisibilità) alla luce del principio di sussidiarietà, aveva determinato una scissura all'interno del corpo normativo della Costituzione, per cui gran parte del titolo V veniva ad essere inadeguata e perfino contrastante con la nuova lettura che dell'art. 5 veniva data.*

Sul punto, non può tacersi l'opinione di quella dottrina<sup>25</sup> che, nel constatare come, essendo l'Italia uno Stato unitario e centralista, seppur articolato in regioni e enti locali, il relativo federalismo appartenga a un modello rarissimo nella realtà europea e mondiale e cioè a quello detto *«dissociativo»*, evidenzia che il processo federalista è avviato *«all'interno di una Costituzione che riconosce l'autonomia delle regioni (e degli enti locali), ma non certo la sovranità»*. Ciò comporta *ó* parere dell'Autore *ó* almeno due conseguenze. In primo luogo, non essendo le regioni entità sovrane, le stesse non hanno il diritto a trattarsi quanto prodotto e/o incassato nel proprio territorio. In secondo luogo, le condizioni politiche e le tecnostrutture oggi esistenti

---

<sup>25</sup> MARONGIU G., *Federalismo fiscale: un progetto ambizioso per una realtà difficilissima*, in *Corriere Tributario*, n. 47/2010, pag. 3894.



tendono a difendersi, riducendo il cambiamento rispetto a quello ottimale e configurandolo, comunque, in termini congrui alla propria sopravvivenza<sup>26</sup>.

In ogni caso, appare indubbio come qualsivoglia spinta federalista in campo fiscale si trovi a confrontarsi, in prima battuta, con la riserva di legge in materia tributaria sancita dall'art. 23 della Costituzione<sup>27</sup>.

### **2.1. La riserva di legge**

L'individuazione della *ratio* sottesa alla riserva di legge in materia tributaria<sup>28</sup> è stata a lungo oggetto di dibattito in dottrina. In particolare, si sono storicamente fronteggiate

---

<sup>26</sup> In tal senso, MARONGIU G., *Federalismo fiscale: un progetto ambizioso per una realtà difficilissima*, in *Corriere Tributario*, n. 47/2010, pag. 3894. L'Autore precisa che, in concreto, «il federalismo dovrà misurarsi con una tenace resistenza delle strutture centrali e tenere in gran conto due pericoli: quello di un decentramento carente nella definizione stessa delle competenze e quello di meccanismi «procedurali» nascosti che emergono nel successivo momento applicativo, mantenendo di fatto un livello di centralismo superiore a quello desiderato. ( ) Orbene, anche i tributi regionali non dovranno solo essere istituiti, ma anche gestiti, ovvero accertati, difesi nel contenzioso e riscossi e tutto ciò richiede specifiche professionalità che, non essendo mai esistite, dovranno essere costruite nel tempo e richiedono molto tempo: con la speranza, altresì, che il federalismo fiscale non aggiunga complessità a complessità e con la conseguenza che, laddove sarà possibile utilizzare norme e strutture di derivazione statale, sarà opportuno farlo».

<sup>27</sup> Art. 23 della Costituzione: «Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge».

<sup>28</sup> Si ricorda che l'attuale formulazione della riserva di legge prevista dall'art. 23 Cost. trae origine dall'art. 30 dello Statuto albertino che prevedeva «nessun tributo può essere imposto se non è stato consentito dalle camere e sanzionato dal Re». Fin dall'inizio, la dottrina ebbe chiara l'inclusione nella formulazione dello Statuto dei due principi costituzionali alla base della regola del consenso: quella della riserva di legge nell'istituzione di prestazioni imposte e quello della necessaria approvazione con legge del bilancio dello Stato. L'art. 30 dello Statuto costituiva l'estrema formulazione del principio del consenso nel passaggio dalla monarchia costituzionale allo Stato parlamentare. La combinazione tra concezione pubblicistica e autoritativa del tributo e la concezione privatistica, che ravvisava il tributo in un rapporto obbligatorio di fonte legale, è stata raggiunta considerando l'atto normativo come manifestazione della volontà dello Stato e inquadrando nello schema dell'obbligazione ex lege la relazione tra ente impositore e contribuente. La legge è considerata, dunque, il momento in cui si estrinseca la volontà dello Stato e in essa si sintetizza la portata garantistica del principio del consenso al tributo; il tributo si realizzava poi attraverso un'obbligazione legale che nasceva appunto dal verificarsi di un fatto previsto dalla legge e quindi senza alcuno spazio per l'autonomia negoziale del privato. Rispetto alla norma statutaria, viene meno nell'art. 23 della Costituzione il riferimento esplicito al consenso e viene individuata nella riserva di legge l'esigenza garantistica che deve ispirare sia la fase di istituzione

due impostazioni: da un lato, chi ha assegnato alla riserva di legge una funzione meramente garantista<sup>29</sup> e, dall'altro, chi ha riconosciuto alla stessa dignità di principio autonomo volto prioritariamente alla tutela di interessi generali e pubblici fra loro variamente connessi<sup>30</sup>. Tale ultima interpretazione ha spinto la più recente dottrina a leggere la riserva di legge in ambito tributario non più come diritto all'autoimposizione bensì quale rafforzamento del principio di legalità, discendendo da essa che la legge non deve limitarsi ad essere la fonte dei poteri dell'esecutivo ma deve contenere, in tutto o in parte, la disciplina della materia coperta dalla riserva medesima; ed è questo un riflesso

---

che di quella di attuazione del tributo. L'art. 23 Cost. ricomprende, a differenza dell'art. 30 dello Statuto, non solo la generalità dei tributi ma anche prestazioni imposte non aventi carattere tributario.

<sup>29</sup> In tal senso, autorevole dottrina ha riconosciuto al principio sancito dall'art. 23 Cost. una duplice importanza perché sancisce la regola secondo la quale solo il cittadino, attraverso i suoi rappresentanti politici in Parlamento può fissare le limitazioni alla libertà, stabilendo delle prestazioni coattive, in genere di contenuto patrimoniale e perché costituisce in tal modo una garanzia per la libertà del singolo, sottraendola all'arbitrio del potere esecutivo. Da ciò consegue che il cittadino non può esprimere direttamente la propria volontà di abrogare una legge istitutiva di un tributo, attraverso il referendum popolare (art. 75 comma 2, Cost). La regola *no taxation without representation* acquista, nel nostro ordinamento, un suo significato particolare: non esprime solo un principio di autolimitazione della potestà dello Stato ma è l'espressione di una più specifica esigenza che la disciplina del tributo sia contenuta nella legge od in un'altra norma che ne abbia l'efficacia. MICHELI G.A., *Lezioni di diritto tributario*, Bulzoni ed., 1968.

<sup>30</sup> Secondo tale impostazione, l'art. 23 della Costituzione non può essere ridotto a mera clausola di garanzia della sfera di libertà dei privati, ma costituisce un principio autonomo. La riserva risulta ordinata a tutelare una pluralità di interessi e valori e, quindi, la *ratio* dell'art. 23 si differenzia in funzione dei diversi istituti ed ambiti di disciplina. Si consolida, in tal modo, l'opinione che il profilo della mera garanzia dell'interesse individuale deve coordinarsi alla tutela di interessi generali e pubblici fra loro variamente connessi. Ma, una volta superata la tesi che rigidamente ancorava la riserva alla garanzia della libertà patrimoniale e personale del privato, si apre la possibilità di una diversa rilevanza, a seconda dei diversi tipi di prestazione imposta, dei molteplici interessi generali e pubblici che nella riserva di legge possono trovare realizzazione e tutela. In sostanza, la *ratio* della riserva può differenziarsi notevolmente in relazione alla particolare natura e funzione dei singoli istituti cui trova applicazione l'art. 23 della Costituzione. Alla diversa *ratio* della riserva possono ben connettersi diverse graduazioni della disciplina, in particolare, un diversa rigidità della riserva stessa. Con esclusivo riferimento alle prestazioni imposte di natura tributaria, l'Autore osserva che le caratteristiche proprie delle stesse, in particolare la funzione distributiva dei carichi pubblici che li contraddistingue tipicamente, evidenziano gli interessi generali cui la riserva risulta, per essi, principalmente ordinata, ovvero:

- necessità che alle scelte relative possano concorrere, tramite le istituzioni della rappresentanza politica, tutti i consociati, comprese le minoranze;
- esigenze di ponderatezza, equità, razionalità tradizionalmente connesse al procedimento legislativo;
- controllo di conformità delle scelte medesime alle regole costituzionali sostanziali attraverso la giurisdizione della Corte costituzionale.

La garanzia dell'interesse individuale alla integrità del proprio patrimonio si realizza, invece, solo indirettamente ed in via subordinata. FEDELE A., *Articolo 23*, in *Commentario alla Costituzione*, a cura di Branca, 1978.

della gerarchia degli organi e delle fonti, ossia della sovraordinazione del Parlamento rispetto al Governo e, correlativamente, della legge rispetto agli atti dell'esecutivo<sup>31</sup>.

Concordando con la dottrina dominante in merito all'individuazione della *ratio* sottesa alla riserva di legge *ex art. 23 Cost.* in funzione di garanzia degli interessi generali e, solo in via subordinata, a tutela degli interessi dei privati, si ravvisa l'opportunità, al fine di focalizzare l'attenzione sul tema di indagine, di svolgere alcune riflessioni in merito alla sfera di operatività della riserva di legge, con particolare riguardo ai rapporti fra l'ordinamento statale e gli altri ordinamenti collegati o derivati<sup>32</sup>.

### *2.1.1. La riserva di legge e l'autonomia tributaria delle Regioni*

È principio consolidato che la riserva di legge non possa essere intesa come riferibile alla sola legge ó fonte statale, ma trovi applicazione anche con riferimento alla legge ó fonte regionale, in quanto altrimenti si escluderebbe la potestà regionale in materia tributaria che altre norme costituzionali attribuiscono<sup>33</sup>.

In dottrina<sup>34</sup>, è stato espresso l'avviso per cui la corretta impostazione del problema non possa non valorizzare in modo decisivo il dato per cui fra le attribuzioni devolute agli ordinamenti collegati o derivati, alla stregua di quanto dispone direttamente la normativa costituzionale oppure la legislazione ordinaria in attuazione della prima,

---

<sup>31</sup> RUSSO P., *Manuale di diritto tributario ó parte generale*, Giuffrè, 2007.

<sup>32</sup> Non si affronta, in questa sede, l'esame dei rapporti tra il principio di riserva di legge e gli ordinamenti óa carattere sovranazionaleö, limitandosi ad evidenziare, unicamente, che, per giurisprudenza costante della Corte Costituzionale (sentenze nn. 14/1964, 98/1965, 86/1973, 232/1975, 205/1976), la previsione dell'art. 23 Cost non trova applicazione alle norme comunitarie, che sono emanazione di un'autonoma fonte di produzione, propria di un ordinamento distinto da quello interno.

<sup>33</sup> In senso conforme Corte Costituzionale, 64/1965, 148/1979, 180/1996, 269/1997 e 435/2001.

<sup>34</sup> RUSSO P., *Manuale di diritto tributario ó parte generale*, Giuffrè, 2007.

rientra anche la disciplina della materia coperta dalla riserva di legge; è ciò è tanto più vero se si allarga l'orizzonte fino a valutare il fenomeno con riguardo agli enti minori (Comuni e Province), nel cui ordinamento non è dato rinvenire una fonte denominata legge. Infatti, in tali casi la riserva cessa necessariamente di operare ad essa subentrando il principio di competenza. Né potrebbe essere diversamente, perché, da un lato, in questa situazione è inevitabile che l'ordinamento derivato o collegato provveda alla regolamentazione della materia ad essa devoluta per il tramite delle fonti sue proprie; e perché, dall'altro, viene per ciò stesso a mancare il presupposto indeclinabile della riserva, e cioè il riparto di attribuzioni tra gli organi e le fonti di uno stesso ordinamento (in specie quello statale) in ragione del rapporto di gerarchia che caratterizza gli uni e le altre.

La lettura coordinata dei principi sanciti dall'art. 23 Cost e dall'art. 119 Cost. ó nella versione previgente alle modifiche introdotte con la legge del 2001 - non sembra atta a giustificare l'interpretazione restrittiva che, da sempre, ha connotato l'autonomia tributaria delle regioni.

Tant'è che proprio il disposto di cui all'art. 119 Cost., laddove stabiliva che *le Regioni hanno autonomia finanziaria nelle forme e nei limiti stabili da leggi della Repubblica, che la coordinano con la finanzia dello Stato, delle Province e dei Comuni*, offriva alla legge regionale ó una legge *õconcorrenteö* con quella statale e, quindi, subprimaria ó spazi più ampi, i cui unici limiti erano dati dai principi generali e fondamentali della materia, dell'interesse nazionale e delle altre regioni, dai vincoli esterni di bilancio e dalla legislazione di coordinamento statale<sup>35</sup>. In particolare, tenuto conto della classica distinzione tra Stato - persona e Stato - ordinamento e considerato che sia lo Stato che le

---

<sup>35</sup> GALLO F., *Federalismo fiscale e principio di autonomia*, in *Rassegna Parlamentare*, 1996, pag. 784.

Regioni derivano i loro poteri dall'ordinamento generale, era possibile comprendere come le Regioni fossero "indipendenti" rispetto allo Stato o persona e, quindi, avessero una potestà normativa di imposizione subprimaria e non secondaria. Lo Stato e le Regioni potevano essere considerati, ciascuno per proprio conto, ordinamenti particolari con propria competenza finanziaria e, quindi, con propria potestà normativa di imposizione da esercitare nell'ambito delle loro competenze sostanziali. Tale potestà non era di esercizio pieno e assoluto, ma il suo limite andava individuato - come detto o solo nell'ordinamento generale quale fonte di attribuzione dei poteri e quale supremo regolatore dei conflitti tra gli ordinamenti particolari dello Stato e delle Regioni. In questo senso, si è ritenuto che l'autonomia coincidesse con il coordinamento, essendone l'altra "faccia positiva"<sup>36</sup>.

Tale impostazione ha trovato indiretta conferma nella sentenza n. 2 del 2006 ove la Corte Costituzionale ha, incidentalmente, negato che la Costituzione stabilisca una riserva esclusiva di competenza legislativa dello Stato in tema di progressività dei tributi. Ai sensi dell'art. 53, secondo comma, Cost., la progressività è principio che deve informare l'intero sistema tributario ed è, quindi, legittimo che anche le Regioni, nell'esercizio del loro autonomo potere di imposizione, improntino il prelievo a criteri di progressività in funzione delle politiche economiche e fiscali da esse perseguite.

Pertanto, è possibile concludere, sul punto, che le Regioni, alla luce dell'art. 23 Cost, godano di potestà impositiva piena. Come si vedrà, ad analoga conclusione non può giungersi per gli enti locali "minori".

---

<sup>36</sup> GALLO F., *Federalismo fiscale e principio di autonomia*, in *Rassegna Parlamentare*, 1996, pag. 786.

### *2.1.2. La riserva di legge e l'autonomia tributaria degli enti locali*

L'autonomia tributaria delle Province e dei Comuni trova un limite invalicabile da quanto disposto dal concorso tra l'art. 5 e 23 Cost., in base al quale la competenza gli stessi attribuita non può attenersi agli elementi essenziali del tributo, che devono necessariamente stabiliti con legge statale<sup>37</sup>.

Sul tema, in dottrina, è stato, però, osservato che *«nella «fiscalità locale», la riserva di legge deve, tuttavia, essere indagata e declinata contemperando il valore tributario con il valore dell'autonomia fiscale, la quale è, prima di tutto, riconoscimento della dignità democratica e della rappresentatività degli organi istituzionali degli Enti locali: un profilo, questo, che consentirebbe una maggiore flessibilità del minimo contenuto della legge, proprio per conferire spazio di autonoma manovra fiscale a livello locale ed, in definitiva, di gestione autonoma e responsabile, tanto più se questa operazione fosse possibile almeno per una certa tipologia di tributi. La giustificazione della riserva di legge o il principio democratico o appare coerente e comprensiva del valore dell'autonomia e della responsabilità di governo locale. Tuttavia, la riserva ex art. 23 Cost. è concepita come relativa anche nella «rigidità»: dunque, disomogenea o almeno dipendente dalla tipologia di prestazione di volta in volta considerata. In perfetta coerenza con la ricerca del contenuto minimo della riserva nelle implicazioni del valore costituzionale della prestazione imposta individuata, quindi, proprio l'area della contribuzione commutativa o para-commutativa potrebbe essere anche quella di maggiore svolgimento di una potestà normativa diversa da quella legislativa»<sup>38</sup>.*

---

<sup>37</sup> GALLO F., *Federalismo fiscale e principio di autonomia*, in *Rassegna Parlamentare*, 1996, pag. 789.

<sup>38</sup> FANTOZZI A., *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, in *L'attuazione del Titolo V della Costituzione*, Milano, Giuffrè ed., 2005, pagg. 675 e ss.

In ogni caso, è opinione dominante che, stante la riserva di cui all'art. 23 Cost., solo alle leggi (ed agli atti aventi forza di legge) compete la disciplina identificante la prestazione imposta. In particolare, ciascun tributo è identificato e caratterizzato dalle norme che ne definiscono presupposti e soggetti. Di contro, agli enti locali minori può essere riconosciuta solo un'autonomia normativa limitata:

- a) all'integrazione dei criteri di riparto, con interventi sulla disciplina delle aliquote e della base imponibile (quest'ultima laddove non risulti già predeterminata dalla definizione del presupposto);
- b) alla disciplina delle agevolazioni;
- c) alla disciplina dell'attuazione;
- d) all'istituzione (o soppressione) di tributi interamente disciplinati dalla legge.

Tale autonomia non può che esprimersi mediante atti normativi di rango secondario (regolamenti od atti amministrativi generali), i cui rapporti con regolamenti (od, al limite, atti generali) dello Stato o della Regione non sono affatto influenzati dalla riserva di legge, ma piuttosto da altre regole attinenti il riparto delle competenze normative<sup>39</sup>.

---

<sup>39</sup> FEDELE A., *Federalismo fiscale e riserva di legge*, in *Rassegna Tributaria*, n. 6/2010, pagg. 1525 e ss. L'Autore evidenzia che la riserva, pur limitando i possibili ambiti dell'autonomia degli enti locali minori, non ne impedisce un esercizio orientato alla attuazione di un indirizzo politico, in materia fiscale, degli enti stessi.

### **3. L'evoluzione normativa in tema di federalismo fiscale**

Per comprendere appieno la svolta federalista dell'ordinamento tributario italiano, iniziata formalmente con la legge costituzionale n. 3 del 2001<sup>40</sup> e concretizzata con la legge delega n. 42 del 2009 ed i relativi provvedimenti attuativi, non si può prescindere da una sintetica analisi storica della precedente normativa in materia. Analisi che porterà ad evidenziare *in nuce* alcuni elementi propri di un sistema non esattamente centralistico ma con connotazioni già spiccatamente federaliste.

#### **3.1. La finanza derivata degli anni '70**

Con la riforma Minghetti del 1865, la disciplina della finanza locale si ispirò ad un criterio di sostanziale separazione dalla finanza statale, con l'attribuzione agli enti locali di poteri dispositivi in ordine alla istituzione e regolamentazione di tributi autonomi. Poteri, poi, accresciuti con l'introduzione nel 1868 dell'imposta di famiglia, la cui

---

<sup>40</sup> Appare d'obbligo ricordare come il federalismo fiscale era già stato indicato tra gli obiettivi della riforma del sistema fiscale nell'ambito del "Libro Bianco" del 1994. In tale sede, con lo slogan "dal centro alla periferia", si disegnava un sistema fondato su cinque pilastri: a) il primo pilastro era costituito dalla struttura nazionale delle grandi imposte (IRPEF, IRPEG e IVA) non localizzabili, senza stravolgerne la struttura; b) il secondo pilastro è anch'esso baricentrico ed è costituito dallo stock di debito pubblico; c) il terzo pilastro è il "Budget", inteso come strumento contabile capace di rappresentare il collegamento tra origini e impieghi del finanziamento pubblico; d) il quarto pilastro è la sussidiarietà, che impone di partire dal basso, dal livello inferiore, risalendo al livello superiore solo per fare ciò che non può essere fatto in modo accettabile al livello inferiore; e) il quinto pilastro è la solidarietà, con la ricerca di un punto di equilibrio tra beneficio e sacrificio. In tale ottica, era ipotizzato il trasferimento, a favore dei Comuni, di maggiori potestà fiscali; in particolare, constatando che il tributo municipale "naturale" è il tributo immobiliare, si era proposta l'introduzione del Tributo Locale Immobiliare (TLI), volto ad assorbire la quasi totalità dei prelievi connessi alle proprietà immobiliari. Con riferimento alle Regioni, le fonti di finanziamento erano individuate nei contributi sanitari, nel tributo sull'auto (TRAU), nei canoni e controprestazioni, nei tabacchi, lotto e lotterie, nella compartecipazione all'IVA o all'IRPEF.



fattispecie impositiva non era disciplinata dalla legge istitutiva, bensì dai regolamenti provinciali.

Il principio di separazione finì per essere sensibilmente attenuato a seguito dell'assunzione a base fondamentale del sistema di finanza locale di due tributi che non avevano di certo le caratteristiche di tributi autonomi, vale a dire i dazi sui consumi interni e le sovrimposte sui tributi diretti erariali. A tale impostazione fece seguito un'esplicitazione concreta della potestà impositiva da parte degli enti locali caratterizzata dalla provvisorietà e dalla mancanza di un disegno unitario, rispondendo le varie scelte ad esigenze di cassa o comunque a valutazioni estemporanee.

Sia la legge n. 281/1970 che le normative successive hanno, infatti, sempre configurato la potestà normativa tributaria delle Regioni come una potestà derivata consistente soltanto nel potere di intervenire in relazione a tributi i cui elementi essenziali sono previsti dalla legge statale la quale predetermina altresì la misura massima dell'aliquota<sup>41</sup>.

Quanto ai minori enti territoriali, la mancanza di una esplicita garanzia, a livello costituzionale, in tema di potestà normativa tributaria, si è tradizionalmente tradotta in un sistema di finanza locale di tipo misto il cui baricentro, se si eccettua invero l'ultimo decennio, è sempre stato sbilanciato, almeno dalla Riforma dei primi anni '70, a favore dei trasferimenti di risorse e delle compartecipazioni al gettito, salva soltanto la facoltà degli enti medesimi di intervenire sulla manovra delle aliquote.

---

<sup>41</sup> Da tale configurazione non si discosta nemmeno la potestà normativa che in materia di Irap è attribuita alle Regioni dal D.Lgs. n. 446/1997; è vero infatti che il gettito di tale tributo è destinato ai predetti enti, ma la sua disciplina sostanziale è quasi interamente demandata alla normativa statale istitutiva.

Si è rilevato<sup>42</sup> che la legislazione attuativa del vecchio art. 119 Cost. si è fondata su un'interpretazione riduttiva delle norme costituzionali, anche statutarie, concernenti la loro autonomia finanziaria. Per quanto riguarda in particolare le Regioni ordinarie, il vecchio art. 119 Cost., al comma 1, riconosceva loro autonomia finanziaria nelle forme e nei limiti stabiliti da una legge statale con funzioni di coordinamento di detta autonomia con la finanza statale, provinciale e comunale; sotto il profilo letterale risultava dunque facilmente sostenibile, da un lato, che autonomia finanziaria è concetto a rigore diverso e più ampio rispetto a quello di autonomia tributaria e, dall'altro, che il citato comma 1 del vecchio art. 119 faceva dipendere funzionalmente l'autonomia finanziaria regionale da una legge statale.

A tale legge infatti veniva attribuito il compito di individuare forme e limiti dell'autonomia finanziaria regionale sicché anche ammettendo, a tutto voler concedere, che non possa esistere autonomia finanziaria senza autonomia tributaria, la potestà normativa tributaria della Regione non poteva non essere circoscritta alla disciplina, per così dire, di risulta del tributo, vale a dire a quella parte della disciplina di cui lo Stato avesse volontariamente deciso di spogliarsi. Dunque nessuna riserva di competenza alle Regioni in materia di normazione tributaria.

### ***3.2. La mancata svolta degli anni '90***

In realtà, un'effettiva inversione di tendenza non si è verificata neppure a seguito della legislazione degli anni '90.

---

<sup>42</sup> PERRONE L., *La sovranità impositiva tra autonomia e federalismo*, in Riv. dir. trib. 2004, 11, 1173.

È da registrare il diverso avviso quella dottrina<sup>43</sup> che ravvisa un deciso segnale di cambiamento nell'art. 54 della legge n. 142/1990 (recante l'ordinamento delle autonomie locali) che ha riconosciuto a Province e Comuni "autonomia finanziaria fondata su certezza di risorse proprie e trasferite", assicurando nel contempo a detti enti autonoma potestà impositiva esplicantesi in imposte proprie, addizionali, tasse e diritti per servizi pubblici<sup>44</sup>.

Le spinte di riforma che hanno investito la finanza regionale negli anni 90 possono essere ripercorse, non solo ricostruendo i principali provvedimenti normativi, ma anche valutando i loro riflessi quantitativi sull'azione finanziaria delle Regioni.

All'inizio degli anni 90, le regioni a statuto ordinario mostravano una struttura delle entrate perfettamente aderente al modello della finanza derivata. La quasi totalità delle entrate (97%) era assicurata dai trasferimenti dallo Stato, di cui circa tre quarti vincolati al finanziamento della sanità tramite il Fondo sanitario nazionale.

Nel 1990 gran parte dell'esiguo gettito dei tributi propri era garantito dalla tassa regionale di circolazione. L'attribuzione in quel anno di una serie di nuovi piccoli tributi<sup>45</sup> non ha fatto mutare in maniera radicale la situazione fino al 1992. A ciò concorrevano anche il limitato ricorso da parte delle Regioni ai nuovi spazi di autonomia loro riconosciuti<sup>46</sup>.

---

<sup>43</sup> PERRONE L., *La sovranità impositiva tra autonomia e federalismo*, in Riv. dir. trib. 2004, 11, 1173.

<sup>44</sup> L'Autore osserva, altresì, che in attuazione di tali principi, dapprima con la legge n. 421/1992, con cui il Governo è stato delegato a provvedere ad una generale riforma della finanza locale onde consentire agli enti territoriali di far fronte ad una parte rilevante del proprio fabbisogno finanziario ricorrendo a risorse proprie e, più recentemente, con il D.Lgs. n. 446/1997, è stato ribadito il ruolo oramai fondamentale delle entrate tributarie proprie all'interno del sistema di finanza locale dei minori enti territoriali. In tal senso, PERRONE L., *La sovranità impositiva tra autonomia e federalismo*, in Riv. dir. trib. 2004, 11, 1173.

<sup>45</sup> Ariet ó addizionale regionale sul metano e imposta regionale sulla benzina.

<sup>46</sup> In particolare, nessuna Regione ha mai attivato l'imposta sulla benzina.

I primi significativi interventi a favore di una maggiore autonomia finanziaria si sono avuti nel 1992 con l'attribuzione alle Regioni a statuto ordinario della tassa automobilistica e dei contributi sanitari. Al riguardo, si è affermato<sup>47</sup> che si tratta di un'apparenza di una riforma di grande portata: con i contributi sanitari si attribuisce alle regioni, per la prima volta, un'imposta di scopo ad ampia base regionale con il riconoscimento di significativi spazi di variazione dell'aliquota<sup>48</sup>.

La riforma non introduceva adeguati incentivi allo sforzo fiscale, in quanto la riforma falliva nel ripartire con chiarezza la responsabilità di Stato e Regioni nel finanziamento dei disavanzi sanitari. La garanzia di un successivo ripiano dei disavanzi a piè di lista da parte dello Stato ha indotto le Regioni ad astenersi da impopolari aumenti di imposte, confermando la scarsa propensione all'assunzione di maggiori responsabilità fiscali già emersa con la manovra del 1990. Nel 1995 veniva attribuita alle Regioni una rilevante compartecipazione sull'accisa sulla benzina insieme con alcuni tributi minori. L'aumento delle entrate proprie era compensato da una parallela riduzione dei trasferimenti erariali. Questi ultimi venivano radicalmente riorganizzati, con la cancellazione dei fondi esistenti (ad eccezione del fondo sanitario nazionale) e con la loro sostituzione con un nuovo fondo perequativo non vincolato.

Si è osservato<sup>49</sup> che la riforma, sebbene di limitata portata nelle sue dimensioni quantitative ha affermato due importanti principi che troveranno piena realizzazione solo con gli interventi approvati nel 2000:

---

<sup>47</sup> ARACHI G. e ZANARDI A., Il federalismo fiscale regionale: opportunità e limiti, in *La finanza pubblica italiana ó Rapporto 2000*, a cura di Bernardi L., Il Mulino, 2000, pagg. 157 e ss.

<sup>48</sup> La variazione delle aliquote consentiva ammontava a 6 punti percentuali.

<sup>49</sup> ARACHI G. e ZANARDI A., Il federalismo fiscale regionale: opportunità e limiti, in *La finanza pubblica italiana ó Rapporto 2000*, a cura di Bernardi L., Il Mulino, 2000, pagg. 157 e ss.

- a) il riconoscimento alle Regioni del diritto di appropriarsi di quote di gettito dei tributi erariali generato sul proprio territorio in una prospettiva di progressivo superamento del modello della finanza derivata;
- b) l'introduzione, accanto all'autonomia sui tributi, dell'autonomia regionale sul lato delle competenze di spesa, svincolando tutte le risorse a disposizione delle Regioni, con la rilevante eccezione di quelle destinate alla sanità.

### *3.2.1. L'istituzione dell'IRAP*

Si è sostenuto<sup>50</sup> che la Riforma Visco, in materia di fiscalità locale (d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446), ha espresso, nel riparto della competenza alla disciplina dei tributi, una nuova inerzia: cioè, presupporre e declinare in concreto l'elasticità propria della riserva di legge in senso sostanziale, componendo, tra loro, il criterio di riparto gerarchico e per fonti tipiche, con quello della competenza, intesa, tendenzialmente, come misura della ragionevolezza. Era l'idea della identificazione della fonte competente, secondo il criterio dell'approssimazione alla dimensione ottimale dei valori ed, in definitiva, della funzione propria della riserva: il valore "autonomia locale" e della responsabilità democratica degli organi di governo territoriali; ma anche il "valore tributario", così come inteso e voluto nella nostra Carta costituzionale, soprattutto nella sua dimensione e qualità "sistemica". In qualche misura, ferma l'esigenza di una base legislativa, quell'intervento del legislatore ordinario e di quello delegato, produceva ed ha prodotto un reale decentramento della potestà normativa fiscale, nei limiti consentiti dalla riserva di legge, così come attenuata dal valore costituzionale al quale dà

---

<sup>50</sup> FANTOZZI A., *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, in *L'attuazione del Titolo V della Costituzione*, Milano, Giuffrè ed., 2005, pag. 677.

attuazione: la riforma esemplificava l'idea di una identificazione della competenza normativa secondo ragionevole approssimazione alla dimensione ottimale dei valori sostanziali<sup>51</sup>.

Di diverso avviso quella dottrina<sup>52</sup> che ha ritenuto l'IRAP solo un tassello di un ampio disegno di riordino del sistema fiscale italiano. La finanza regionale non era al centro degli obiettivi di questa riforma. L'IRAP svolgeva una fondamentale funzione di razionalizzazione della tassazione d'impresa: l'obiettivo era quello di ridurre sia lo sfavore fiscale al ricorso al capitale proprio come fonte di finanziamento (accanto all'abolizione dell'ILOR e all'introduzione della DIT) sia i disincentivi all'assunzione del lavoro come fattore di produzione (insieme con l'abolizione dei contributi sanitari).

I riflessi della riforma IRAP sulla finanza regionale erano limitati. L'introduzione dell'IRAP (accompagnata da quella di un'addizionale regionale all'IRPEF) non comportava una ricomposizione della struttura delle entrate regionali in termini di riduzione del peso dei trasferimenti e di parallelo aumento di quelle delle entrate proprie: la cancellazione dei contributi sanitari e di alcuni tributi regionali minori e la loro sostituzione con l'IRAP portava anzi, tra il 1997 e il 1998, ad una contrazione delle entrate tributarie. Il passaggio da contributi sanitari ad IRAP non segnava neppure un deciso ampliamento delle possibilità di autonomia fiscale dato che già sui contributi le Regioni avevano consistenti poteri di variazione di aliquote. La riforma del '97 confermava, invece, la volontà dello Stato di mantenere il controllo sull'azione delle Regioni in campo sanitario attraverso la leva finanziaria: il gettito dell'addizionale

---

<sup>51</sup> FANTOZZI A., *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, in *L'attuazione del Titolo V della Costituzione*, Milano, Giuffrè ed., 2005, pagg. 678 e ss.

<sup>52</sup> ARACHI G. e ZANARDI A., *Il federalismo fiscale regionale: opportunità e limiti*, in *La finanza pubblica italiana ó Rapporto 2000*, a cura di Bernardi L., Il Mulino, 2000, pagg. 157 e ss.

IRPEF e il 90% di quello IRAP erano vincolati al finanziamento della sanità al fianco delle integrazioni del fondo sanitario nazionale.

Si è rilevato<sup>53</sup> che ciò nascondeva in realtà uno dei punti critici della finanza regionale degli anni 90, considerato che il persistere di significativi disavanzi nella sanità aveva profondamente condizionato il percorso di riforma verso il federalismo per l'emergere di due esigenze fondamentali: la responsabilizzazione finanziaria delle regioni e la coerenza fra impegni internazionali e gestione finanziaria a livello decentrato.

Riguardo al primo punto, il Governo ha sempre imputato i disavanzi alla colpevole negligenza delle Regioni nell'attuazione delle richieste misure di razionalizzazione e contenimento della spesa sanitaria, utilizzando questo argomento a sostegno del mantenimento dei vincoli sull'utilizzo delle risorse. Viceversa, le Regioni hanno sempre evidenziato l'inadeguatezza delle risorse messe a disposizione rispetto agli obiettivi assegnati dal Governo sulla fornitura dei servizi sanitari.

Questa diatriba ha generato una serie continua di interventi legislativi di ripiano dei disavanzi sanitari sempre accompagnati dalla solenne enunciazione di reciproci impegni dal lato del Governo ad assegnare risorse coerenti con gli effettivi fabbisogni, e, dal lato delle Regioni, ad accollarsi totalmente gli eventuali sforamenti di spesa.

In realtà, sotto la pressione della congiuntura e della necessità di ridurre il deficit statale, il Governo, al di là degli impegni formali, ha perseverato nella scelta di sottostimare gli effetti delle misure di contenimento della spesa sanitaria, autorizzando più volte incrementi di spesa ad esercizio inoltrato o concedendo nuovi ripiani dei debiti accumulati dalle ASL. Le Regioni, a loro volta, hanno interpretato la palese

---

<sup>53</sup> ARACHI G. e ZANARDI A., Il federalismo fiscale regionale: opportunità e limiti, in *La finanza pubblica italiana ó Rapporto 2000*, a cura di Bernardi L., Il Mulino, 2000, pagg. 157 e ss.

insufficienza di fondi come un implicito segnale di tolleranza verso violazioni del vincolo di bilancio, trascurando di realizzare quelle misure di risparmio e di razionalizzazione delle spese previste dalle varie leggi finanziarie. Questi atteggiamenti di Stato e Regioni si sono in parte tra loro compensati consentendo un sostanziale contenimento della spesa sanitaria complessiva a fronte di fattori demografici e tecnologici che spingevano verso un aumento dei bisogni e dei costi sanitari. Gli effetti negativi si sono manifestati, invece, sull'efficienza nella gestione dei servizi e sulla distribuzione territoriale delle risorse, in quanto i disavanzi hanno ridotto *ex post* la redistribuzione operata *ex ante* dai trasferimenti del fondo sanitario nazionale<sup>54</sup>.

### ***3.3. Il superamento finanza derivata con il d.lgs. 56 del 2000***

Con il decreto legislativo 18 febbraio 2000, n. 56, recante *Disposizioni in materia di federalismo fiscale, a norma dell'articolo 10 della legge 13 maggio 1999, n. 133*, si è profondamente innovato il sistema di finanziamento delle regioni a statuto ordinario, prevedendo, da un lato, l'incremento delle quote di compartecipazione ai tributi erariali e, dall'altro, l'introduzione di un nuovo sistema di perequazione. A ciò si accompagnava la previsione dell'eliminazione dei trasferimenti erariali in favore delle Regioni a statuto ordinario a partire dal 2001. Abolizione divenuta stabile nel 2004.

In particolare, i principi ispiratori dell'intervento attuato con il d.l. n. 56/2000 erano volti al contemperamento tra l'autonomia, misurata dal gettito dei tributi propri e dalla possibilità di modificare, entro certi limiti, le aliquote con decisione autonoma) e la

---

<sup>54</sup> ARACHI G. e ZANARDI A., Il federalismo fiscale regionale: opportunità e limiti, in *La finanza pubblica italiana ó Rapporto 2000*, a cura di Bernardi L., Il Mulino, 2000, pagg. 157 e ss.



solidarietà, misurata dai caratteri e proprietà del fondo perequativo. Si riconosceva un ruolo importante alle entrate proprie (come testimoniato dall'assegnazione alle regioni di importanti fonti di entrata propria), evitando che le distanze tra le regioni ó in termini di risorse per abitante ó divenissero troppo ampie.

### *3.3.1. La compartecipazione ai tributi erariali*

Le Regioni, per il finanziamento delle funzioni in materia sanitaria ad esse attribuite, dovevano disporre prevalentemente di tributi propri e i residui trasferimenti dal bilancio dello Stato erano destinati a finanziare:

- a) le funzioni delegate;
- b) la solidarietà nazionale in caso di calamità;
- c) le quote del Fondo sanitario nazionale di parte corrente destinate agli Istituti di ricovero e cura a carattere scientifico, le attività di ricerca scientifica sperimentale, i programmi sanitari di rilievo nazionale e internazionale, le politiche di riequilibrio e promozione strutturale.

I trasferimenti dal Fondo sanitario nazionale erano trasformati in compartecipazioni al gettito di imposte erariali (IVA ed IRPEF).

In particolare, per assicurare alle Regioni l'ammontare di risorse sino a quel momento trasferite<sup>55</sup> veniva istituita una compartecipazione al gettito IVA, maggiorata

---

<sup>55</sup> Risorse stimate in circa 39 mila miliardi per il 2001.

l'addizionale regionale IRPEF e, infine, aumentata l'accisa sulla benzina attribuita alle Regioni<sup>56</sup>.

La riforma, almeno in fase di avvio, non comportava oneri aggiuntivi per il bilancio dello Stato e per quello delle Regioni a statuto ordinario. Le aliquote di compartecipazione venivano, infatti, fissate in modo da compensare integralmente i trasferimenti soppressi. Nel tempo, tuttavia, le somme derivanti dalle compartecipazioni erano destinate a seguire la dinamica del gettito dei tributi, evidentemente legato all'andamento delle basi imponibili. L'invarianza delle risorse era quindi assicurata solo nella fase iniziale.

L'obiettivo era quello di passare entro il 2014, dopo una fase di transizione, da un sistema basato sul criterio delle spesa storica ó in applicazione del quale il fabbisogno futuro veniva determinato in base alla spesa sino ad allora sostenuta - ad uno imperniato sulle autonome capacità fiscali delle regioni, corretto in senso perequativo sia sul versante della capacità fiscale sia su quello dei fabbisogni, attraverso la redistribuzione alla regioni di un fondo perequativo alimentato dalla compartecipazione all'IVA<sup>57</sup>.

Con riguardo alla scelta del legislatore di introdurre la compartecipazione a tributi erariali, è stato osservato come la stessa costituisca, in realtà, la *piena affermazione della scelta finanziaria centrale. Prescinde da criteri oggettivi territoriali ed è affidata*

---

<sup>56</sup> Nel dettaglio, si attribuiva alle regioni il 25,7% del gettito derivante dall'imposta sul valore aggiunto, usando come indicatore di base imponibile la media dei consumi finali delle famiglie rilevati dall'ISTAT nei tre anni precedenti. Dall'altro lato, l'addizionale regionale all'IRPEF aumentava dallo 0,5 allo 0,9%, a fronte di una riduzione equivalente dell'aliquota erariale. Infine, cresceva di 8 lire l'accisa sulla benzina attribuita alle regioni a statuto ordinario.

<sup>57</sup> La riduzione del parametro rappresentato dalla spesa storica - era previsto - dovesse avvenire nella misura di 5 punti percentuali all'anno per il biennio 2000-2002 e, quindi, di 9 punti percentuali all'anno sino alla conclusione della transizione.

*quindi, sia per le imposte, sia per le basi imponibili e per le aliquote, a scelte nazionali che non si preoccupano dei criteri di localizzazione territoriale*<sup>58</sup>.

### *3.3.2. Sistema di perequazione*

Il sistema di perequazione doveva operare in favore delle Regioni in cui la base imponibile dei tributi non era idonea a garantire un sufficiente livello di entrate. L'art. 7 del d.lgs. 56/2000 istituiva, a tale scopo, il Fondo perequativo nazionale, alimentato dalle compartecipazioni all'IVA ed all'accisa sulla benzina, al fine di consentire che una parte del gettito della compartecipazione all'IVA fosse destinata alla realizzazione degli obiettivi di solidarietà interregionale.

Era prescritto che le somme da erogare a ciascuna Regione da parte del Ministero del tesoro, del bilancio e della programmazione economica fossero determinate in funzione di parametri riferiti alla popolazione residente, alla capacità fiscale - le cui distanze rispetto alla media sarebbero state ridotte del 90 per cento - ai fabbisogni sanitari e alla dimensione geografica di ciascuna regione, come definiti e determinati dalle specifiche tecniche. Le disposizioni prevedevano che le somme erogate dal Fondo alle regioni dovessero essere fissate in modo tale da assicurare comunque la copertura del fabbisogno sanitario alle regioni con insufficiente capacità fiscale.

Il Fondo presentava le caratteristiche dei sistemi di perequazione orizzontale, evidenziando un trasferimento di risorse (l'IVA calcolata su base territoriale) dalle regioni più ricche a quelle più povere. Inoltre, al termine del periodo transitorio, la perequazione interregionale non doveva più considerare la spesa storica ma basarsi sulla

---

<sup>58</sup> DI PIETRO A., *Federalismo e devoluzione nella recente riforma costituzionale: profili fiscali*, in *Rassegna tributaria*, n. 1/2006, pagg. 245 e ss.

la capacità fiscale di ciascuna regione, sui fabbisogni sanitari e su un livello uniforme di servizi. In altri termini, a conclusione del predetto periodo, ciascuna Regione o una volta assicurata l'integrazione della capacità fiscale al 90 per cento della media nazionale per tutte le Regioni o avrebbe potuto beneficiare della dinamica dei propri gettiti tributari.

Per comprendere l'impatto della riforma sulla struttura di finanziamento regionale, va considerato come nella situazione pre-riforma la compartecipazione al gettito nazionale e i tributi propri rappresentassero il 65 per cento delle risorse complessive a disposizione delle Regioni<sup>59</sup>.

Nel primo anno di applicazione della riforma (2001), in cui bisognava garantire l'invarianza delle risorse rispetto alla spesa storica, l'applicazione del meccanismo perequativo ha determinato un complesso sistema di riversamento di quote dei tributi erariali (da parte delle regioni in eccedenza) e di prelievo di quote dei medesimi tributi (da parte delle regioni in deficit)<sup>60</sup>.

### *3.3.3. Le criticità del sistema delineato dal d.lgs. n. 56/2000*

Il percorso definito dal d.lgs. n. 56/2000 è entrato in crisi per le difficoltà incontrate nell'attuare il previsto abbandono del criterio della spesa storica. Il problema è emerso

---

<sup>59</sup> Tale percentuale era peraltro il prodotto di realtà fortemente differenziate: la Lombardia poteva contare su risorse fiscali pari al 90 per cento del fabbisogno mentre tutte le regioni meridionali si collocavano sotto il 40 per cento.

<sup>60</sup> Nel complesso, nel primo anno di applicazione della riforma, delle 15 regioni a statuto ordinario, 7 sono risultate eccedenti (in ordine decrescente: Lombardia, Emilia Romagna, Veneto, Lazio, Piemonte, Toscana e Marche), ed hanno alimentato il fondo perequativo, ed 8 deficitarie (in ordine decrescente: Campania, Puglia, Calabria, Abruzzo, Basilicata, Liguria, Umbria e Molise), ed hanno dunque prelevato dallo stesso fondo.

con forza in occasione della ripartizione del fondo sanitario per l'anno 2002, attuata con il D.P.C.M. 14 maggio 2004, quando ad alcune Regioni la quantificazione delle risorse risultante dall'applicazione della quota di riduzione della spesa storica apparve decisamente insostenibile.

Con il crescere della quota ripartita in base ai cosiddetti parametri obiettivi stabiliti dall'allegato «A» al D.Lgs. n. 56, le Regioni con bassa capacità fiscale, più massicciamente dipendenti dall'ammontare della perequazione, avrebbero progressivamente perso parte dei trasferimenti che erano loro assicurati dalla invarianza della copertura della spesa storica<sup>61</sup>. A partire dal 2004 e sino al 2013 quella quota sarebbe aumentata del 9 per cento annuo<sup>62</sup> raggiungendo nell'anno 2013 la quota massima del 100%.

Nel 2013 la spesa storica sarebbe divenuta una voce *per memoria* ed il finanziamento del fabbisogno sanitario di ciascuna regione sarebbe stato assicurato integralmente secondo i parametri obiettivi. In questi la correzione della capacità fiscale effettuata fino al 90% (tramite il parametro «β», o «coefficiente di solidarietà») avrebbe garantito la quasi totale perequazione delle basi imponibili lasciando soltanto il 10% dello sforzo fiscale di ciascuna regione come riconoscimento ad ognuna dell'apporto di quel territorio alla solidarietà generale. Questa prospettiva non si è realizzata: i numeri del decreto hanno fatto emergere la contraddizione fra la generale accettazione dei principi che avevano ispirato il decreto legislativo n. 56/2000 e la contestazione della loro concreta attuazione.

---

<sup>61</sup> Poco più che 98 milioni di euro nell'anno 2002, con la prima applicazione e la quota limitata al 5 per cento; già 152 milioni di euro nell'anno successivo, quando la quota da ripartire secondo i parametri obiettivi sarebbe salita al 10 per cento.

<sup>62</sup> In particolare, nella misura del 19 per cento, 28 per cento, 37 per cento, rispettivamente negli anni 2004, 2005 e 2006.

A fronte delle riscontrate difficoltà applicative, il decreto-legge 30 dicembre 2004, n. 314, ha sospeso l'efficacia del d.lgs. n. 56/2000 nelle more di un suo adeguamento al nuovo Titolo V della Costituzione. L'art. 4 del decreto demandava al Governo, previa intesa in sede di Conferenza Stato-Regioni, l'approvazione delle proposte normative per adeguare il decreto legislativo 18 febbraio 2000, n. 56, ai principi contenuti nel Titolo V della Costituzione, nel rispetto delle disposizioni contenute nelle leggi finanziarie.

Con l'Accordo di Santa Trada del 21 luglio 2005, la Conferenza delle Regioni e delle Province autonome proponeva specifiche modalità di applicazione del d.lgs. 56/2000, delineando un percorso di aggiustamento che contemplasse la modifica dello stesso decreto e proponendo specifiche modalità di riparto delle risorse per gli anni 2002-2004.

La disciplina pattizia, e il metodo dell'intesa tra i diversi livelli di governo, sono stati poi sostanzialmente recepiti dalla legge finanziaria 2006. In particolare, l'art. 1, comma 320, della legge 266/2005 - riproducendo gli intenti espressi in sede di Conferenza permanente - ha disposto che nella determinazione delle somme spettanti ogni anno a ciascuna regione il parametro della spesa storica decresca più gradualmente (in un arco di tempo pari a 66 anni) rispetto all'originaria curva delineata del decreto legislativo n. 56/2000 e che, conseguentemente, la quota di risorse ripartita secondo i cosiddetti parametri obiettivi (di cui all'Allegato A al d.lgs. 56/2000) non possa crescere oltre il valore nominale della cifra determinata per l'anno 2002.

La quota del fondo ripartita secondo il criterio della spesa storica è stata dunque ridotta del 5 per cento per il 2001 e, a decorrere dall'anno 2003, di un ulteriore 1,5 per cento annuo (sino ad arrivare all'1 per cento per il 2006)<sup>63</sup>.

La legge finanziaria per il 2008<sup>64</sup> ha, infine, precisato la disciplina dei criteri di ripartizione delle somme dovute alle Regioni ai fini della perequazione: è stato infatti previsto (art. 2, commi 52-54) che detti ammontari possano essere ripartiti sulle basi di uno specifico accordo stipulato tra le regioni, con l'estensione di questa possibilità anche alle ripartizioni relative agli anni 2005 e 2006.

---

<sup>63</sup> Tale intervento ha consentito di restituire, per l'anno 2002, attraverso il D.P.C.M. 3 ottobre 2006, 77,25 milioni di euro a Lazio, Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, assegnati nel 2004 alle Regioni del Nord.

<sup>64</sup> Legge del 24 dicembre 2007, n. 244.

#### **4. La legge costituzionale n. 3 del 2001**

Il Titolo V della Costituzione, concernente le Regioni, le Province e i Comuni, si articola su tre pilastri:

- la ripartizione della competenza legislativa tra Stato e regioni (articolo 117);
- la disciplina delle competenze amministrative (articolo 118)
- la cornice di finanza pubblica (articolo 119).

Tale titolo è stato modificato dalla legge cost. 18 ottobre 2001, n. 3, i cui punti salienti sono i seguenti:

- ai sensi dell'art. 117 Cost., il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario rientra tra le materie di legislazione concorrente, mentre nel precedente sistema esso era riservata dallo Stato;
- abrogazione dell'art. 128 Cost e riformulazione dell'art. 119 Cost ivi prevedendosi, da un lato e non soltanto per le Regioni ma anche per i Comuni, le Province e le Città metropolitane, che tali enti hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa e, dall'altro, che essi dispongono di risorse autonome stabilendo ed applicando tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario.

L'art. 117 Cost. individua le materie di competenza legislativa esclusiva dello Stato e quelle di competenza legislativa concorrente, in cui lo Stato fissa i principi fondamentali e le regioni determinano la disciplina di dettaglio. Per le materie non espressamente indicate, la competenza legislativa è attribuita in via residuale alle Regioni.



L'articolo 118 affida le competenze amministrative ai Comuni, facendo salva la possibilità di conferirle a un livello di governo superiore (Provincia, Città metropolitana, Regione o Stato) al fine di assicurarne l'esercizio unitario, sulla base dei principi di sussidiarietà, differenziazione e adeguatezza. Il richiamo ai principi di sussidiarietà e adeguatezza condiziona la competenza a svolgere determinate funzioni amministrative al raggiungimento di una dimensione adeguata da parte dell'ente locale, individualmente o in unione con altri.

L'articolo 119 sancisce il principio dell'autonomia finanziaria di entrata e di spesa di Regioni, Comuni, Province e Città metropolitane; delinea le fonti da cui essi trarranno le risorse necessarie per finanziare le funzioni pubbliche loro attribuite; prevede un fondo perequativo senza vincoli di destinazione per i territori con minore capacità fiscale per abitante; consente allo Stato di destinare risorse aggiuntive per speciali finalità; riconosce a regioni e enti locali un proprio patrimonio; limita il ricorso all'indebitamento delle regioni e degli enti locali alle sole esigenze di finanziamento delle spese di investimento, escludendo ogni garanzia dello Stato.

In dottrina si è, opportunamente, evidenziato<sup>65</sup> come il testo costituzionale che nasce dalla riscrittura del Titolo V della Seconda Parte della Costituzione sia caratterizzato da innegabili aperture federalistiche. Si è, infatti, assistito, in un contesto di equiordinazione istituzionale (art. 114, primo comma, Cost.), all'equiparazione tra legislatore statale e legislatore regionale (art. 117, primo comma, Cost.), al rovesciamento del criterio di ripartizione delle competenze in logica prettamente federalistica (la competenza legislativa residuale spetta alle Regioni e non più allo Stato), alla conseguente implicita attribuzione della potestà legislativa esclusiva in

---

<sup>65</sup> GIOVANARDI A., *L'Autonomia tributaria degli enti territoriali*, Milano, 2005, pagg. 170 e ss.

materia di tributi regionali e locali al legislatore regionale, non rientrando tale materia né in quelle attribuite in via esclusiva al legislatore statale, né in quelle di legislazione concorrente, all'esplicito riconoscimento dell'autonomia tributaria degli enti territoriali da parte dell'art. 119 Cost., laddove si legge, nel secondo comma, che Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni hanno risorse autonome e stabiliscono e applicano tributi e entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario<sup>66</sup>.

In senso analogo, autorevole dottrina<sup>67</sup> ha sottolineato l'ampiezza di tale riforma e il forte impatto che la stessa è destinata ad avere sulla struttura e sulla gestione dei pubblici poteri, centrali e periferici, e sulla stessa vita economica e sociale. Allo scopo, osservando che *emergono, infatti, dalla operata revisione costituzionale forti tratti di vero e proprio federalismo specie con riguardo al notevole accrescimento della potestà legislativa e all'ampia autonomia finanziaria delle Regioni e degli enti locali (sul versante sia della spesa che dell'entrata)*<sup>68</sup>.

È da evidenziare come la Corte Costituzionale abbia recentemente sostenuto che *le pur rilevanti modifiche introdotte dalla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3, non comportano una innovazione tale da equiparare pienamente tra loro i diversi soggetti istituzionali che pure tutti compongono l'ordinamento repubblicano, così da rendere*

---

<sup>66</sup> Non può tacersi la diversa ricostruzione operata da altra autorevole dottrina fondata sull'assunto che la competenza residuale di cui all'art. 117, quarto comma, Cost. riguarderebbe materie intese come campo materiale di disciplina, mentre i tributi non sono una materia nel senso di campo materiale, ma un tipo di disciplina, riservato alla legge (ex art. 23 Cost.); riservato, dunque, potenzialmente, ad ogni soggetto che sia titolare di potestà legislativa, salvo riserve e restrizioni. Pertanto, la disciplina dei tributi regionali è una competenza regionale non in quanto residuale, ma in quanto competenza strumentale rispetto alle funzioni materiali attribuite alle regioni. In tal senso, TESAURO F., *Le basi costituzionali della fiscalità regionale e locale*, in *Finanza Locale*, n. 9/2005, pagg. 20 e ss.

<sup>67</sup> GALLO F., *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione*, in *Rassegna tributaria*, n. 2/2002, pag. 585 e ss.

<sup>68</sup> GALLO F., *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione*, in *Rassegna tributaria*, n. 2/2002, pag. 585 e ss.

*omogenea la stessa condizione giuridica di fondo dello Stato, delle Regioni e degli enti territoriali; che, al contrario, allo Stato è comunque riservata, nell'ordinamento generale della Repubblica, una posizione peculiare, in quanto tutti gli enti territoriali indicati nell'art. 114 Cost., pur costituendo componenti essenziali della Repubblica dispongono di poteri profondamente diversi tra loro nell'ambito delle rispettive competenze; che la condizione giuridica di fondo dello Stato è diversa da quella delle Regioni e degli altri enti territoriali, quanto a qualità e dimensione degli interessi perseguiti: generali, unitari ed al massimo grado di estensione, nel caso dello Stato; ugualmente generali, ma differenziati e riferibili esclusivamente alle comunità di cui sono espressione, nel caso delle Regioni e degli enti locali<sup>69</sup>.*

#### **4.1. La rinnovata potestà legislativa in materia tributaria**

La potestà legislativa, a seguito della riforma del 2001, ha cambiato assetto, ponendo su un piano di parità il potere dello Stato e quello delle Regioni. Infatti, come visto in precedenza, il potere legislativo delle Regioni era già riconosciuto, ma ciò che è cambiato è il sistema di attribuzione delle competenze con il rovesciamento dell'indicazione delle materie.

In materia tributaria, la potestà legislativa spetta, a norma dell'art. 117 Cost., allo Stato e alle Regioni. Allo Stato è attribuita in via esclusiva la potestà di disciplinare il sistema tributario dello Stato e di stabilire i principi fondamentali del sistema tributario complessivo. Le Regioni hanno, invece, potestà legislativa concorrente in materia di

---

<sup>69</sup> Corte Costituzionale, ordinanza 8 maggio 2009, n. 144.

il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario ed hanno potestà legislativa in materia di tributi regionali e locali, nell'ambito dei principi stabiliti dalla legge statale di coordinamento (art. 119).

#### *4.1.1. La potestà impositiva delle regioni*

Dalla previsione del quarto comma dell'art. 117 Cost., che riconosce la competenza regionale esclusiva in relazione alle materie "innominate", consegue la competenza esclusiva delle Regioni in relazione ai tributi non istituiti dalla legge statale ai sensi della lettera e) del secondo comma dell'art. 117 Cost.

Questa impostazione sembra, inoltre, confermata dall'art. 119, secondo comma, Cost. che prevede: *“I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno risorse autonome. Stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. Dispongono di compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio”*.

Il passaggio dalla forma passiva del vecchio testo (alle Regioni sono attribuiti) a quella attiva del nuovo art. 119 Cost., (le Regioni stabiliscono) è sintomatico del riconoscimento alle Regioni della possibilità di introdurre autonomamente (a prescindere cioè da una legge statale) nuovi tributi.

La dottrina, a seguito della riformulazione dell'art. 119 della Costituzione, ha ritenuto di poter configurare in capo a regioni ed enti locali non solo un'autonomia di entrata e di spesa, ma anche un'autonomia tributaria e impositiva. L'autonomia finanziaria si

compone, infatti, dell'autonomia di entrata e di spesa, e l'autonomia tributaria ne è un'estrinsecazione, esprimendo la capacità dell'ente sub statale di emanare norme giuridiche tributarie, disponendo di un potere originario, sebbene variamente subordinato al potere statale<sup>70</sup>.

Di tale avviso, anche i giudici delle leggi<sup>71</sup> che hanno riconosciuto la possibilità di una pluralità di sistemi (o sotto-sistemi) tributari, fermo restando la riserva allo Stato dei principi fondamentali del coordinamento tributario.

È stato, ulteriormente, evidenziato<sup>72</sup> come con l'aggiunta dell'espressione "applicano" a quella "stabiliscono" si sia voluta riconoscere alle regioni un'autonomia tributaria estesa anche a fasi del procedimento del prelievo (liquidazione, riscossione, accertamento), sempre nei limiti stabili dai principi statali di coordinamento.

È stato evidenziato<sup>73</sup> come l'affermare che l'art. 119 Cost., non contenendo alcuna indicazione concreta in merito ai rapporti quali-quantitativi tra le fonti di finanziamento di Stato ed enti territoriali, non costituirebbe nulla più che un mero quadro di riferimento suscettibile di essere riempito di contenuti (più o meno autonomistici-federalistici) in relazione alle opzioni politiche di fondo del legislatore ordinario, deriva dall'enfatizzazione del ruolo dell'art. 119, il quale, invece, dovrebbe essere interpretato alla luce della suddivisione del potere legislativo in materia

---

<sup>70</sup> RAGUCCI G., *La legge delega per l'attuazione del federalismo fiscale*, in *Rassegna Tributaria*, n. 3/2010, pagg. 736 e ss. L'Autore evidenzia, altresì, la necessità di distinguere l'autonomia tributaria dall'autonomia impositiva, consistendo quest'ultima nel potere-dovere dell'amministrazione locale di compiere atti volti alla realizzazione della pretesa fiscale.

<sup>71</sup> Corte costituzionale, sentenza n. 533/2002.

<sup>72</sup> ANTONINI L., *L'attuazione del federalismo fiscale*, in *Rivista di diritto pubblico, comunitario e comparato*, 24 febbraio 2005.

<sup>73</sup> GIOVANARDI A., *La fiscalità delle Regioni a statuto ordinario nell'attuazione del federalismo fiscale*, in *Rassegna Tributaria*, n. 6/2010, pagg. 1617 e ss.

tributaria quale risulta dall'art. 117 Cost.<sup>74</sup>, conferendo tale ripartizione particolare pregnanza alla previsione secondo la quale Regioni ed enti locali, hanno risorse autonome e ciò vale, in ragione dell'art. 23 Cost., soprattutto per le Regioni che stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario.

#### *4.1.2. La potestà impositiva comunque limitata degli enti locali*

Il disposto del secondo comma dell'art. 119 Cost., nel prevedere la possibilità di stabilire e applicare tributi e entrate propri, non è riferito solo alle Regioni ma anche agli altri enti locali<sup>75</sup>.

Si è molto discusso in dottrina sul significato da attribuire al verbo stabilire con riferimento agli enti locali, soprattutto con riferimento alla riserva di legge che come detto riconosce potestà legislativa in materia tributaria solo in capo allo Stato e alle Regioni.

Autorevole dottrina<sup>76</sup> ha osservato che il verbo stabilire usato dal legislatore costituzionale significa semanticamente proprio determinare, fissare, indicare stabilmente ed ha perciò un significato ben più pregnante del verbo istituire, usato, vigendo il vecchio Titolo V, dal legislatore ordinario per indicare quello che allora era il

---

<sup>74</sup> Suddivisione che, a sua volta, andrebbe considerata in relazione all'equiordinazione istituzionale tra enti territoriali, ivi compreso lo Stato, che costituiscono la Repubblica, scaturite dall'art. 114, co. 1, Cost.

<sup>75</sup> Tale previsione è stata definita il punto più debole del nuovo art. 119 Cost. in quanto non si capisce come Comune, Provincia e Città metropolitana possano stabilire tributi propri, non avendo tali enti, a differenza della Regione, potere legislativo. In tal senso, DE MITA E., *Le basi costituzionali del federalismo fiscale*, Giuffrè ed., 2009, pag. 32.

<sup>76</sup> GALLO F., *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 Cost.*, in *Rassegna tributaria*, 2002, 591.

contenuto più rilevante dell'autonomia impositiva dell'ente locale, e cioè il deliberare e il decidere l'applicazione di un tributo già stabilito dalla legge (statale o regionale): un tributo istituito dall'ente locale è normalmente un tributo già in precedenza stabilito nella sua struttura da un altro livello di Governo; un tributo stabilito è, invece, qualcosa di più e cioè un tributo determinato dallo stesso ente locale e solo abbozzato dalla legge statale o regionale. L'Autore ha, ulteriormente, rilevato che, se autonomia tributaria vuol dire in termini generali autodeterminazione normativa delle entrate tributarie in funzione dello svolgimento di un libero indirizzo politico e politico-amministrativo dell'ente locale<sup>77</sup>, è evidente che, *«pur permanendo la riserva di legge regionale ex art. 23 Cost., il coordinamento disposto dai commi 1 e 2 dell'art. 119 Cost. ha l'inevitabile effetto, da una parte, di restringere l'ambito della riserva di legge e, dall'altra e simmetricamente, di esaltare l'autonomia tributaria medesima espandendola oltre il potere di istituire il tributo proprio e di fissarne l'aliquota tra un minimo e un massimo. Il di più di autonomia garantito dalla nuova disciplina si risolve, in particolare, non certo nella potestà legislativa, piena e primaria, dell'ente locale di imporre il tributo proprio (vietandolo, come si è visto, espressamente il disposto dell'art. 23), bensì nel potere di "stabilirne" e, quindi, individuarne in via regolamentare gli stessi elementi strutturali (o parte di essi) nell'ambito delle materie e nella sfera dei soggetti indicati "genericamente" dalla legge regionale. In termini transitivi si può dire che la regolamentazione dell'ente locale "circoscrive" e specifica, estrapolandoli dalla materia indicata dalla Regione, gli elementi essenziali del tributo che si andrà ad istituire. In tale prospettiva la legge regionale si presenta, perciò, pur sempre come la "base" legislativa su cui l'ente locale*

---

<sup>77</sup> GALLO F., *Autonomia tributaria degli enti locali*, Bologna, 1979.

*fonda il suo potere d'imposizione e che, in quanto espressione della riserva di legge "relativa" di cui all'art. 23, delimita l'ambito entro il quale può esplicarsi la potestà normativa tributaria degli enti locali insistenti nel territorio della Regione. Una legge, dunque, che definisce l'area o il settore o la tipologia e, in definitiva, i limiti dell'imposizione al cui interno è consentito all'ente locale di "concepire" e costruire in modo specifico il tributo proprio (ad esempio, un tributo cosiddetto "corrispettivo" o "controprestazione" ispirato al criterio del beneficio o un tributo di "scopo" mirato al finanziamento di un'opera locale")*).

Sulla stessa linea di pensiero, si è sostenuto<sup>78</sup> che gli enti sub-regionali o locali in senso stretto hanno una potestà normativa, formalmente, regolamentare, individuata materialmente dalla possibilità di stabilire ed istituire non meglio precisati tributi propri, nei limiti della conformità alla Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema. Nella Costituzione deve essere rinvenuto l'aspetto o limite negativo sia per quanto attiene al profilo formale, sia per quanto attiene all'oggetto materiale di esercizio della potestà normativa tributaria locale; mentre i principi fondamentali di coordinamento, dovrebbero assolvere alla funzione positiva di specificare, qualificare e concretizzare quell'ambito materiale di potestà tributaria riservata agli enti sub-regionali dalla stessa Costituzione.

Di diverso avviso, quella dottrina<sup>79</sup> che ha affermato che il problema di coniugare la possibilità di stabilire i tributi con la riserva di legge ex art. 23 Cost. *è vada risolto nel senso che la potestà normativa tributaria degli enti locali debba esplicarsi nel rispetto*

---

<sup>78</sup> FANTOZZI A., *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, Relazione al 50° Convegno di studi amministrativi *L'attuazione del Titolo v della Costituzione*, Varenna 16-18 settembre 2004.

<sup>79</sup> PERRONE L., *La sovranità impositiva tra autonomia e federalismo*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, pagg. 1117 e ss.



*della riserva di cui sopra quantomeno nel suo significato minimo che, com'è noto, abbraccia soggetti passivi, fattispecie imponibile e misura massima. Di talché poter stabilire tributi propri, per i minori enti territoriali, dovrebbe significare esercitare la potestà normativa tributaria in relazione a tutto ciò che non riguarda i predetti elementi essenziali della disciplina del tributo. Secondo tale impostazione, sarebbe riconosciuta agli enti locali una potestà normativa non difforme da quella delineata dall'art. 52 del d.lgs. n. 446 del 1997, secondo cui province e comuni possono disciplinare con regolamento le proprie entrate, anche tributarie, salvo per quanto attiene alla individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e della aliquota massima dei singoli tributi, nel rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti.*

## **5. La protratta mancata attuazione della riforma del 2001 e la funzione suppletiva svolta dalla Consulta**

### ***5.1. La mancata attuazione***

Fino all'emanazione della legge delega n. 42 del 2009, vi è stato un lungo periodo in cui, ancorché il federalismo fiscale fosse al centro del dibattito politico e nonostante i numerosi progetti di legge di attuazione presentati in Parlamento, i nuovi precetti costituzionali sono rimasti privi di attuazione. Tale circostanza ha determinato numerosi problemi di diritto transitorio.

La Corte Costituzionale si è, quindi, trovata nella necessità di dover precisare non solo la portata delle disposizioni di cui all'art. 119 Cost., ma anche le conseguenze derivanti dall'attesa dell'intervento legislativo - definito "necessaria premessa"<sup>80</sup> - di attuazione.

In questa sede, si soffermerà l'attenzione sulle conseguenze della mancata attuazione, rinviando ai capitoli successivi l'analisi approfondita dei chiarimenti espressi dalla Consulta sul precetto costituzionale che ó come si avrà modo di chiarire ó costituiscono il presupposto di alcune scelte del legislatore in sede di definizione dei principi di delega<sup>81</sup>.

---

<sup>80</sup> Sentenze n. 241/2004 e n. 423/2004.

<sup>81</sup> Il riferimento è soprattutto ai principi enunciati dalla sentenza n. 102/2008, ove la Corte Costituzionale ha espresso il proprio parere su diverse questioni poste dal novellato art. 119 Cost., offrendo indicazioni sui principi del sistema tributario statale e sul loro rapporto con i principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica.

L'urgenza ed il rilievo dell'attuazione "doverosa"<sup>82</sup> - da parte del legislatore statale - dell'art. 119 Cost. sono stati affermati in più occasioni da parte della Corte costituzionale.

In particolare, nella sentenza n. 37/2004, la Corte ha affermato che il legislatore, in sede di attuazione, dovrà coordinare l'insieme della finanza pubblica; a tal fine, dovrà non solo fissare i principi cui i legislatori regionali dovranno attenersi, ma anche determinare le grandi linee dell'intero sistema tributario, e definire gli spazi e i limiti entro i quali potrà esplicarsi la potestà impositiva, rispettivamente, di Stato, Regioni ed enti locali<sup>83</sup>. L'attuazione dell'art. 119 dovrà concretizzare il limite che gli enti territoriali incontrano nello stabilire ed applicare entrate e tributi propri e consistente nei "principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario" (art. 119, secondo comma).

L'art. 119 Cost., nell'interpretazione della Corte Costituzionale, diviene una norma meramente programmatica, o forse anche una norma ad efficacia differita, ritenendo in sostanza che continuino ad operare le norme abrogate, fino a che non sia data attuazione al nuovo art. 119, con le norme di coordinamento e con norme transitorie che regolamentino il passaggio dal vecchio al nuovo sistema.

L'unico effetto immediato riconosciuto dalla Consulta<sup>84</sup> alla modifica dell'art. 119 è quello del divieto di procedere in senso inverso, che vale sotto un duplice profilo:

- come divieto di sopprimere semplicemente, senza sostituirli, gli spazi di autonomia già riconosciuti;

---

<sup>82</sup> Sentenza n. 193/2007.

<sup>83</sup> In tal senso, anche le Sentenze n. 320/2003, n. 49/2003, n. 37/2003, n. 16/2004, n. 370/2003 e n. 423/2004.

<sup>84</sup> Sentenze n. 37/2004 e 241/2004.

- come divieto di procedere a configurare un sistema finanziario complessivo che contraddica i principi del medesimo art. 119.

## ***5.2. I principi sanciti dalla Corte Costituzionale***

### *5.2.1. Il presunto necessario o previo intervento del legislatore statale in sede attuativa e il divieto di reformatio in peius*

L'art. 119 Cost., al secondo comma, stabilisce che la potestà impositiva degli enti autonomi deve esplicarsi in armonia con la Costituzione e con i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario posti, ai sensi dell'art. 117, terzo comma, Cost., dal legislatore statale. Agli enti locali è consentito intervenire attraverso la disciplina regolamentare per attuare o integrare il disposto di leggi statali o regionali. L'esercizio del potere di coordinamento attraverso la legge statale e regionale sembra poter comportare anche l'indicazione di livelli massimi della pressione fiscale.

L'azione di coordinamento non è circoscritta alla legislazione ma si estende all'applicazione in via amministrativa dei tributi.

L'art. 119, secondo comma, Cost. prevede infatti che Regioni ed enti locali o stabiliscono ed applicano tributi ed entrate propri.

Ciò sembrerebbe comportare, ad esempio, la possibilità di introdurre forme di coordinamento anche delle fasi dell'accertamento e della riscossione, prevedendone l'esercizio unificato da parte di un unico soggetto con effetti di semplificazione della gestione del sistema tributario. Il contenzioso relativo ai tributi regionali e locali è

invece di esclusiva competenza della legge statale ai sensi dell'articolo 117, secondo comma, lett. l), Cost., che riserva allo Stato la materia giurisdizionale.

Mediante il coordinamento si tende ad evitare una eccessiva frammentazione del sistema tributario ed a favorirne, all'opposto, una definizione il più possibile organica ed in grado di realizzare una composizione equilibrata del carico fiscale complessivo, evitando un'eccessiva frammentazione e moltiplicazione dei tributi.

Si è osservato<sup>85</sup> come la Corte Costituzionale, con la sentenza n. 102 del 2008, abbia fornito alcune decisive indicazioni circa il contenuto dei principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario cui devono uniformarsi le Regioni e gli enti locali ai sensi dell'art. 119 Cost.<sup>86</sup>.

In tale sede, la Consulta ha affermato che il previsto dall'art. 119 Cost. è «eteronomo», derivando da una «delimitazione (da parte dello Stato) delle sfere di competenza legislativa»<sup>87</sup>. Viene così confermata la posizione non paritaria dei diversi «enti». Il limite, sotto il profilo del contenuto, è diretto alla realizzazione di «una funzione di coordinamento in senso lato fra i diversi sottosistemi del complessivo sistema tributario» e, quindi, alla riconduzione del molteplice all'unità; «dei diversi sottosistemi» ad un solo «complessivo sistema»<sup>88</sup>.

---

<sup>85</sup> RUSSO P. e FRANZONI G., *Coordinamento del sistema tributario*, in *Rassegna Tributaria* n. 6/2010, pagg. 1575 e ss.

<sup>86</sup> In realtà, la sentenza si occupa, com'è a tutti noto, del rispetto del principio contenuto nell'art. 8, lettera a), dello Statuto della Regione Sardegna che impone, come limite dell'autonomia tributaria della Regione, l'*armonia con i principi fondamentali del sistema tributario*. Ma prima di giungere all'individuazione del citato art. 8 come parametro di riferimento ai fini del giudizio di costituzionalità, la Corte ha esaminato il tema dei rapporti fra il vincolo dell'*armonia con i principi del sistema* affermato nello Statuto regionale e l'obbligo di osservanza di «*principi fondamentali di coordinamento*» contenuto invece nell'art. 119 Cost.

<sup>87</sup> Con riferimento al principio presente nello Statuto della Regione Sardegna, la Corte evidenzia come lo stesso abbia una portata diversa essendo «autonomo» nel senso che «*richiede solo che la regione, nell'istituire i tributi propri, valuti essa stessa la coerenza del sistema regionale con quello statale*».

<sup>88</sup> Analoga natura riveste anche il principio presente nello Statuto regionale all'esame della Corte.

Da questo punto di vista, il contenuto dei principi di coordinamento non può essere che quello di realizzare l'armonia, ossia *la coerenza e l'omogeneità con tale sistema nel suo complesso* e con i singoli istituti che lo compongono<sup>89</sup>.

Al riguardo, si è osservato<sup>90</sup> come, atteso che il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario è previsto come materia di potestà legislativa concorrente dal terzo comma dell'art. 117 Cost., allo Stato sarebbe dovuto spettare la sola determinazione dei principi fondamentali, alle Regioni la titolarità della restante disciplina. Inoltre, la mancata adozione da parte del legislatore statale dei principi fondamentali non avrebbe dovuto precludere alle Regioni l'esercizio delle proprie competenze legislative. In realtà, in tale ambito lo schema proprio della legislazione concorrente non poteva trovare applicazione, presumibilmente per lo stesso concetto di coordinamento e per le esigenze di politica economica che esso esprime, nonché per i vincoli di bilancio che discendono dal Patto di stabilità interna, per la connessione con altre materie di competenza esclusiva dello Stato o, infine, per il rapporto che lo stesso art. 119 Cost. instaura tra i principi di coordinamento e i tributi propri degli enti locali.

---

<sup>89</sup> È stato osservato come la scelta della Corte non poteva essere diversa. In primo luogo, l'armonia è menzionata dallo stesso art. 119, secondo comma, Cost., anche se riferita alla «Costituzione», ma questo limite non può certo tradursi in mero «rispetto» dei principi e delle regole costituzionali. Una simile prescrizione non aggiungerebbe nulla, infatti, alla generale subordinazione della legge alla Carta costituzionale. Per dar senso al vincolo dell'armonia alla Costituzione, occorre quindi far leva proprio sul termine «armonia» da intendere, appunto, come necessaria coerenza del sistema tributario nel suo complesso. In secondo luogo, perché i principi di coordinamento attengono al «sistema tributario». Ora, tutte le definizioni di sistema si fondano sull'idea dell'unità nella molteplicità e di una unità attuata attraverso la riconduzione della molteplicità ad un unico principio informatore. Dal punto di vista giuridico, poi, l'unità sistematica è un postulato cioè una diretta conseguenza del principio di eguaglianza. Se non si pensasse (e postulasse) l'insieme delle regole e degli istituti come parti di un unico sistema, sarebbe violato il principio base del nostro ordinamento. In tal senso, RUSSO P. e FRANZONI G., *Coordinamento del sistema tributario*, in *Rassegna Tributaria* n. 6/2010, pagg. 1575 e ss.

<sup>90</sup> SORRENTINO F., *Coordinamento e principi costituzionali*, in *Rassegna Tributaria*, n. 6/2010, pagg. 1568 e ss.

La Corte costituzionale ha avuto modo di chiarire le modalità attraverso le quali deve essere esercitato il potere statale di coordinamento.

Nella sentenza n. 37 del 2004, la Consulta ha osservato come l'attuazione del disegno costituzionale richieda *«l'intervento del legislatore statale, il quale, al fine di coordinare l'insieme della finanza pubblica, dovrà non solo fissare i principi cui i legislatori regionali dovranno attenersi, ma anche determinare le grandi linee dell'intero sistema tributario, e definire gli spazi ed i limiti entro i quali potrà esplicarsi la potestà impositiva, rispettivamente, di Stato, regioni ed enti locali»*.

La Corte, nella medesima sentenza, ha, inoltre, ritenuto che il previo intervento del legislatore statale costituisca un presupposto necessario per l'esercizio della potestà impositiva da parte degli altri livelli di governo, subordinando, pertanto, all'attuazione dell'art. 119 Cost. l'esercizio della facoltà di regioni ed enti locali di istituire autonomamente tributi e di intervenire sulla disciplina statale dei tributi regionali e locali<sup>91</sup>.

Per la Corte quindi, in deroga ad un principio generale, alle regioni non è consentito, in caso di inerzia dello Stato, di desumere i principi fondamentali dalla legislazione statale vigente<sup>92</sup>.

---

<sup>91</sup> È, in ogni caso, da sottolineare come il previo intervento del legislatore statale non valga per quanto riguarda la disciplina della spesa e il trasferimento di risorse dal bilancio statale: in questo campo, lo Stato può e deve agire in conformità al nuovo riparto di competenze, disponendo i trasferimenti senza vincoli di destinazione specifica, salvo che ricorrano particolari condizioni. In tal senso, Sentenza n. 16/2004.

<sup>92</sup> Ciò ha condotto la dottrina a concludere nel senso che, nella giurisprudenza della Corte Costituzionale, *«il coordinamento di cui all'art. 119, secondo comma, Cost., pur essendo esercizio di potestà legislativa concorrente, finisce per caratterizzarsi come una sorta di competenza esclusiva dello Stato (non dissimile, a ben vedere, dall'andimenticato interesse nazionale), capace di attrarre in sussidiarietà competenze regionali sia sul versante della spesa, sia su quello specificamente tributario, dove il suo mancato esercizio finisce per frenare il processo di attuazione dello stesso art. 119. La connessione di questa competenza con le altre pure incluse nell'art. 117, comma 2, lett. e, finisce per completare l'opera di attrazione della materia nella competenza statale, consentendo l'esercizio di un potere regolamentare statale che il 6° comma dell'art. 117 inibisce nelle materie di competenza concorrente,*

In realtà, come acutamente evidenziato in dottrina<sup>93</sup>, le conclusioni cui giunge la Corte con la sentenza n. 37/2004 sono state in parte rivisitate dagli stessi Giudici nella nota sentenza n. 102/2008<sup>94</sup>. In tale sede, la Consulta ha chiarito che nella pronuncia n. 37 del 2004 si era in realtà inteso evidenziare come risulti nel nuovo Titolo V *vietato alle Regioni di istituire e disciplinare tributi propri aventi gli stessi presupposti dei tributi dello Stato o di legiferare sui tributi esistenti istituiti e regolati da leggi statali*. Viceversa, e *solo per quanto riguarda le suddette limitate ipotesi di tributi propri aventi presupposti diversi da quelli dei tributi statali*, la Corte fin dal 2004 avrebbe *ricosciuto il potere delle Regioni di stabilirli, in forza del quarto comma dell'art. 117 Cost., anche in mancanza di un'apposita legge statale di coordinamento, a condizione, però, che essi, oltre ad essere in armonia con la Costituzione, rispettino ugualmente i principi dell'ordinamento tributario, ancorché solo incorporati per così dire, in un sistema di tributi sostanzialmente governati dallo Stato ...*.

Si è ritenuto<sup>95</sup>, quindi, che il contesto costituzionale, che si impernia sull'attribuzione in via esclusiva della materia tributi regionali e locali al legislatore regionale, è tale da dover garantire la summenzionata possibilità anche nel periodo transitorio (e, quindi, tanto più, a regime), con la conseguenza che se le Regioni occupassero uno spazio (presupposto) lasciato libero, lo Stato non potrebbe più intervenire riappropriandosi del presupposto di cui la Regione si è impadronita.

---

*anche se attratte in sussidiarietà*. In tal senso, SORRENTINO F., *Coordinamento e principi costituzionali*, in *Rassegna Tributaria*, n. 6/2010, pagg. 1568 e ss.

<sup>93</sup> GIOVANARDI A., *La fiscalità delle Regioni a statuto ordinario nell'attuazione del federalismo fiscale*, in *Rassegna Tributaria*, n. 6/2010, pagg. 1617 e ss.

<sup>94</sup> Di diverso avviso FALSITTA G., *Le imposte della regione Sardegna sulle imbarcazioni ed altri beni di lusso nelle secche dei parametri costituzionali e comunitari*, in *Corriere Giuridico*, 2008, pagg. 893 e ss. L'Autore ritiene, infatti, che nella sentenza n. 102/2008 siano in sostanza riproposte pedissequamente le conclusioni cui era giunta la Corte nella sentenza n. 37/2004.

<sup>95</sup> GIOVANARDI A., *La fiscalità delle Regioni a statuto ordinario nell'attuazione del federalismo fiscale*, in *Rassegna Tributaria*, n. 6/2010, pagg. 1617 e ss.



In realtà, l'apertura della Corte circa la possibilità delle Regioni di procedere in via autonoma all'istituzione di nuovi tributi incontra una rilevante limitazione nel presupposto su cui gli stessi possono incidere. Infatti, si legge nella sentenza n. 102/2008 che *l'esercizio del potere esclusivo delle Regioni di autodeterminazione del prelievo è ristretto a quelle limitate ipotesi di tributi, per la maggior parte di scopo e corrispettivi, aventi presupposti diversi da quelli degli esistenti tributi statali*.

La limitazione della facoltà di istituire nuovi tributi ai soli tributi di scopo e di carattere paracommutativo è parsa sintomatica di un atteggiamento eccessivamente prudentiale della Corte<sup>96</sup>. Sul punto, è stato recentemente evidenziato<sup>97</sup> che *se si ritiene o come fa la Corte o che la mancanza di una legge statale di coordinamento della Finanza pubblica abbia carattere ostativo, ciò dovrebbe a rigore valere in relazione ad ogni tipologia di tributo proprio, indipendentemente dal fatto che il suo presupposto replichi o meno quello dei tributi statali*

Un ulteriore importante principio sancito dalla Corte nella sentenza n. 37/2004, consequenziale al necessario previo intervento del legislatore statale ivi affermato, è l'attuale spettanza al legislatore statale della potestà di dettare norme modificative, anche nel dettaglio, della disciplina dei tributi locali esistenti: condizione di legittimità dell'intervento, peraltro, è il divieto di procedere in senso inverso a quanto prescritto dall'art. 119 Cost., sopprimendo, senza sostituirli, gli spazi di autonomia riconosciuti

---

<sup>96</sup> GIOVANARDI A., *La fiscalità delle Regioni a statuto ordinario nell'attuazione del federalismo fiscale*, in *Rassegna Tributaria*, n. 6/2010, pagg. 1617 e ss

<sup>97</sup> STEVANATO D., *I tributi propri delle Regioni nella legge delega sul federalismo fiscale*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2010, I, pag. 399

dalle leggi statali, o configurando un sistema finanziario complessivo in contraddizione con l'art. 119<sup>98</sup>.

In tal modo, la Corte ha affermato l'esistenza di un divieto di *reformatio in peius* della vigente disciplina del federalismo fiscale. Ferme restando la necessità ed anche l'urgenza di intervenire attuando i nuovi principi costituzionali, la Corte ha ritenuto che, nel frattempo, un limite al legislatore statale è rappresentato dal divieto di procedere in senso inverso a quanto oggi prescritto dall'art. 119 della Costituzione, e così di sopprimere semplicemente, senza sostituirli, gli spazi di autonomia già riconosciuti alle autonomie territoriali, o di procedere a configurare un sistema finanziario complessivo che contraddica i principi del medesimo art. 119<sup>99</sup>.

In dottrina<sup>100</sup>, è stata posta in luce la debolezza del principio di divieto di *reformatio in peius* sulla considerazione che lo stesso si riduce ad un mero riscontro formale degli interventi legislativi statali o regionali di modifica o *in peius* o in maniera contraddittoria rispetto al disegno costituzionale di riforma dell'ordinamento vigente, non traducendosi invece in un sindacato di tipo sostanziale<sup>101</sup>.

---

<sup>98</sup> Sentenze nn. 296 e 303 del 2003 e, da ultimo, la sentenza n. 451 del 2007.

<sup>99</sup> Sentenze n. 423/2004, n. 320/2004, n. 241/2004 e n. 37/2004.

<sup>100</sup> MORRONE A., *Principi di coordinamento e qualità della potestà tributaria di regioni e enti locali*, in *Giurisprudenza costituzionale*, 2004, pagg. 558 e ss.

<sup>101</sup> In particolare, nella Sentenza n. 37/2004, *«tutte le censure vengono rigettate sulla base della considerazione generale che in tutti i casi si è trattato di interventi legislativi statali concernenti particolari aspetti di tributi che già erano oggetto di specifica disciplina in preesistenti leggi statali. Su di essi il legislatore dello Stato conserva potere di intervento fino alla definizione delle premesse del nuovo sistema impositivo delle regioni e degli enti locali. Solo in talune circostanze, le censure vengono respinte perché le disposizioni impugnate recavano o modifiche dell'ordinamento vigente non in peius, o novità legislative che addirittura allargavano l'autonomia degli enti locali. In altri casi, invece, è più evidente che la Corte arresta il proprio giudizio alle soglie di un mero accertamento formale. Così in ordine alla previsione di talune esenzioni tributarie, che viene giustificata solo sulla base dell'assunto che la relativa disciplina rientra ancora nella competenza del legislatore statale, senza dare rilievo al fatto che la loro previsione introduce nell'ordinamento vigente una modifica che riduce il volume del gettito delle risorse destinate al bilancio comunale, e senza la previsione di una corrispondente entrata compensativa». In tal senso, MORRONE A., *Principi di coordinamento e qualità della potestà tributaria di regioni e enti locali*, in *Giurisprudenza costituzionale*, 2004, pagg. 558 e ss.*

La portata dei principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario è stata oggetto di ulteriore chiarimento da parte della Corte Costituzionale, con la sentenza 15 aprile 2008, n. 102. In tale sede, la Corte ha rilevato che *il nuovo Titolo V della parte II della Costituzione prevede che: a) lo Stato ha competenza legislativa esclusiva in materia di sistema tributario (í ) dello Stato (art. 117, secondo comma, lettera e, Cost.); b) le Regioni hanno potestà legislativa esclusiva nella materia tributaria non espressamente riservata alla legislazione dello Stato, con riguardo, beninteso, ai presupposti d'imposta collegati al territorio di ciascuna Regione<sup>102</sup> e sempre che l'esercizio di tale facoltà non si traduca in un dazio o in un ostacolo alla libera circolazione delle persone e delle cose tra le Regioni (art. 117, quarto comma, e 120, primo comma, Cost.); c) le Regioni e gli enti locali stabiliscono e applicano tributi e entrate propri in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento (í ) del sistema tributario (art. 119, secondo comma, Cost.); d) lo Stato e le Regioni hanno competenza legislativa concorrente nella materia del coordinamento (í ) del sistema tributario, nella quale è riservata alla competenza legislativa dello Stato la determinazione dei principi fondamentali<sup>103</sup>.*

---

<sup>102</sup> Al riguardo, si è evidenziato come l'impostazione proposta dalla Corte ha trovato conferma nell'art. 2, comma 2, lett. p), della legge delega n. 42/2009. In tal senso, MURGIA P., *Tributi regionali e locali. Orientamenti della Corte Costituzionale e novità della legge n. 42/2009*, in *Il Fisco*, n. 1/2010, pagg. 1-35 e ss.

<sup>103</sup> Con particolare riferimento ai principi di coordinamento del sistema tributario, la Corte ha sottolineato che tali principi, attenendo agli elementi informativi delle regole che presiedono i rapporti e i collegamenti tra il sistema tributario dello Stato, quello delle Regioni a statuto ordinario e quello degli enti locali, realizzano un coordinamento in senso stretto ed hanno per oggetto la delimitazione delle sfere di competenza legislativa tributaria e presuppongono l'esistenza di un'apposita legge che li stabilisca.

### *5.2.2. I limiti del legislatore statale in sede di attuazione*

La Corte costituzionale ha, altresì, precisato i limiti che il legislatore statale è tenuto a rispettare nel dettare i principi di coordinamento della finanza pubblica, considerando legittime, in quanto riconducibili al principio di coordinamento della finanza pubblica, disposizioni statali (prevalentemente comprese in leggi finanziarie) incidenti anche in modo penetrante sull'autonomia degli enti territoriali nella gestione della spesa<sup>104</sup>.

In alcune pronunce<sup>105</sup>, peraltro, la Corte ha ritenuto che il legislatore statale può legittimamente imporre agli enti autonomi vincoli alle politiche di bilancio solo con «disciplina di principio e per ragioni di coordinamento finanziario connesse ad obiettivi nazionali, condizionati anche dagli obblighi comunitari». Tali vincoli «debbono avere ad oggetto o l'entità del disavanzo di parte corrente o - ma solo in via transitoria ed in vista degli specifici obiettivi di riequilibrio della finanza pubblica perseguiti dal legislatore statale - la crescita della spesa corrente degli enti autonomi». Sempre secondo la Corte, «la previsione da parte della legge statale di limiti all'entità di una singola voce di spesa non può essere considerata un principio fondamentale in materia di finanza pubblica, perché pone un precetto specifico e puntuale sull'entità della spesa e si risolve perciò «in una indebita invasione, da parte della legge statale, dell'area [...] riservata alle autonomie regionali e degli enti locali, alle quali la legge statale può prescrivere criteri [...] ed obiettivi (ad esempio, contenimento della spesa pubblica) ma non imporre nel dettaglio gli strumenti concreti da utilizzare per raggiungere quegli obiettivi»<sup>106</sup>.

---

<sup>104</sup> Sentenze nn. 4, 17 e 36 del 2004.

<sup>105</sup> Sentenza n. 417 del 2005.

<sup>106</sup> Sentenze nn. 449 del 2005, 95 del 2007, 159 del 2008.

Espressione dei poteri di coordinamento statale in materia di finanza pubblica e di sistema tributario è anche il patto di stabilità interno, strumento strettamente connesso al patto di stabilità e crescita al rispetto del quale l'Italia è vincolata in ambito comunitario. A giudizio della Corte costituzionale<sup>107</sup>, il patto di stabilità interno si giustifica proprio alla luce dei vincoli comunitari alle finanze pubbliche nazionali, ma occorre renderlo più conforme alla nuova autonomia finanziaria di regioni ed enti locali, eliminando gli aspetti più dirigistici e lesivi dell'autonomia.

### **5.3. Il riparto di competenze sui tributi ògià istituiti**

Tra le questioni che hanno maggiormente diviso la dottrina all'indomani della riforma del Titolo V della Costituzione concerne la possibilità di attribuire a tributi già esistenti ó ante attuazione del novellato precetto Costituzionale ó la natura di tributo proprio (regionale).

Si tratta di un problema di diritto transitorio volto a coinvolgere tutta la gamma dei vigenti tributi che, sotto la vigenza del vecchio art. 119 Cost., sono stati istituiti dallo Stato ma attribuiti alle Regioni. Un problema di diritto transitorio che il nuovo Titolo V ó è stato rilevato<sup>108</sup> - sembra lasciare completamente scoperto, dal momento che l'intera riforma non prevede alcuna disposizione rivolta direttamente regolare il passaggio al nuovo regime.

---

<sup>107</sup> Sentenze nn. 4 e 36 del 2004.

<sup>108</sup> ANTONINI L., *La Corte assegna l'IRAP alla competenza esclusiva statale. Intanto il federalismo fiscale rimane al palo mentre decolla il tributario siciliano*, in *Giurisprudenza Costituzionale*, 2004, pagg. 238 e ss.

Nelle sentenze nn. 296<sup>109</sup>, 297 e 311<sup>110</sup> del 2003, in tema di IRAP e di tassa automobilistica regionale<sup>111</sup>, la Corte ha sancito che i tributi istituiti da legge dello Stato debbano essere considerati a tutti gli effetti statali, a nulla rilevando la destinazione del gettito e l'attribuzione a Regioni ed enti locali della facoltà intervenire con norme legislative o regolamentari su alcuni profili del prelievo. La conseguenza che il Giudice delle leggi ha ritenuto di trarre è l'illegittimità, per violazione dell'art. 117, comma 2, lettera e), Cost., delle norme di legge regionale che si sovrappongano alla disciplina statale al di fuori degli ambiti ad esse espressamente riservati<sup>112</sup>.

Tale principio è stato ribadito, dapprima, nella sentenza della Corte Costituzionale n. 37 del 26 gennaio 2004, in tema di imposta sulle pubblicità, di ICI e di addizionale all'IRPEF, in quanto entrate tributarie istituite e fundamentalmente disciplinate dalla legge statale. E, successivamente, con la sentenza 25 ottobre 2005, n. 397<sup>113</sup>, con riguardo al tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi.

---

<sup>109</sup> Nella Sentenza n. 296 del 2003, la Consulta è giunta ad affermare che la disciplina sostanziale dell'IRAP rientra tuttora nella competenza statale esclusiva in materia di tributi erariali.

<sup>110</sup> Con le Sentenze nn. 297 e 311 del 2003, la Corte ha ritenuto che la tassa automobilistica non è un tributo proprio della regione.

<sup>111</sup> In tema di ripartizione delle competenze legislative concernenti la tassa automobilistica regionale, la Corte Costituzionale è ritornata con la sentenza 21 dicembre 2007, n. 451, ove i Giudici delle leggi hanno chiarito che la norma regionale non potrebbe mai eccedere i limiti della propria competenza legislativa intervenendo, con legge interpretativa o innovativa, sulla disciplina statale di tale tributo, neppure adducendo la violazione, da parte di detta legge statale, di norme costituzionali.

<sup>112</sup> In senso conforme, anche la Sentenza n. 397/2005, ove la Corte, con riferimento al tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi (legge 28 dicembre 1995, n. 549), ha affermato che vanno considerati statali, e non già proprio delle regioni nel senso di cui al vigente art. 119 Cost., i tributi istituiti e disciplinati dalle leggi dello Stato ex art. 117, comma 2, lett. e), Cost., senza che in contrario rilevino né l'attribuzione del gettito alle Regioni e alle Province, né le determinazioni espressamente attribuite alle leggi regionali dalle norme statali.

<sup>113</sup> In tale pronuncia, la Consulta ha affermato che, essendo il tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi istituito e disciplinato da legge dello Stato, *ova considerato statale e non già oproprio della Regione, nel senso di cui al vigente 119 Cost., senza che in contrario rilevino né l'attribuzione del gettito alle Regioni ed alle Province, né le determinazioni espressamente attribuite alla legge regionale dalla citata norma statale (i ). Ne consegue che la disciplina sostanziale dell'imposta rientra tuttora nella competenza esclusiva dello Stato, ai sensi dell'art. 117, comma 2, lett. e), della Cost., e che è preclusa, se non nei limiti riconosciuti dalla legge statale, la potestà delle regioni di legiferare su tale imposta.*

È da evidenziare come a diverse conclusioni giunga la Corte Costituzionale con riferimento alla possibilità per le Regioni di intervenire su tributi propri della regione. Infatti, nella già citata sentenza n. 297 del 2003, la Consulta, nel qualificare la tassa di concessione per la ricerca e la raccolta dei tartufi, istituita nella Regione Veneto, un «tributo proprio della regione», sul presupposto che lo stesso era stato istituito dall'art. 12, comma 1, della legge regionale 28 giugno 1988, n. 30 (Disciplina della raccolta, coltivazione e commercializzazione dei tartufi), in base all'autorizzazione contenuta nell'art. 17 della legge 16 dicembre 1985, n. 752 (Normativa quadro in materia di raccolta, coltivazione e commercio dei tartufi freschi o conservati destinati al consumo), ha affermato che legittimamente *«nell'esercizio della propria competenza legislativa la Regione ha abolito il tributo in considerazione (í ) «dell'esiguità dell'introito derivante (dal tributo stesso) rapportato ai costi di gestione amministrativa»*.

### *5.3.1. Il caso dell'IRAP*

In particolare, la sentenza n. 296/2003 ha precisato che l'IRAP non rientra tra i tributi propri regionali. In tal modo, è stato fugato ogni dubbio di costituzionalità sulla delega per la riforma fiscale (legge 7 aprile 2003, n. 80) che prevedeva la graduale soppressione dell'IRAP<sup>114</sup>.

---

<sup>114</sup> L'art. 8 della legge n. 80/2003, rubricato «Graduale eliminazione dell'imposta regionale sulle attività produttive», dispone: «Il Governo è delegato ad adottare uno o più decreti legislativi per la graduale eliminazione dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), con prioritaria e progressiva esclusione dalla base imponibile del costo del lavoro e di eventuali ulteriori costi, valutando la possibilità di dare la precedenza ai soggetti con una prevalente incidenza del costo del lavoro rispetto ad altri costi. I decreti legislativi dovranno prevedere anche la semplificazione della base imponibile».

Nella sentenza, la Corte costituzionale, correggendo anche la tesi dell'Avvocatura dello Stato, ha, infatti, precisato che l'IRAP non rientra nella competenza concorrente, bensì in quella esclusiva statale (art. 117, II comma, lett. e)).

A parere della Corte, i «tributi propri» regionali in senso stretto saranno solo quelli istituiti con legge regionale nel rispetto dei principi statali di coordinamento della finanza pubblica. L'impostazione seguita dalla Consulta è condivisa dalla dottrina maggioritaria che ha ritenuto che l'IRAP non possa considerarsi «tributo proprio» della Regione nel senso in cui oggi tale espressione è adoperata dall'art. 119, secondo comma, Cost., dovendosi intendere il riferimento della norma costituzionale relativo ai soli tributi istituiti dalle Regioni con propria legge, nel rispetto dei principi di coordinamento con il sistema tributario<sup>115</sup>.

È da evidenziare, in ogni caso, il diverso avviso di quella dottrina che aveva, invece, qualificato l'IRAP come tributo proprio regionale ai sensi del terzo comma del nuovo art. 119 Cost., giungendo anche a sostenere l'incostituzionalità della delega contenuta nella legge n. 80/2003. La tesi si poggiava sul presupposto che la giurisprudenza costituzionale, in passato, aveva compreso tra i tributi propri delle Regioni quei tributi il cui gettito era ad esse integralmente devoluto: da qui la conseguenza che, già prima della modifica del Titolo V, l'IRAP dovesse essere annoverata tra i tributi propri. Dal momento che il nuovo art. 119 ha ampliato i poteri delle Regioni sui tributi propri, che sarebbero diventati oggetto di una potestà legislativa di tipo esclusivo (seppure limitata

---

<sup>115</sup> GALLO F., *Ancora in tema di autonomia tributaria delle Regioni e degli Enti locali nel nuovo Titolo V della Costituzione*, in *Rassegna Tributaria* n. 4/2007, pag. 1033, MUSOLINO S., *I rapporti Stato ó Regioni nel nuovo Titolo V alla luce dell'interpretazione della Corte Costituzionale*, Giuffrè, 2007, pag. 77, BODRITO A., *La Corte costituzionale individua i tributi propri delle Regioni*, in *Corriere Tributario*, n. 42/2003, pag. 3585).



dai principi fondamentali di coordinamento), lo Stato ó secondo questa tesi ó avrebbe quindi «perso la possibilità di disciplinare l'IRAP»<sup>116</sup>.

Al riguardo, si è osservato<sup>117</sup> che tale tesi si fondava su una indebito intreccio tra i percorsi argomentativi della pregressa giurisprudenza costituzionale e le categorie concettuali emergenti dal nuovo art. 119 Cost. Infatti, a differenza del vecchio testo (nell'interpretazione che ne venne data dalla Corte costituzionale), il nuovo art. 119 Cost. prevede la possibilità per le leggi regionali di istituire, nei limiti dei principi del coordinamento, veri e propri tributi regionali. Da questo punto di vista l'IRAP, invece, è qualificabile come un tributo regionale solo nel senso di «attribuito» alle Regioni, ma non rientra nella gamma di questi tributi regionali «propri» in senso stretto che potranno essere istituiti dalla legge regionale. Era, quindi, inesatto affermare che, siccome la giurisprudenza costituzionale in passato aveva qualificato l'IRAP come tributo regionale, la legislazione statale, stante il tenore del nuovo art. 119 Cost., avrebbe perso la competenza sull'IRAP. Nella casella costituzionale dei tributi propri prefigurata dal nuovo art. 119 Cost. non è, infatti, possibile inserire quei tributi per i quali, nel vigore del vecchio testo, si utilizzava in realtà la terminologia di tributi «propri» o «regionali» solo in antitesi alle quote di tributi erariali. Si trattava, in quel caso, pur sempre di tributi «attribuiti» e non di tributi istituiti direttamente dalle Regioni, proprio perché il vecchio

---

<sup>116</sup> BRANCASI A., Adeguatezza delle risorse finanziarie ai compiti degli enti locali, Relazione al convegno su «Regioni ed Enti locali dopo la riforma del Titolo V della Costituzione fra attuazione e ipotesi di ulteriore revisione», Caserta 10-11 aprile 2003, ASTRID.

<sup>117</sup> ANTONINI L., *La Corte assegna l'IRAP alla competenza esclusiva statale. Intanto il federalismo fiscale rimane al palo mentre decolla il «tributo» siciliano*, in *Giurisprudenza Costituzionale*, 2004, pagg. 238 e ss.

119 Cost. non consentiva tale facoltà, richiedendo sempre una previa legge statale di istituzione o comunque di autorizzazione all'istituzione del tributo «regionale»<sup>118</sup>.

In tal senso, la Corte Costituzionale<sup>119</sup> ha precisato che «La circostanza che l'imposta sia stata istituita con legge statale e che alle Regioni a statuto ordinario, destinatarie del tributo, siano espressamente attribuite competenze di carattere solo attuativo, rende palese che l'imposta stessa ó nonostante la sua denominazione ó non può considerarsi «tributo proprio della Regione», nel senso in cui oggi tale espressione è adoperata dall'art. 119, II comma, Cost., essendo indubbio il riferimento della norma costituzionale ai soli tributi istituiti dalle Regioni con propria legge, nel rispetto dei principi del coordinamento con il sistema tributario statale. Ne discende che, allo stato, la disciplina sostanziale dell'imposta non è divenuta ó come la stessa Avvocatura sembra erroneamente ritenere ó oggetto di legislazione concorrente, ai sensi dell'art. 117, III comma, Cost., ma rientra tuttora nella esclusiva competenza dello Stato in materia di tributi erariali, secondo quanto previsto dall'art. 117, II comma, lett. e)».

Tale impostazione è stata confermata dalla successiva Sentenza n. 37 del 2004, ove la Corte ha chiarito che óproprió di Regioni e enti locali sono i tributi ófrutto di una loro

---

<sup>118</sup> In realtà, è stato osservato come la tesi seguita dalla Sentenza n. 267/2003 fosse prevedibile anche alla luce della pregressa giurisprudenza costituzionale che, nel vigore del vecchio art. 119 Cost., si era misurata sulla natura dell'IRAP. In particolare, nella Sentenza n. 138/99, la Corte rigettò la doglianza della Regione Sicilia che, ritenendo insufficiente la mera potestà attuativa delineata dall'art. 24, II comma, del decreto legislativo istitutivo dell'IRAP, rivendicava una competenza esclusiva o almeno concorrente sull'imposta. La sentenza, infatti, precisò che l'IRAP: «Si configura bensì come tributo proprio delle Regioni, nel senso in cui tale nozione, in contrapposizione alle óquote di tributi erariali, è utilizzata dall'art. 119, secondo comma, della Costituzione, cioè nel senso di tributo istituzionalmente destinato ad alimentare la finanza della Regione nel cui territorio avviene il prelievo a carico della rispettiva collettività: ma è pur sempre un tributo «attribuito» alla Regione ó come si esprime l'art. 119 ó dalla legge dello Stato, che ne definisce i caratteri e la disciplina fondamentale quanto a soggetti colpiti, presupposti e materia imponibile. La Regione siciliana, nei riguardi di questo tributo, gode dunque, in primo luogo, degli stessi spazi di autonomia riconosciuti a tutte le Regioni, relativi alle «procedure applicative » dell'imposta e all'eventuale variazione, entro certi limiti, dell'aliquota». In tal senso, ANTONINI L., *La Corte assegna l'IRAP alla competenza esclusiva statale. Intanto il federalismo fiscale rimane al palo mentre decolla il ótubaticó siciliano*, in *Giurisprudenza Costituzionale*, 2004, pagg. 238 e ss.

<sup>119</sup> Sentenza n. 296/2003.

autonoma potestà impositiva, che possono essere disciplinati dalle leggi regionali o dai regolamenti locali, nel rispetto non solo di principi di coordinamento, oggi assenti perché incorporati, per così dire, in un sistema di tributi sostanzialmente governati dallo Stato. Così come quelli dell'IRAP, delle tasse automobilistiche regionali, per i quali già oggi la legge dello Stato destina il gettito, in tutto o in parte, agli enti autonomi, e per i quali la stessa legge riconosce già spazi limitati di autonomia agli enti quanto alla loro disciplina e che perciò la stessa legislazione definiva talora come tributi propri delle Regioni, nel senso invalso nella applicazione del previgente art. 119 Cost. e sono istituiti dalla legge statale e in essa trovano la loro disciplina, salvo che per i soli aspetti espressamente rimessi all'autonomia degli enti territoriali.

Sempre con riguardo all'IRAP, si ricorda che la Sentenza n. 21/2005 ha, opportunamente, legittimato la differenziazione delle aliquote dell'IRAP ad opera delle Regioni, prevista dalla legge statale, per i diversi obiettivi di politica economica e redistributiva che le Regioni stesse intendano perseguire<sup>120</sup>.

Con riguardo alla natura dell'IRAP, è da registrare un intervento che potrebbe definirsi fuori sistema - del legislatore statale che, con il comma 43 dell'art. 1 della legge finanziaria per il 2008 (legge 24 dicembre 2007, n. 244), ha stabilito che *In attesa della completa attuazione dell'articolo 119 della Costituzione, con particolare riferimento alla individuazione delle regole fondamentali per assicurare il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario di livello substatuale, l'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) assume la natura di tributo proprio della regione e, a decorrere dal 1 gennaio 2010, è istituita con legge regionale.* (í ). Le

---

<sup>120</sup> In senso restrittivo si era espressa la Sentenza n. 296/2003, criticata sul punto da ANTONINI L., *La Corte assegna l'IRAP alla competenza esclusiva statale. Intanto il federalismo fiscale rimane al palo mentre decolla il tributo siciliano*, in *Giurisprudenza Costituzionale*, 2004, pagg. 238 e ss.

*regioni non possono modificare le basi imponibili; nei limiti stabiliti dalle leggi statali, possono modificare l'aliquota, le detrazioni e le deduzioni, nonché introdurre agevolazioni (í )ö<sup>121</sup>.*

Alcune Regioni<sup>122</sup> hanno dato attuazione a tale precetto normativo, istituendo con legge regionale l'IRAP e assegnando alla stessa imposta natura di tributo proprio della Regione. Elemento caratterizzante di tali provvedimenti regionali, pur nella diversità di formulazione, è il rinvio per la disciplina del tributo al d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 e alle altre norme statali e regionali in materia.

Si ritiene che l'adozione della disposizione ó della cui opportunità si permetta di dubitare ó non sposti i termini della questione, restando l'IRAP un tributo «attribuito» alle Regioni, ma non un tributo regionale «proprio».

Basti, al riguardo, notare che, se così non fosse, si verrebbe a creare il paradosso per cui la natura di tributo proprio o derivato dell'IRAP dipenderebbe dalla circostanza che le Regioni forniscano o meno attuazione al precetto di cui al comma 43 dell'art. 1 della legge n. 244/2007.

E, ancora, nessuna conseguenza deriva dalla mancata istituzione dell'IRAP con legge regionale, continuando a trovare applicazione, in tal caso, il d.lgs. n. 446 del 1997<sup>123</sup>.

---

<sup>121</sup> L'originario termine del 1 gennaio 2009 è stato prorogato al 1 gennaio 2010 ad opera dell'art. 42 del d.l. 30 dicembre 2008, n. 207, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 2009, n. 14.

<sup>122</sup> Si tratta della Regione Puglia (Legge Regionale 19 dicembre 2008, n. 43), della Regione Emilia ó Romagna (Legge Regionale 19 dicembre 2008, n. 21), della Regione Umbria (Legge Regionale 23 dicembre 2008, n. 26), della Regione Marche (Legge Regionale 29 dicembre 2008, n. 121), della Regione Veneto (Legge Regionale 12 gennaio 2009, n. 1) e della Regione Abruzzo (art. 7 della Legge Regionale 30 aprile 2009, n. 6).

<sup>123</sup> Tale impostazione sembra trovare indiretta conferma nei principi indicati dalla legge 5 maggio 2009, n. 42, recante «Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione». Rinviando ai capitoli successivi una più attenta disamina degli stessi, preme ora evidenziare solo che l'art. 7, comma 1, lett. b), ha stabilito che, per «tributi delle regioni», si intendono: 1) i tributi derivati, istituiti e regolati da leggi statali, il cui gettito è attribuito alle regioni; 2) le addizionali sulle basi imponibili dei tributi erariali; 3) i tributi propri istituiti dalle regioni con proprie leggi in

Sulla questione è da evidenziare come, in una recente sentenza<sup>124</sup>, la Corte Costituzionale, sulla qualificazione dell'IRAP come tributo proprio della Regione, operata dal legislatore statale, abbia ritenuto prevalente la disciplina del tributo posta dallo Stato, che continua a regolare compiutamente la materia e a circoscrivere con precisione gli ambiti di intervento del legislatore regionale.

#### **5.4. L'Alta Commissione per la definizione dei meccanismi strutturali del federalismo fiscale (ACoFF)**

##### *5.4.1. I lavori dell'ACoFF*

L'Alta Commissione per la definizione dei meccanismi strutturali del federalismo fiscale (ACoFF) è stata istituita dall'articolo 3, lettera b), della legge n. 289 del 2002 (Legge finanziaria 2003), col compito di indicare al Governo *«i principi generali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, ai sensi degli articoli 117, terzo comma, 118 e 119 della Costituzione»*, sulla base delle indicazioni formulate in sede di Conferenza Unificata da Stato, Regioni ed Enti locali in merito ai meccanismi strutturali del federalismo fiscale.

---

relazione ai presupposti non assoggettati ad imposizione erariale. Il legislatore ha, altresì, previsto la *«esclusione di interventi sulle basi imponibili e sulle aliquote dei tributi che non siano del proprio livello di governo; ove i predetti interventi siano effettuati dallo Stato sulle basi imponibili e sulle aliquote riguardanti i tributi degli enti locali e quelli di cui all'articolo 7, comma 1, lettera b), numeri 1) e 2), essi sono possibili, a parità di funzioni amministrative conferite, solo se prevedono la contestuale adozione di misure per la completa compensazione tramite modifica di aliquota o attribuzione di altri tributi (í )»* (art. 2, comma 2, lett. t), della legge n. 42 del 2009).

<sup>124</sup> Sentenza 14 luglio 2009, n. 216.

La Commissione entro il 31 marzo 2003 avrebbe dovuto presentare al Governo il documento conclusivo dei lavori, sulla base del quale, entro il successivo 30 aprile, il Governo avrebbe poi presentato al Parlamento una relazione contenente una proposta di attuazione dell'articolo 119 della Costituzione. In realtà, la tempistica prospettata ha subito uno slittamento in quanto il d.P.C.M. istitutivo dell'ACoFF, con l'indicazione e la nomina dei componenti, nonché con la definizione dei criteri di funzionamento, è stato emanato solo il 9 aprile 2003<sup>125</sup>.

L'articolo 2, commi 20-21, lettera c) della legge n. 350 del 2003 (Legge finanziaria 2004) ha prorogato una prima volta i termini per concludere i lavori, prevedendo che l'ACoFF avrebbe dovuto presentare il documento conclusivo al Governo entro il 30 settembre 2004, mentre a quest'ultimo sarebbe spettato il compito di presentare al Parlamento una proposta di attuazione dell'art. 119 della Costituzione entro il successivo 31 ottobre. I predetti termini sono stati successivamente differiti al 30 settembre 2005, ai sensi dell'art. 1 ó quinquies della legge 19 ottobre 2004, n. 257 (legge di conversione del decreto legge 3 agosto 2004, n. 220).

---

<sup>125</sup> I componenti dell'Alta Commissione erano i seguenti: prof. Giuseppe Vitaletti (Presidente), prof. Luca Antonini, dott. Maurizio Leo, cons. Gianfranco Polillo, cons. Adriano Soi, cons. Giuseppe Troccoli, cons. Claudio Tucciarelli, cons. Francesco Tufarelli, dott. Aurelio Bertozzi (in rappresentanza delle Regioni, designato dalla Conferenza Unificata), dott. Norberto Cau (in rappresentanza delle Regioni, designato dalla Conferenza Unificata), prof. Marco Causi (in rappresentanza degli enti locali, designato dalla Conferenza Unificata), dott. Andrea De Maria (in rappresentanza degli enti locali, designato dalla Conferenza Unificata). I componenti del Comitato istituzionale sono i seguenti: prof. Luigi Mazzillo (coordinatore), dott.ssa Matilde Carla Panzeri, dott. Vieri Cerini, dott.ssa Alfonsina Caricchia, dott. Paolo Ciocca, dott. Edoardo Grisolia, dott. Stefano Daccò, avv. Matteo De Stasio, dott. Riccardo Carpino, dott.ssa Maria Grazia Cappugi, gen. Pasquale Debidda, dott. Romano Colozzi, dott. Filippo Bubbico, dott. Sergio Chiamparino, dott. Maurizio Zingani. I componenti del Comitato Tecnico-scientifico erano i seguenti: dott. Enrico Buglione di Monale (coordinatore), prof. Massimo Bordignon, prof. Carlo Buratti, prof. Giuseppe Ferrari, dott.ssa Luciana Forsio Roncalli, dott. Antonio Giuncato, avv. Corrado Grande, prof. Marco Marè, prof. Federico Pica, prof. Roberto Pignatone, avv. Antonio Scino, avv. Gennaro Terracciano, avv. Francesco Valsecchi.

A parziale conclusione dei propri lavori la Commissione di studio ha approvato un documento costituente una sintesi ragionata dell'attività svolta in ordine alla determinazione dei meccanismi strutturali del federalismo fiscale<sup>126</sup>.

#### *5.4.2. La cd. Relazione Vitaletti*

Il documento approvato dalla Commissione di studio è strutturato nel seguente modo:

- esame del tema del coordinamento della finanza pubblica, dapprima individuando le problematiche attinenti all'individuazione dei principi fondamentali indispensabili idonei a garantire su un piano generale uno sviluppo armonico del sistema; in secondo luogo, proponendo alcune soluzioni per rendere il Patto di stabilità interno maggiormente conforme alla nuova autonomia finanziaria di Regioni ed Enti locali delineata dal nuovo articolo 119 della Costituzione; in terzo luogo, trattando la questione del Patto di stabilità interno e la regola della *golden rule*; e, infine, evidenziando l'opportunità di istituire una sede privilegiata di coordinamento interistituzionale in materia finanziaria, preferibilmente da individuarsi nella Conferenza Unificata dotata del supporto di un apposito organo tecnico di elevata competenza;
- ipotesi di strutturazione del sistema tributario della Repubblica in conformità ai principi di cui al punto precedente, con particolare riguardo alla distribuzione dei tributi erariali, delle compartecipazioni e delle addizionali, alla configurazione

---

<sup>126</sup> La relazione è stata trasmessa dal Presidente dell'ACoFF con nota prot. 834 del 20 settembre 2005 al Presidente del Consiglio dei Ministri.

dei tributi propri regionali, nonché ai principali profili dei meccanismi di sussidiarietà fiscale;

- esame degli strumenti perequativi delle capacità fiscali e dei bisogni, anche con riferimento alle risorse aggiuntive e gli interventi speciali.

Di seguito, si sintetizzano le conclusioni raggiunte dall'ACoFF nella relazione in esame.

### ***Il coordinamento della finanza pubblica***

Punto di partenza delle riflessioni svolte dall'Alta Commissione è la considerazione che *l'attuazione del federalismo fiscale possa rappresentare uno strumento per materializzare una riforma dello Stato nel suo complesso.*

Infatti, dalla semplice lettura delle disposizioni recate dalla Costituzione, come innovata dalla legge costituzionale n. 3 del 2001, è possibile desumere che la stessa pone il principio di pariordinazione tra gli enti dai quali è costituita (art. 114); che la funzione legislativa, ripartita tra Stato e Regioni, è svolta attraverso leggi di identica significatività costituzionale (art. 117); che la funzione amministrativa deve connettersi al livello di governo che è ad essa proprio, *sulla base dei principi di sussidiarietà, differenziazione ed adeguatezza* (art. 118, 1° co.); che ciascun ente (i Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni) ha risorse autonome, dunque un proprio ordinamento finanziario, *in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario* (art. 119, 2° co.). In realtà, - rileva l'ACoFF - la potestà di coordinamento ha attratto a sé, neutralizzandolo *in toto*, il principio autonomistico, dal momento che erano sistematicamente prevalse le esigenze riconducibili all'unità e indivisibilità della Repubblica. Da ciò, dunque, la



conclusione per cui la formulazione dei principi di coordinamento diviene decisiva per la definizione della vera e propria forma di Stato. Il problema del coordinamento del sistema tributario, dunque, si palesa come vera e propria necessità istituzionale<sup>127</sup>.

Dal combinato disposto degli artt. 117 e 119 della Costituzione<sup>128</sup>, l'ACoFF argomenta che lo strumento della *legge statale* (quadro o cornice) o di principio è adottabile solo per la determinazione dei principi fondamentali. Con la necessaria conseguenza che il coordinamento non riconducibile a detti principi vada effettuato, ai sensi del comma 3 dell'art. 117, solo dalla legge regionale.

Pertanto, sul punto l'Alta Commissione conclude che:

- l'unico coordinamento possibile in senso tecnico tra Stato e Regioni è quello realizzato dallo Stato applicando i principi fondamentali;
- il coordinamento del sistema tributario che non si fonda sui principi fondamentali riguarda, invece, il rapporto tra le Regioni e gli Enti locali ed

---

<sup>127</sup> Tale evidenza è avvalorata, a parere dell'Alta Commissione, anche da quanto statuito dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 37 del 2004, laddove si legge che l'attuazione del disegno costituzionale richiede come preliminare, necessaria ed ineludibile premessa, *l'intervento del legislatore statale il quale, al fine di coordinare l'insieme della finanza pubblica, dovrà non solo fissare i principi cui i legislatori regionali dovranno attenersi, ma anche determinare le grandi linee dell'intero sistema tributario, e definire gli spazi ed i limiti entro i quali potrà esplicarsi la potestà impositiva, rispettivamente di Stato, Regioni ed Enti locali*. È necessario, secondo la Corte, *disciplinare a livello legislativo quanto meno gli aspetti fondamentali dell'imposizione*, non potendo non prendersi atto che, data l'assenza di poteri legislativi in capo agli enti sub-regionali, *dovrà altresì essere definito, da un lato, l'ambito ... in cui potrà esplicarsi la potestà regolamentare degli enti medesimi; dall'altro lato il rapporto fra legislazione statale e legislazione regionale per quanto attiene alla disciplina di grado primario dei tributi locali ...*.

<sup>128</sup> E precisamente, l'art. 119, secondo comma, dispone espressamente che gli Enti locali e le Regioni stabiliscono e applicano i tributi propri secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. La norma costituzionale fa in tal modo rinvio all'art. 117, terzo comma, che comprende il coordinamento tra le materie oggetto di legislazione concorrente. A differenza del precedente art. 119 - in cui la legislazione ripartita era intesa nel senso che l'autonomia finanziaria regionale si configurava come subprimaria in quanto svolta nelle forme e nei limiti della legge statale che la coordinava - detto art. 117, terzo comma, attribuisce ora la materia del coordinamento alla potestà legislativa (e quindi all'iniziativa) delle Regioni. L'ultima parte del terzo comma dispone, infatti, espressamente che *nelle materie di legislazione concorrente* (e, quindi, evidenza l'ACoFF anche in materia di coordinamento del sistema tributario) *spetta alle Regioni la potestà legislativa, salvo che per la determinazione dei principi fondamentali, riservata alla legge dello Stato*.

avviene, in sede di legislazione concorrente, per iniziativa legislativa delle Regioni in quanto titolari del potere di coordinamento;

- il potere di coordinamento delle Regioni deve svolgersi all'interno del territorio regionale con riferimento agli Enti locali che in esso insistono e, ovviamente, nel rispetto dei principi fondamentali posti previamente dallo Stato con propria legge;
- non è possibile, stante l'insegnamento della Corte costituzionale (sentenza n. 37 del 2004), che le Regioni desumano, nell'inerzia dello Stato, i principi fondamentali del coordinamento dall'ordinamento statale vigente.

Con riguardo, poi, all'individuazione dei principi di coordinamento della finanza pubblica, l'ACoFF evidenzia come i principi di coordinamento dovrebbero dimostrarsi capaci di essere tradotti in una pluralità di azioni tributarie contenutistiche diverse, ma allo stesso tempo atti a vincolare l'assetto dell'intero sistema tributario della Repubblica rispetto ad istanze ed esigenze considerate non derogabili e dunque giuridicamente preminenti rispetto al complesso delle norme tributarie<sup>129</sup>.

A tal fine, l'Alta Commissione elabora i seguenti principi volti a garantire:

- a) una definizione dell'assetto di competenze, laddove il processo di attuazione della Costituzione coinvolge la discrezionalità dei legislatori statale e regionali, capace di garantire l'equilibrio economico e finanziario complessivo del Paese e la sostenibilità della finanza pubblica;

---

<sup>129</sup> L'Alta Commissione riconduce tali esigenze al rispetto dei valori di ordine costituzionale inerenti alla disciplina tributaria ed ai soggetti istituzionali coinvolti, agli impegni finanziari di rango internazionale e sopranazionale, alla sana e corretta gestione delle finanze pubbliche, alla tutela del contribuente e, più in generale, alla predisposizione di meccanismi atti ad assicurare l'omogeneo atteggiarsi dell'intero sistema tributario rispetto alla distribuzione delle risorse ed allo svolgersi dei processi economici nel Paese.

- b) la correlazione tra prelievo fiscale e beneficio connesso alle funzioni esercitate<sup>130</sup>;
- c) il principio di responsabilità (implicito invero in quello di correlazione);
- d) la trasparenza e l'efficienza delle decisioni di entrata e di spesa;
- e) il concorso di tutte le pubbliche amministrazioni alla realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica posti dalla disciplina comunitaria in materia di condizioni di bilancio degli Stati membri, mediante la progressiva riduzione del finanziamento delle spese in disavanzo e dell'ammontare del proprio debito, in conformità alle previsioni del Patto di stabilità interno;
- f) l'adozione, da parte di tutti i livelli di governo, di sistemi contabili uniformi che consentano di rilevare con sufficiente grado di affidabilità gli andamenti generali della finanza pubblica<sup>131</sup>;

---

<sup>130</sup> Tale principio ó argomenta l'Alta Commissione -, basandosi sulla considerazione che debba sussistere un legame tra il prelievo fiscale e il beneficio fornito dall'ente che percepisce il gettito, ó volto a garantire *la corrispondenza tra responsabilità finanziaria e amministrativa*, ovvero, in termini tributari, che si realizzi una tendenziale equivalenza tra ócosa tassataö e ócosa amministrataö. In tal modo, i soggetti passivi avrebbero la percezione che l'Ente raccolga il gettito a fronte di un servizio; inoltre, sarebbe pienamente ragionevole che l'Ente potesse intervenire sull'imposizione attraverso la propria politica fiscale, poiché ad esso compete l'erogazione del relativo servizio, e quindi il compito di reperire le risorse per farvi fronte. Di immediata evidenza risulta che l'IRAP ó un tributo per il quale non vige il principio di correlazione, sotto un duplice profilo: in primo luogo, ó nato per finanziare la sanità, ma colpisce i soggetti produttivi ó divaricando il soggetto tassato dal beneficio prodotto col gettito; in secondo luogo, colpisce le attività produttive organizzate ó ed ó lo Stato ad intervenire sull'economia, mentre sono le Regioni a percepire il gettito. Risulterebbe dunque piú ragionevole che il gettito IRAP andasse allo Stato. L'ICI, al contrario, ó un esempio di tributo coerente col principio di correlazione. La proprietà immobiliare, infatti, si giova soprattutto dei servizi offerti dal Comune nel quale si trova; risulta pertanto ragionevole che sia colpita da un tributo il cui gettito ó destinato a finanziare le politiche comunali. Altro esempio può essere costituito dai vari prelievi sull'automobile (come le accise sui carburanti, il bollo-auto, l'imposta di registro, l'imposta sulle assicurazioni). Sebbene siano le Regioni, insieme allo Stato, a ricevere la maggior parte di tali gettiti, dal punto di vista dei servizi all'automobilista queste dovrebbero essere collocate dopo Stato, Province e Comuni. Il medesimo principio può, inoltre, guidare l'assegnazione di compartecipazioni e addizionali. Si tratta di un argomento di tutto rilievo, poiché, nonostante nella Costituzione novellata si rinvenga una considerevole apertura nei confronti dei tributi propri, ó prevedibile che una componente essenziale dell'incremento dell'autonomia finanziaria degli enti territoriali saró determinato dalle compartecipazioni. In questo senso, il principio di correlazione consente di individuare i livelli di governo cui assegnare le compartecipazioni, in base al servizio che essi rendono alla fattispecie colpita dall'imposizione.

- g) il potere di Regioni, Città metropolitane, Province e Comuni di indebitarsi soltanto per spese di investimento (cd. *golden rule*);
- h) la limitazione dei trasferimenti di risorse a destinazione vincolata;
- i) la limitazione dei trattamenti fiscali agevolativi, previsti dalle leggi regionali o regolati dagli Enti locali, che si rivelino fattori rilevanti di competizione dannosa<sup>132</sup>;
- j) la sufficienza delle risorse finanziarie ai fini dell'esercizio delle competenze attribuite a Regioni ed Enti locali;
- k) l'obbligo per le Regioni di garantire l'autonomia e l'equilibrio finanziario degli Enti locali, nell'esercizio delle proprie competenze legislative;
- l) la razionalità e la coerenza dei singoli tributi e del sistema nel suo complesso; la semplificazione del sistema tributario e degli adempimenti a carico dei contribuenti;
- m) la contenenza e la responsabilità nell'imposizione di tributi propri, al fine di salvaguardare il necessario legame tra il presupposto materiale del tributo e gli interessi la cui tutela è affidata all'ente impositore;
- n) l'omogeneità dei tributi regionali e locali<sup>133</sup>;

---

<sup>131</sup> Al riguardo, l'ACoFF evidenzia come lo Stato disponga di una competenza legislativa concorrente in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici (articolo 117, terzo comma, della Costituzione) e deve, pertanto, enunciare principi fondamentali in grado di garantire l'omogeneità degli schemi e dei criteri contabili adottati dai vari attori istituzionali. Ciò, evidentemente, allo scopo di permettere la tempestiva e congrua rilevazione dei saldi complessivi del sistema finanziario pubblico, anche (e soprattutto) in considerazione della necessità di verificare il rispetto dei vincoli macro-economici posti dall'ordinamento comunitario. La materia richiede, evidentemente, un intervento normativo *ad hoc* (in parte già previsto dall'articolo 2, comma 4, lettera f) della legge n. 131 del 2003 o c.d. legge "La Loggia").

<sup>132</sup> L'Alta Commissione pone l'accento nell'uso distorsivo della detassazione, ritenendo al contrario accettabile (e per certi versi auspicabile) nei sistemi di federalismo fiscale una naturale *tax competition* tra Regioni e tra Enti locali.

- o) l'omogeneità tra loro dei tributi che le diverse Regioni potranno distintamente disciplinare nello svolgimento della loro potestà legislativa;
- p) l'impegno di tutti i livelli di governo a rispettare il principio di sussidiarietà fiscale<sup>134</sup>;
- q) il divieto di doppia imposizione sulla medesima fattispecie imponibile<sup>135</sup>.
- r) la lealtà istituzionale fra tutti i livelli di governo
- s) i principi di territorialità, neutralità dell'imposizione e divieto di esportazione delle imposte<sup>136</sup>

### ***Il patto di stabilità interno e la golden rule***

L'Alta Commissione, nell'evidenziare come la compatibilità delle norme del Patto di stabilità interno (ed, in particolare, di quelle cogenti, unilaterali e di carattere puntuale) con il nuovo quadro costituzionale (ed, in particolare, con i novellati articoli 117 e 119 della Costituzione) sollevi complesse questioni giuridiche, che rappresentano un

---

<sup>133</sup> L'ACoFF ravvisa la necessità che i tributi istituiti dalle varie Regioni ó o quelli che le Regioni prevedano in capo a Province e Comuni ó siano riconducibili armonicamente al sistema tributario complessivo, e non antitetici quanto alla loro natura.

<sup>134</sup> Tale principio, volto ó a parere dell'Alta Commissione - a limitare l'espansione delle burocrazie regionali e locali e a permettere un guadagno in termini di dignità personale ai cittadini, dovrebbe far sì che la sussidiarietà verticale, che ha ispirato la devoluzione di funzioni dal centro alla periferia, si accompagni ad una decisa valorizzazione della sussidiarietà orizzontale, al fine di favorire condizioni di cittadinanza attiva e così evitare la tentazione di gestioni "paternalistiche" dei servizi pubblici.

<sup>135</sup> Al riguardo, l'Alta Commissione evidenzia l'assoluta necessità dell'introduzione di un siffatto principio, che costituisce un cardine per alcuni ordinamenti federali (come quello spagnolo), valido ad evitare che, moltiplicando i soggetti impositori, aumenti anche il peso fiscale sul medesimo bene. Potendo introdurre tributi propri, Regioni ed Enti locali si trovano ora teoricamente nella condizione di poter colpire i medesimi beni gravati da imposte erariali; né si possono escludere in via presuntiva sovrapposizioni impositive tra Regioni ed Enti locali. Tale principio vale ad escludere tali possibilità, imponendo agli Enti che vogliano introdurre nuovi tributi di reperire basi imponibili non gravate già da altri tributi.

<sup>136</sup> Al riguardo, l'Alta Commissione evidenzia come sia utile, da un lato, stabilire che ciascun ente territoriale non possa colpire fattispecie collocate al di fuori del proprio territorio, o prive di un legame con la propria collettività; dall'altro, ribadire il precetto costituzionale, contenuto nell'articolo 120 della Costituzione, primo comma, che non possano essere posti ostacoli alla libera circolazione delle persone e delle cose, nel territorio dello Stato (principio di neutralità).

ineludibile termine di confronto per il legislatore di attuazione del c.d. "federalismo fiscale", ravvisa la necessità di una riforma in grado di rendere il Patto di stabilità interno, ad un tempo, più stringente e più rispettoso dell'autonomia.

Una prima possibilità di riforma potrebbe prevedere la generalizzazione e la normalizzazione di alcune metodologie attualmente praticate per le Regioni a Statuto speciale, pur con la debita considerazione che queste ultime dispongono nei confronti dei rispettivi Enti locali, di un potere ordinamentale di cui le Regioni ordinarie sono sprovviste. L'individuazione di uno specifico margine per anche per le Regioni a Statuto ordinario in ordine al coordinamento regionale della finanza locale potrebbe però dimostrarsi sufficiente a sostenere l'ipotesi. Allo scopo, si potrebbe ipotizzare la possibilità di disaggregare la struttura del Patto su due livelli:

È in prima battuta, occorrerebbe procedere, in sede nazionale, alla definizione di obiettivi globali di contenimento del *deficit* (e del debito);

È in seconda battuta, bisognerebbe procedere a "raffinare" i suddetti *targets* generali, trasformandoli in obiettivi specifici da assegnare alle diverse Regioni (ordinarie o speciali). A ciascuna Regione sarebbe, quindi, affidato il compito di gestire il perseguimento del proprio obiettivo specifico, coordinando, a tal fine, la propria finanza con quella degli enti territoriali compresi nel proprio territorio, secondo quanto già avviene (almeno in parte) nelle Regioni (e Province) ad autonomia differenziata. In tal modo sarebbe - a parere dell'ACoFF - più agevole calibrare i contenuti del Patto rispetto alle diverse caratteristiche dei diversi enti ed al variegato tessuto economico delle diverse aree del Paese, attenuandone il carattere unilaterale ma senza che ciò

comporti la rinuncia, da parte dello Stato, al proprio potere di supervisione dei conti pubblici.

Una seconda soluzione, complementare o alternativa, potrebbe essere ricavata dall'analisi comparatistica con l'esperienza spagnola, che può suggerire alcune interessanti ipotesi di revisione dei meccanismi del Patto di stabilità interno, sulla base di un triplice punto di vista. In primo luogo, i *targets* andrebbero definiti in un'ottica di medio periodo<sup>137</sup>. In secondo luogo, gli obiettivi andrebbero definiti con largo anticipo, per consentire alle autonomie territoriali di adeguare i propri strumenti di pianificazione finanziaria. In terzo luogo, sarebbe utile istituzionalizzare il dialogo tra lo Stato e le autonomie nella decisione degli obiettivi, affinché Stato, Regioni ed Enti locali siano reciprocamente informati sulle situazioni finanziarie, sulle esigenze e sulle priorità.

Un'ulteriore prospettiva di riforma potrebbe riguardare le misure applicabili agli Enti locali e alle Regioni, che andrebbero maggiormente allineate al contenuto del Patto di stabilità europeo<sup>138</sup>.

---

<sup>137</sup> L'Alta Commissione evidenzia, infatti, da un lato, come non sia ipotizzabile che gli Enti possano calibrare le proprie scelte su base annuale e, dall'altro, come una logica di breve periodo impedisca gli investimenti e, più in generale, la programmazione e, in ogni caso, imponendo un allineamento agli obiettivi in capo ad un anno, costringe a misure drastiche e, spesso, economicamente inopportune.

<sup>138</sup> In tal senso, la ACoFF afferma la necessità, *in primis*, di abbandonare le limitazioni alle spese, per tornare ad obiettivi di *deficit* e, secondariamente, di discriminare tra le amministrazioni che abbiano raggiunto gli obiettivi negli anni precedenti, e quelle che se ne siano discostate. Sarebbe anche opportuno ripristinare meccanismi di vigilanza del debito. La riforma del Patto di stabilità interno fornirebbe, inoltre, l'occasione per rivedere la disciplina attuativa della c.d. *golden rule*, sancita dal sesto comma dell'articolo 119 della Costituzione, il quale ha introdotto nel dettato costituzionale il principio del rispetto del pareggio di bilancio corrente, stabilendo che gli enti decentrati (ovvero Regioni ed Enti locali) possono ricorrere all'indebitamento solo per finanziare spese di investimento. Esiste, infatti, un evidente collegamento ed una altrettanto evidente contraddizione o a parere dell'Alta Commissione - fra la logica sottesa al Patto di stabilità interno e la *ratio* della *golden rule* fissata (nei confronti degli enti territoriali sub-statali) dalla Costituzione novellata. Mentre, infatti, il primo ordine di strumenti si muovono sul doppio binario del controllo del *deficit* e del debito, la regola aurea si concentra su quest'ultimo e sulla qualità delle spese che esso concorre a finanziare. Ciò potrebbe condurre, in estrema ipotesi, Regioni ed Enti locali a condurre una politica di investimenti tale da esaurire il *plafond* di *deficit* annuale complessivamente spettante al sistema Paese, in tal modo ingessando la scelte autonome dello Stato. D'altra parte, la disciplina attuativa della *golden rule* contenuta nell'articolo 3, commi da 16 a 21, della

In argomento, l'Alta Commissione ravvisa la necessità della previsione di una sede istituzionale espressamente dedicata al coordinamento finanziario fra centro e periferia<sup>139</sup>.

### ***Ipotesi di sviluppo del sistema tributario***

Nell'ipotizzare i possibili sviluppi del sistema tributario nell'ottica di attuazione del federalismo fiscale, l'Alta Commissione precisa, in via preliminare, che, a fronte del rilevante decentramento di funzioni in attuazione del nuovo Titolo V, i tributi propri in senso stretto non possono rappresentare la principale fonte della finanza regionale e locale e da ciò la necessità che la stessa dovrà essere costituita per la maggior parte da compartecipazioni alle maggiori imposte nazionali, così come oggi accade con l'IVA.

A questo riguardo, il tema dell'autonomia tributaria degli Enti territoriali può essere considerata sia in relazione ai tributi propri *derivati*, rispetto ai quali il legislatore statale dovrà comunque perlomeno mantenere perlomeno inalterati i livelli attuali complessivi di autonomia tributaria, sia in relazione alla nuova fattispecie di quelli che possono essere definiti i reali tributi propri *autonomi*, ovvero quelli che saranno stabiliti ed applicati dagli stessi Enti territoriali, negli spazi definiti dagli appositi principi di coordinamento.

Si profilano, quindi, nella sistema disegnato dall'ACoFF cinque categorie di tributi:

---

legge n. 350 del 2003 ha sollevato forti critiche da parte delle autonomie territoriali, che hanno investito tanto il metodo quanto il merito della scelta normativa compiuta dal legislatore statale.

<sup>139</sup> Al riguardo, la Commissione individua una proposta di immediata realizzazione nell'affidare alla Conferenza Unificata i compiti di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, quale completamento del coordinamento in materia finanziaria già da essa operato, sia mediante una modifica del d. lgs. n. 281 del 1997, sia anche utilizzando la funzione generale di coordinamento descritta all'articolo 9, comma secondo, lettera c)<sup>35</sup>, del provvedimento da ultimo citato. In tale quadro ritiene, però, indispensabile che la Conferenza Unificata sia anche supportata da un organo a prevalente competenza tecnica, composto da membri designati sia dallo Stato che dalle Regioni e dagli Enti locali, in grado di fornire il necessario supporto tecnico specialistico alle decisioni di ordine politico.



- 1) tributi istituiti dalla legge statale ed il cui gettito rimane allo Stato (tributi erariali in senso stretto);
- 2) tributi istituiti con legge statale, il cui gettito è devoluto agli enti sub-statali sotto forma di compartecipazioni;
- 3) tributi istituiti dalla legge statale, ma rimessi secondo margini più o meno ampi all'autonomia regionale/locale, con uno spettro di possibilità che potrebbe andare dalla semplice manovra sulle aliquote, alla possibilità di intervenire sulle detrazioni e agevolazioni, fino alla decisione in ordine alla attivazione o meno (tributi propri *ö*derivati);
- 4) tributi propri istituiti e stabiliti dalla legge regionale;
- 5) tributi propri istituiti dalla legge regionale e che sono rimessi all'autonomia locale

Definito e specificato il quadro costitutivo del sistema tributario della Repubblica, l'Alta Commissione ha elaborato una ipotesi in ordine alla redistribuzione del gettito e dei poteri normativi su molti tributi, che lo Stato potrebbe effettuare attraverso la legge diretta a dare attuazione all'art. 119 Cost.

A tal fine, i tributi sono stati raggruppati in base alla fattispecie colpita, pervenendo alla elaborazione del seguente elenco.

- a) *Prelievi sugli immobili e sulle utenze*: tale gruppo riunisce tributi che colpiscono le unità abitative e produttive (ICI), tributi sui rifiuti solidi, imposte sui trasferimenti, Irpef sulle unità immobiliari a disposizione e su quelle locate e quelli connessi all'utilizzo degli immobili, principalmente le imposte sull'elettricità, sul gas metano e sul gasolio da riscaldamento. I prelievi sugli

immobili e quelli sulle utenze dovrebbero essere assegnati prevalentemente ai Comuni, tranne una parte che dovrebbe andare alle Province<sup>140</sup>.

- b) *Prelievi sull'automobile*: a questo gruppo afferiscono le accise sulla benzina e sul gasolio per le automobili, il bollo-auto, l'imposta di registro, quella sulle assicurazioni automobilistiche. Mentre nella maggior parte dei casi in relazione ai prelievi attuali sull'automobile si giovano Stato e Regioni, in base al principio di correlazione, insieme allo Stato ó titolare della politica energetica e di competenze in materia di viabilità nazionale ó dovrebbero beneficiarne Comuni e Province, per i servizi che offrono<sup>141</sup>.
- c) *Prelievi su alcolici, tabacchi e giochi*: sebbene siano destinati alle entrate erariali, sembrano prestarsi piuttosto agevolmente a finanziare le Regioni, che costituiscono il livello al quale viene effettuata la grande massa dei servizi pubblici a domanda individuale, tra cui spiccano la sanità<sup>142</sup>.
- d) *IRAP*: costituisce un prelievo sulla produzione e finanzia le Regioni. Quest'ultimo aspetto ó a parere dell'ACoFF - non corrisponde adeguatamente al principio di correlazione<sup>143</sup>. Sarebbe più coerente che il gettito IRAP affluisse

---

<sup>140</sup> La conclusione dell'ACoFF si fonda sulla considerazione che sono le politiche comunali e provinciali a influire maggiormente sul valore degli immobili e ad attuare politiche di cui si giovano i loro proprietari ed occupanti (si pensi alla pianificazione urbanistica, o alla competenza provinciale sulla viabilità).

<sup>141</sup> I maggiori servizi di cui godono gli automobilisti possono ravvisarsi nella manutenzione e nell'ampliamento della rete viaria, nell'attivazione e manutenzione delle reti per la circolazione collettiva di persone o cose (poiché l'utilizzo dei mezzi pubblici da parte dei cittadini comporta una migliore circolazione dei mezzi privati), la creazione di spazi di sosta, la limitazione dei danni ambientali causati dalle emissioni dei veicoli.

<sup>142</sup> Le ragioni che confortano lo spostamento (totale o parziale) a livello regionale di tali gettiti: da un lato, il fatto che in questo modo consumi non meritevoli (come il gioco e il consumo di alcol e tabacco) finanzierebbero quelli meritevoli, come la sanità e l'istruzione. Dall'altro, in particolare i prelievi su alcol e tabacco si configurerebbero come *ticket* preventivi, rispetto alle prestazioni sanitarie cui possono andare incontro coloro i quali ne fanno uso.

<sup>143</sup> La ragione sottostante tale prelievo sulla produzione pare, infatti, consistere negli incentivi in conto investimenti, innovazione, esportazioni, nuova occupazione; nella politica monetaria e dei cambi, nella

allo Stato, ancorché, in una fase transitoria, l'ipotesi più realistica è che una parte soltanto vada allo Stato, mentre una quota notevole del gettito IRAP dovrebbe rimanere alle Regioni.

- e) *Prelievi sui redditi*: costituiti essenzialmente da IRPEF e IRES, si situano a fronte di prestazioni di sicurezza sociale erogate soprattutto dallo Stato e di quelle assistenziali che gravano prevalentemente sul Comune. È, dunque, ragionevole che buona quota dell'IRPEF rimanga al livello centrale; tuttavia, accanto a tale quota, pare ragionevole prevedere due sovrimposte (o eventualmente addizionali) - una a livello regionale e una a livello comunale - su cui gli enti dovrebbero avere margini di manovrabilità.
- f) *IVA*: trattandosi di un'imposta sui consumi normali, potrebbe essere utilizzata per finanziare i consumi meritori, come i servizi sociali, *in primis* sanità ed istruzione. L'IVA potrebbe dunque essere riarticolata, mediante: a) una compartecipazione regionale, per finanziare i servizi sociali più gravosi; b) una compartecipazione comunale, volta a sostenere i servizi sociali erogati dal livello di governo più vicino al cittadino<sup>144</sup>.
- g) *tributi propri regionali*.

L'Alta Commissione evidenzia, quindi, come *il risultato complessivo della riorganizzazione dei tributi vedrebbe il passaggio dal centro alla periferia di consistenti porzioni di gettito, cui si accompagnerebbero rilevanti poteri d'intervento sulle entrate.*

---

regolazione della concorrenza, nella protezione dei marchi e dei contratti, nella creazione di nuove infrastrutture. Si tratta di interventi di cui è prevalente capofila lo Stato.

<sup>144</sup> Tale compartecipazione potrebbe avere caratteristiche peculiari, limitandosi alla sola IVA sulle vendite raccolte da alcune attività, come le edicole, i distributori di carburante, le rivendite di sali e tabacchi, gli alberghi e i pubblici esercizi.

L'effetto sarebbe generalmente responsabilizzante, perché incentiverebbe le politiche regionali e locali volte ad aumentare la base imponibile e la lotta all'evasione<sup>145</sup>.

### ***La perequazione e il fondo perequativo***

In materia di perequazione, l'Alta Commissione ha esaminato separatamente le problematiche di carattere generale connesse alla perequazione delle capacità fiscali - secondo quanto dispone l'art. 119, comma 3, Cost. - e quelle relative alla residue forme di perequazione dei bisogni, risorse aggiuntive ed interventi speciali, ai sensi del comma 5 dell'art. 119 Cost.

Per quanto concerne il primo aspetto, il fondo perequativo, quantificato in base alla capacità fiscale per abitante, dovrebbe integrare le risorse devolute a Regioni ed Enti locali. In particolare, il sistema di perequazione dovrebbe essere impostato su due livelli, uno dallo Stato alle Regioni per la copertura del fabbisogno di area regionale (cioè della Regione e degli Enti locali che rientrano nel territorio di ciascuna) ed uno dalla Regione nei confronti dei rispettivi Enti locali.

Per quanto attiene al secondo aspetto, l'erogazione di risorse aggiuntive ovvero di interventi speciali è inquadrabile all'interno della competenza legislativa esclusiva dello Stato in materia di perequazione delle risorse finanziarie, ex art. 117, comma 2, lett. e), Cost. Allo scopo, l'Alta Commissione ha ipotizzato di far confluire risorse aggiuntive ed interventi specifici nell'ambito di due distinti fondi speciali<sup>146</sup>:

---

<sup>145</sup> L'ACoFF rileva, altresì, che, nell'ambito di una proposta complessiva di riordino della fiscalità regionale e locale, i profili concernenti la gestione dei tributi (e, in particolare, le attività di accertamento) rappresentano un momento di rilevanza decisiva.

<sup>146</sup> Il governo di tali fondi resterebbe allo Stato (che potrebbe naturalmente prevedere il carattere vincolato delle relative erogazioni), ma con il concorso ed il contributo (oltre che degli enti beneficiari, anche e soprattutto) delle Regioni.

- un fondo speciale di solidarietà, destinato a garantire la copertura di spese eccezionali di natura corrente;
- un fondo speciale per gli investimenti, destinato a colmare i divari territoriali nella dotazione o nel fabbisogno di infrastrutture.

## CAPITOLO II

### LA LEGGE DELEGA 5 MAGGIO 2009, N. 42

#### 1. La genesi della delega al Governo in materia di federalismo fiscale

*«Il tema del federalismo fiscale rappresenta, per diversi aspetti, una pagina bianca della nostra storia repubblicana che attende ancora di essere scritta in modo da attuarne compiutamente presupposti e potenzialità».*

Così esordiva la relazione al disegno di legge delega sul federalismo fiscale<sup>147</sup>, evidenziando, quindi, la necessità di fornire attuazione alla riforma costituzionale del 2001, atteso che *«mantenere un modello di sostanziale finanza derivata in un Paese che con la riforma costituzionale del 2001 ha decentrato forti competenze legislative crea ( ) gravi confusioni, dissocia la responsabilità impositiva da quella di spesa, genera una situazione istituzionale che rende ingovernabili i conti pubblici e favorisce la duplicazione di strutture, l'inefficienza e la deresponsabilizzazione».*

La legge delega sul federalismo fiscale è - per stessa ammissione del legislatore - intesa a:

- a) delineare una serie di principi e criteri direttivi di carattere generale diretti a informare lo sviluppo dell'intero sistema di federalismo fiscale;

---

<sup>147</sup> Relazione all'AS 1117.

- b) definire un quadro per l'esercizio concreto dell'autonomia tributaria, prevedendo che le Regioni, ma solo nelle materie non assoggettate a imposizione da parte dello Stato, possano istituire tributi regionali e locali e determinare le materie e gli ambiti nei quali è destinata ad essere esercitata l'autonomia tributaria degli Enti locali;
- c) fissare il quadro istituzionale dei rapporti finanziari tra i vari livelli di governo stabilendo, in particolare, l'avvio di un percorso graduale, caratterizzato da una fase transitoria, che restituisca razionalità alla distribuzione delle risorse, rendendola coerente con il costo standard delle prestazioni erogate;
- d) garantire un adeguato livello di flessibilità fiscale nello sviluppo del disegno complessivo attraverso la previsione di un paniere di tributi propri e compartecipazioni la cui composizione sia rappresentata in misura rilevante da tributi manovrabili, in un contesto dove viene però ribadita l'esigenza della semplificazione, della riduzione degli adempimenti a carico dei contribuenti, l'efficienza nella amministrazione dei tributi, la razionalità e coerenza dei singoli tributi e del sistema nel suo complesso<sup>148</sup>;
- e) prevedere l'istituzione di sedi idonee a garantire l'ordinata transizione da un sistema finanziario, come quello italiano, caratterizzato dalla permanenza di una finanza regionale e locale ancora in non piccola parte "derivata" ad un nuovo sistema strutturato in chiave di maggiore autonomia.

---

<sup>148</sup> In tal modo è chiarisce ulteriormente la relazione illustrativa - «*si garantisce in modo ordinato sia la responsabilizzazione finanziaria delle Regioni e degli Enti locali sia la possibilità di sviluppare, a livello regionale e locale, politiche economiche anche attraverso la leva fiscale dirette a permettere la piena valorizzazione delle risorse presenti sui territori, ad esempio anche attraverso speciali esenzioni, deduzioni e agevolazioni. Si tratta di un'ottica di applicazione della sussidiarietà fiscale che permette ai territori di incentivare le loro vocazioni e i loro punti di forza, offrendo una possibilità di intervento mirata che non sarebbe egualmente possibile con misure adottate in modo uniforme sul territorio nazionale dal livello centrale*».

La legge delega 5 maggio 2009, n. 42, recante la «Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione», approvata dopo un lungo iter parlamentare, si compone di 29 articoli, organizzati in dieci Capi, secondo il seguente schema.

Capo I (artt. 1 ó 6)	Contenuti e regole di coordinamento finanziario
Capo II (artt. 7 ó 10)	Rapporti finanziari Stato - Regioni
Capo III (artt. 11 ó 14)	Finanza degli enti locali
Capo VI (art. 15)	Finanziamento delle città metropolitane
Capo V (art. 16)	Interventi speciali
Capo VI (artt. 17 ó 18)	Coordinamento dei diversi livelli di governo
Capo VII (art. 19)	Patrimonio di Regioni ed enti locali
Capo VIII (artt. 20 ó 26)	Norme transitorie e finali
Capo XI (art. 27)	Obiettivi di perequazione e di solidarietà per le Regioni a statuto speciale e per le Province autonome di Trento e di Bolzano
Capo X (artt. 28 ó 29)	Salvaguardia finanziaria ed abrogazioni

Come esplicitato dal primo comma dell'art. 1<sup>149</sup>, la legge si pone come obiettivo l'attuazione dell'art. 119 della Costituzione attraverso la previsione dei principi

---

<sup>149</sup> Ai sensi del comma 1 dell'art. 1 della legge n. 42/2009, « *La presente legge costituisce attuazione dell'articolo 119 della Costituzione, assicurando autonomia di entrata e di spesa di comuni, province, città metropolitane e regioni e garantendo i principi di solidarietà e di coesione sociale, in maniera da sostituire gradualmente, per tutti i livelli di governo, il criterio della spesa storica e*



fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, l'istituzione ed il funzionamento del fondo perequativo e la determinazione delle regole relative alle risorse aggiuntive e agli interventi speciali, nonché l'adozione di una disciplina relativa al patrimonio delle Regioni e degli enti locali.

L'indicazione espressa dell'oggetto dell'intervento normativo è stata accolta con favore dalla dottrina, atteso il significato non univoco riconosciuto al sintagma "federalismo fiscale" utilizzato nel titolo della legge delega<sup>150</sup>.

In ogni caso, non può sfuggire come l'art. 1 della legge delega n. 42/2009, nel sintetizzare i principi ispiratori del provvedimento (coesione sociale, solidarietà, autonomia di entrata e di spesa degli enti autonomi territoriali), costituisca sostanzialmente una esposizione coordinata di quanto sancito dall'art. 119 Cost.

Nel rinviare ai paragrafi che seguono l'esame dei principi e dei tratti caratterizzanti la legge delega n. 42 del 2009 e ai capitoli III e IV l'approfondimento delle disposizioni recanti, rispettivamente, disposizioni in merito all'autonomia tributaria di Regioni ed enti locali, si ravvisa l'opportunità di porre subito in rilievo alcune criticità di ordine generale poste dal provvedimento in esame ed evidenziate in dottrina.

Tra gli aspetti di maggiore criticità del sistema disegnato dalla legge delega sul federalismo fiscale è stata annoverata una scarsa (o addirittura assente) attenzione al

---

*da garantire la loro massima responsabilizzazione e l'effettività e la trasparenza del controllo democratico nei confronti degli eletti. A tali fini, la presente legge reca disposizioni volte a stabilire in via esclusiva i principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, a disciplinare l'istituzione ed il funzionamento del fondo perequativo per i territori con minore capacità fiscale per abitante nonché l'utilizzazione delle risorse aggiuntive e l'effettuazione degli interventi speciali di cui all'articolo 119, quinto comma, della Costituzione perseguendo lo sviluppo delle aree sottoutilizzate nella prospettiva del superamento del dualismo economico del Paese. Disciplina altresì i principi generali per l'attribuzione di un proprio patrimonio a comuni, province, città metropolitane e regioni e detta norme transitorie sull'ordinamento, anche finanziario, di Roma capitale»*

<sup>150</sup> BIZIOLI G., *Profili ricostruttivi dell'autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali derivante dalla legge delega in materia di "federalismo fiscale"*, in *La Finanza locale*, n. 9/2009, pag. 13

contribuente. Infatti, ancorché la legge preveda, in sede di prima applicazione del nuovo regime, l'invarianza della pressione fiscale<sup>151</sup>, in dottrina<sup>152</sup> si è evidenziato come tale previsione non sembri sufficiente a garantire il contribuente che il federalismo non si traduca, nei fatti e a regime, in un aumento incontrollato della pressione fiscale. Analogamente, si evidenzia l'assenza di ogni previsione volta ad assicurare la tendenziale omogeneità nei procedimenti applicativi dei diversi tributi, imprescindibile in un'ottica di semplificazione del sistema.

Inoltre, un *vulnus* della legge delega n. 42/2009 sia stato individuato da parte della dottrina nella circostanza che la stessa per molti versi appaia prevalentemente solo enunciativa di indicazioni generali. In tal senso, è stato posto in rilievo, da un lato, l'eccessivo ricorso ai decreti delegati, sottratti all'esame del Parlamento, sui quali esso potrà solo esprimere i previsti pareri, e, dall'altro, l'evidente indeterminatezza e la genericità dell'oggetto da disciplinare con i successivi decreti legislativi attuativi, essendo definiti in sede di legge delega unicamente gli obiettivi e non i principi e criteri direttivi attraverso cui conseguirli<sup>153</sup>.

---

<sup>151</sup> Ai sensi dell'art. 28, comma 2, lett. b, della legge n. 42/2009 si prevede l'individuazione di meccanismi idonei ad assicurare che «sia garantita la determinazione periodica del limite massimo della pressione fiscale nonché del suo riparto tra i diversi livelli di governo e sia salvaguardato l'obiettivo di non produrre aumenti della pressione fiscale complessiva anche nel corso della fase transitoria».

<sup>152</sup> CARINCI A., *Osservazioni al disegno di legge n. 1117 sul federalismo fiscale*, *Federalismi.it ó Rivista di diritto pubblico italiano, comunitario e comparato*, 19 novembre 2008.

<sup>153</sup> JORIO E., *L'attuazione del federalismo fiscale*, in JORIO E., GAMBINO S., DAGNAZIO G., *Il federalismo fiscale. Commento articolo per articolo alla legge 5 maggio 2009, n. 42*, Maggioli editore, Bologna, 2009, pag. 148.

## **2. Le scelte del legislatore in ordine ai principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario**

Già anteriormente all'emanazione della legge delega n. 42 del 2009, la definizione dei principi di coordinamento del sistema tributario destinati a garantire, ai sensi dell'art. 119 Cost., un ordinato funzionamento del sistema era apparsa centrale nella costruzione del modello federalista.

Al riguardo, si era evidenziato<sup>154</sup> come un primo insieme di principi di coordinamento avrebbe potuto riguardare la specificazione dei principi costituzionali di equità e progressività del sistema, inclusi quelli di razionalità e coerenza dei singoli istituti tributari e del sistema tributario nella sua totalità. Ulteriori principi potevano essere quelli della semplificazione degli adempimenti posti a carico dei contribuenti, della trasparenza delle decisioni di entrata e di spesa, dell'efficienza che ogni amministrazione deve garantire in termini di costi e benefici quanto all'amministrazione dei tributi.

Nell'ambito della legge delega, è stato evidenziato come la funzione di principi fondamentali di coordinamento sia assolta dalle disposizioni contenute:

- a) nell'art. 2, comma 1, lett. c), in forza del quale i decreti legislativi devono assicurare la *razionalità e coerenza dei singoli tributi e del sistema tributario* (cd. principio di coerenza);
- b) nell'art. 2, comma 1, lett. hh), dove è sancita la *territorialità dei tributi regionali e locali* (cd. principio di territorialità);

---

<sup>154</sup> ANTONINI L. *L'attuazione del federalismo fiscale*, in *Rivista di diritto pubblico, comunitario e comparato*, 24 febbraio 2005.

c) nell'art. 2, comma 1, lett. o) che impone l'*esclusione di ogni doppia imposizione sul medesimo presupposto, salvo le addizionali previste dalla legge statale o regionale* (cd. divieto di doppia imposizione).

Prima di esaminare nello specifico i principi su ricordati, si ravvisa l'opportunità di porre in evidenza un ulteriore criterio posto dalla legge delega. Infatti, l'art. 2, comma 1, lett. l), della legge n. 42/2009 reca il principio secondo cui i decreti delegati devono assicurare la *salvaguardia dell'obiettivo di non alterare il criterio di progressività del sistema tributario*.

È stato rilevato<sup>155</sup> che, in tale sede, il principio di capacità contributiva assume un contenuto diverso da quello proprio dell'art. 53 Cost., dal quale è tratto, atteso che non è canone più o meno stringente di legittimità costituzionale della disciplina sostanziale del tributo, ma regola di coordinamento del sistema tributario erariale, regionale e locale. Da ciò la necessità di individuare il preciso significato che lo stesso assume nell'ambito della legge delega.

In estrema sintesi, si ricorda che, sul significato da attribuire al principio di capacità contributiva previsto dall'art. 53 Cost., in dottrina, si fronteggiano storicamente due orientamenti. In una prospettiva più garantista, la maggioranza della dottrina<sup>156</sup> ritiene che la capacità contributiva di un soggetto consista nell'attitudine a pagare il tributo, ossia nella titolarità di situazioni giuridiche soggettive di contenuto tale da consentire l'estinzione dell'obbligazione tributaria. Queste situazioni possono essere comprese nel presupposto d'imposta (capacità cd. oggettiva), o essere comunque presenti nel patrimonio del soggetto passivo nel momento in cui esso si perfeziona (capacità cd.

---

<sup>155</sup> RAGUCCI G., *La legge delega per l'attuazione del federalismo fiscale (L. 5 maggio 2009, n. 42)*, in *Rassegna Tributaria*, n. 3/2010, pagg. 736 e ss.

<sup>156</sup> GAFFURI ..., *Diritto tributario*, Padova, 2009, pag. 35.

oggettiva). Diversamente, altra autorevole dottrina<sup>157</sup> individua la potenzialità economica anche solo nella *õmera possibilità di misurare in denaro situazioni di diversa (e per alcuni relativamente maggiore) capacità di soddisfare bisogni e interessi*.

Pertanto, escludendo una lettura banalizzante volta a ritenere che lo stesso affermi sostanzialmente la necessaria conformità del sistema in costruzione con la Costituzione e, precisamente, con l'art. 53, si è sottolineato<sup>158</sup> che tale disposizione, essendo rivolta al complesso dei tributi regionali e locali assumendo il sistema tributario erariale come un dato di fatto, si occupa di chiarire come i tributi regionali e locali si collocano rispetto all'obiettivo della progressività del sistema e della capacità contributiva. In tal senso, la disposizione assume rilievo soprattutto per la parte che attiene alla *õprogressività* del sistema proprio nella misura in cui limita la posizione del complesso dei tributi regionali e locali alla mera *õnon alterazione* del criterio di progressività. In questo ruolo *õnegativo* si è ritenuto possibile intravedere, cioè, la consapevolezza che i tributi regionali e, *a fortiori*, quelli locali sono naturalmente orientati a rivestire caratteri di più accentuata realtà e/o ad assumere a presupposto indici di capacità contributiva tendenzialmente non idonei a connotare in senso progressivo la fiscalità generale. Di qui la presunzione secondo cui, fermi restando tali caratteri generali e, in qualche misura, immanenti dei tributi regionali e locali, occorre comunque intervenire al fine di *õmodularli* in guisa da salvaguardare il criterio di progressività sul piano generale.

---

<sup>157</sup> FEDELE A., *La funzione fiscale e la õcapacità contributiva*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, a cura di PERRONE e BERLIRI, Roma, 2006, pagg. 15 e ss.

<sup>158</sup> RUSSO P. e FRANZONI G., *Coordinamento del sistema tributario*, in *Rassegna Tributaria* n. 6/2010, pagg. 1575 e ss.

Da tale visione, si è fatto derivare le seguenti conseguenze:

- il criterio di progressività se, per un verso, è non alterato dagli interventi di Regioni ed enti locali, per altro verso e correlativamente, può trovare la sua attuazione solo nell'ambito del sistema tributario erariale;
- una valutazione della incidenza di un complesso di tributi sulla progressività deve essere possibile quantomeno ai fini del giudizio di costituzionalità condotto ai sensi dell'art. 76 Cost. relativamente alla continenza dei decreti delegati nell'ambito dei criteri e principi direttivi stabiliti dalla legge delega;
- ma se, almeno ai fini dello scrutinio dell'eccesso di delega, la Corte costituzionale potrà (e dovrà) effettuare una valutazione dell'incidenza sulla progressività di un insieme di tributi, viene inevitabilmente meno una delle obiezioni generalmente opposte dalla Corte per escludere l'utilizzabilità dell'art. 53, comma secondo, come parametro di costituzionalità; tanto più che, adesso e secondo quanto si è detto, l'attuazione della progressività in sé risulta affidata solo all'insieme dei tributi che forma il sistema erariale.

In argomento, è stata, altresì, segnalata la contraddittorietà tra il principio di capacità contributiva e la scelta, implicita nelle disposizioni contenute nella legge n. 42 del 2009, di riservare a Regioni ed enti locali tributi propri di carattere commutativo o paracommutativo, caratterizzati dall'incidere su una potenzialità economica esterna al presupposto<sup>159</sup>.

---

<sup>159</sup> RAGUCCI G., *La legge delega per l'attuazione del federalismo fiscale (L. 5 maggio 2009, n. 42)*, in *Rassegna Tributaria*, n. 3/2010, pagg. 736 e ss. L'Autore pone in rilievo come proprio tale caratteristica dei tributi commutativi o paracommutativi può determinare che, una volta introdotti, un eccessivo aggravio del prelievo indotto dal concorso di diverse potestà di imposizione potrebbe rilevarsi non facilmente contrastabile sul piano dei principi.

## **2.1. Il principio di coerenza**

Il principio di coerenza nell'attuazione del federalismo fiscale è dettato dall'art. 2, comma 1, lett. c), in forza del quale i decreti legislativi devono assicurare la *razionalità e coerenza dei singoli tributi e del sistema tributario*.

Si è osservato<sup>160</sup> come la coerenza rilevi su due distinti livelli.

Da un lato, con riguardo a tributi aventi presupposti del tutto diversi, occorre verificare la rispondenza dei tributi a un parametro ulteriore, rappresentato dal disegno complessivo del sistema.

Dall'altro lato, con riguardo a tributi riconducibili al medesimo presupposto generale (p.es. fra diverse imposte patrimoniali o di consumo ecc.), esclusa la possibilità ó in virtù del divieto di doppia imposizione ó di tributi che attribuiscono rilevanza anche a fatti *inclusi* nella fattispecie di altro tributo, il problema della coerenza si pone rispetto alla rilevanza attribuita proprio ai fatti *esclusi*<sup>161</sup>.

---

<sup>160</sup> RUSSO P. e FRANZONI G., *Coordinamento del sistema tributario*, in *Rassegna Tributaria* n. 6/2010, pagg. 1575 e ss.

<sup>161</sup> Al riguardo, è stato posto in rilievo come il problema della coerenza sembri coincidere con le ragioni che hanno condotto la Corte costituzionale a giudicare incostituzionale il tributo istituito dalla Regione Sardegna con l'art. 2 della L.R. n. 4 del 2006 laddove, successivamente alle modifiche del 2007, assoggettava a imposta le plusvalenze realizzate a seguito della vendita di fabbricati posseduti da oltre cinque anni. Non a caso la Corte, nel giudicare tale tributo *non armonico* rispetto all'assetto dell'IRPEF (tributo erariale che, per l'appunto, ha identico presupposto, ma la cui fattispecie *esclude* la rilevanza delle plusvalenze ultraquinquennali), ha fatto discendere tale *disarmonia* dalla *diversità e incompatibilità delle rationes impositive e, in particolare, dalla coesistenza dei due menzionati contraddittori indirizzi di politica fiscale* (più oltre nella stessa sentenza si parla di *contrasto* e, nuovamente, di *contraddizione*). In tal senso, RUSSO P. e FRANZONI G., *Coordinamento del sistema tributario*, in *Rassegna Tributaria* n. 6/2010, pagg. 1575 e ss.

## **2.2. Il principio di territorialità**

Il principio di territorialità che, in forza dell'art. 119, comma 2, Cost., regola l'attribuzione delle sole compartecipazioni ai tributi erariali, assurge nell'ambito della legge n. 42/2009 a principio di coordinamento valido per tutte le risorse autonome di Regioni ed enti locali<sup>162</sup>.

Si è rilevato<sup>163</sup> come alla base della scelta del legislatore vi sia l'esigenza di assicurare l'effettivo coordinamento orizzontale dei sistemi tributari sub-statali a livello regionale e locale, e prepara un assetto normativo che non potrà contraddire i principi costituzionali che presiedono alla disciplina dei tributi, e tra essi i principi di solidarietà (art. 2 Cost.) e di eguaglianza (art. 3 Cost.), che in parte lo ridimensionano.

I limiti territoriali del dovere contributivo sono stati intesi, non già come conseguenza dei limiti alla sovranità dello Stato, bensì quale riflesso della necessaria appartenenza del contribuente al gruppo sociale, ossia alla comunità, per il finanziamento delle cui spese il tributo è prelevato, è evidente che il principio di territorialità si applica a tutte le comunità, qualunque sia la loro estensione.

In questa accezione, peraltro, il principio di *territorialità dei tributi regionali e locali* pare diversificarsi nettamente da quello della *referibilità al territorio delle compartecipazioni al gettito dei tributi* pure menzionato nella medesima lett. *hh*).

Invero, questa seconda regola individua il criterio in base al quale il gettito di unitari tributi erariali deve essere suddiviso fra i diversi *compartecipanti* e ciò indipendentemente dalla *appartenenza* alla Regione del contribuente, il quale,

---

<sup>162</sup> Art. 2, comma 2, lett. e), della legge n. 42/2009.

<sup>163</sup> RAGUCCI G., *La legge delega per l'attuazione del federalismo fiscale (L. 5 maggio 2009, n. 42)*, in *Rassegna Tributaria*, n. 3/2010, pagg. 736 e ss



proprio perché si tratta di tributi erariali, è individuato come appartenente allo Stato e non anche alla Regione cui spetta la compartecipazione.

Sebbene, quindi, il criterio enunciato dall'art. 7, comma 1, lettera d), della legge delega sembri fondato, invece, sulla collocazione spaziale delle fattispecie imponibili, si è evidenziato che *«la stessa potenziale fungibilità dei due modelli attesta il valore assai diverso che il limite della territorialità assume in queste ipotesi rispetto alla disciplina sostanziale del tributo»*<sup>164</sup>.

In altri termini, la fattispecie del tributo deve sempre essere conformata in modo da evidenziare l'appartenenza alla comunità, per un qualche profilo, dei soggetti astrattamente idonei a realizzare la fattispecie medesima<sup>165</sup>.

### **2.3. Il divieto di doppia imposizione e la riserva di presupposto**

L'art. 2, comma 2, lett. o), della legge n. 42 del 2009 annovera tra i principi e criteri generali cui deve conformarsi il legislatore delegato *«l'esclusione di ogni doppia imposizione sul medesimo presupposto, salvo le addizionali previste dalla legge statale o regionale»*.

Il principio del divieto di doppia imposizione regionale ha lo scopo di evitare lo straripamento del sistema regionale e il conseguente conflitto con quello statale: ciò è

---

<sup>164</sup> RUSSO P. e FRANZONI G., *Coordinamento del sistema tributario*, in *Rassegna Tributaria* n. 6/2010, pagg. 1575 e ss.

<sup>165</sup> Il principio di territorialità, infatti, risponde a un'esigenza tecnica posta dalla necessità di impedire la cd. esportazione dei tributi, ossia fa in modo che ciascun ente territoriale dotato di autonomia tributaria non colpisca fattispecie diverse collocate al di fuori del proprio territorio, o prive di un legame con la propria collettività, attingendo da risorse alle quali altro ente pariordinato o anche subordinato possano legittimamente aspirare, per soddisfare il proprio fabbisogno finanziario. In tal senso, RAGUCCI G., *La legge delega per l'attuazione del federalismo fiscale (L. 5 maggio 2009, n. 42)*, in *Rassegna Tributaria*, n. 3/2010, pagg. 736 e ss.

conforme ai principi fondamentali di razionalità, di semplificazione e di unitarietà della finanza pubblica<sup>166</sup>.

L'opportunità dell'introduzione di un siffatto principio era stata ravvisata da quella dottrina che evidenziava come la non previsione di un principio di non sovrapposizione delle imposte locali con quelle statali potesse determinare *il rischio che i tributi propri degli enti sub statali possano arrivare, per assurdo, a prendere gradualmente il posto di quelli statali, mentre il Titolo V riserva allo Stato competenze di grandissima importanza come quella della perequazione*<sup>167</sup>.

In sede di commento al disegno di legge delega, si era rilevato<sup>168</sup> come il divieto di doppia imposizione, stante la limitatezza delle manifestazioni di capacità contributiva, apparisse eccessivo e troppo limitativo dell'autonomia degli enti sub-statali. Ciò in quanto, come ricordato dalla Corte Costituzionale, il divieto per le Regioni di istituire e disciplinare tributi propri aventi gli stessi presupposti dei tributi dello Stato o di legiferare sui tributi esistenti istituiti e regolati da leggi statali è conseguenza della mancata adozione della legislazione di coordinamento di cui agli artt. 117 e 119 Cost.<sup>169</sup>

---

<sup>166</sup> GALLO F., *Ancora in tema di autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali nel nuovo Titolo V della Costituzione*, in *Rassegna tributaria*, n. 4/2005, pag. 1035.

<sup>167</sup> In tal senso, ANTONINI L., *L'attuazione del federalismo fiscale*, in *Rivista di diritto pubblico, comunitario e comparato*, 24 febbraio 2005. L'Autore, d'altra parte, evidenzia la possibilità del rischio contrario, ossia che una formulazione troppo stringente potrebbe permettere allo Stato di nullificare l'autonomia impositiva degli altri enti semplicemente estendendo la propria potestà su tutte le materie imponibili. Pertanto, l'auspicio che nella traduzione di questo principio si cerchi di raggiungere un punto di equilibrio tra questi due opposti rischi.

<sup>168</sup> CARINCI A., *Osservazioni al disegno di legge n. 1117 sul federalismo fiscale*, *Federalismi.it ó Rivista di diritto pubblico italiano, comunitario e comparato*, 19 novembre 2008. L'Autore, più in generale, esprime l'avviso che le scelte del legislatore siano improntate alla costruzione di un sistema tributario eccessivamente polarizzato sul livello centrale. Ciò in quanto *è lo Stato che ha la priorità nonché l'esclusività sui presupposti di imposta (questi, una volta individuati per un tributo erariale, non possono essere impiegati per tributi regionali e locali); è lo Stato che individua e disciplina nei profili essenziali sia i tributi regionali sia quelli locali, circoscrivendone i margini di autonomia riconosciuti*.

<sup>169</sup> Corte Costituzionale, sentenza 15 aprile 2008, n. 102. In tale sede, la Consulta ha affermato che *le regioni a statuto ordinario sono assoggettate (í) al divieto di istituire o disciplinare tributi già istituiti da legge statale o di stabilirne altri aventi lo stesso presupposto (í) fino all'emanazione della legislazione statale di coordinamento*.

Il divieto di doppia imposizione non costituisce, pertanto, ó a parere di tale dottrina ó un principio immanente al nostro ordinamento, bensì solo un corollario della mancata riforma, superabile in forza di questa. Quindi, fissato un livello di pressione fiscale complessivo, non vi sarebbero ostacoli ad ipotizzare l'applicazione di tributi differenti sulla stessa materia imponibile, tanto più che ciò consentirebbe di ridurre gli adempimenti dei contribuenti e di semplificare l'azione dell'amministrazione.

In tal senso, si esprime anche quella dottrina<sup>170</sup> che riconduce le questioni sollevate dal divieto di doppia imposizione all'esistenza di un eventuale fondamento costituzionale. L'esclusione dall'ambito di applicazione delle addizionali (statali o regionali) consente di presumere, almeno logicamente, l'inesistenza di un divieto assoluto nell'ordinamento costituzionale di sovrapposizione dell'imposizione tributaria da parte di centri di governo distinti<sup>171</sup> e che tale prescrizione rappresenti una mera scelta del legislatore ordinario.

Tale conclusione si fonda sull'esame dei seguenti precetti costituzionali. In primo luogo, l'art. 117, comma 2, lett. e), Cost., recante la potestà esclusiva dello Stato rispetto al sistema tributario statale deve essere interpretata nel senso che la legge regionale non può introdurre deroghe alla legislazione tributaria statale, neppure se il gettito è devoluto integralmente alle regioni e non, più in generale, il divieto alle regioni di istituire tributi aventi il medesimo presupposto dei tributi disciplinati dalla legge statale. Pertanto, l'art. 117, comma 2, Cost. è norma che dispone in ordine al riparto dei

---

<sup>170</sup> BIZIOLI G., *Profili ricostruttivi dell'autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali derivante dalla legge delega in materia di federalismo fiscale*, in *La Finanza locale*, n. 9/2009, pag. 22

<sup>171</sup> In tal senso, si sono espressi DELLA VALLE E., *Il principio di capacità contributiva nella combinazione di tributo erariale e locale*, in AA.VV., *L'autonomia finanziaria degli enti locali territoriali*, Roma, 1994, pag. 546, GIOVANNINI A., *Normazione regionale in materia tributaria*, in *Rass. Trib.*, 2003, pag. 1174, FREGNI M.C., *Riforma del Titolo V della Costituzione e federalismo fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2005, pag. 714, TESAURO F., *Le basi costituzionali della fiscalità regionale e locale*, in *La Finanza locale*, n. 9/2005, pag. 26.

presupposti economici e delle basi imponibili, affidato in via esclusiva ai principi fondamentali di coordinamento<sup>172</sup>.

Analogamente, il richiamo al coordinamento non è atto a fondare un divieto di doppia imposizione<sup>173</sup> in quanto, pur affermando che fra i principi di coordinamento sono compresi quelli di razionalità e coerenza dell'intero sistema tributario, si dovrebbe poi dimostrare che la doppia imposizione prodotta dalla sovrapposizione di diversi livelli normativi sia in contrasto con tali principi. Ossia si dovrebbe dimostrare che due distinti tributi la cui disciplina positiva sia formalmente identica ad eccezione della fonte e del soggetto attivo producano, per tale ragione, irrazionalità e incoerenza del sistema tributario unitariamente considerato<sup>174</sup>. Di contro, l'esperienza comparata dimostra che, pur in presenza del coordinamento federale, la doppia imposizione è un fattore essenziale e dominante di tali sistemi tributari.

Diversamente, un limite alla doppia imposizione è, comunque, rintracciabile nel principio di capacità contributiva sancito dall'art. 53, comma 1, Cost., nella misura in cui i prelievi tributari esauriscano la capacità contributiva manifestata dal presupposto<sup>175</sup>.

Sotto l'aspetto interpretativo della previsione in esame, la dottrina si è interrogata circa il significato da attribuire alla locuzione "medesimo presupposto". In particolare, si è

---

<sup>172</sup> In tal senso, anche l'interpretazione della Corte Costituzionale nella Sentenza n. 37 del 2004.

<sup>173</sup> Cfr. GALLO F., *Federalismo fiscale e ripartizione delle basi imponibili fra Stato, regioni ed enti locali*, in *Rass. Trib.*, 2002, pagg. 2008 e ss., ANTONINI L., *L'attuazione del federalismo fiscale*, in *Rivista di diritto pubblico italiano, comunitario e comparato*, 24 febbraio 2005, GIOVANARDI A., *L'autonomia tributaria degli enti locali*, Milano, 2005, pagg. 197 e ss.

<sup>174</sup> In tal senso, FEDELE A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, pag. 180, BASILAVECCHIA M., *Tra autonomia e autoritatività: consenso tra enti impositori e sistema tributario*, in AA.VV., *Autorità e consenso nel diritto tributario*, a cura di LA ROSA S., Milano, 2007, pag. 53 e ss.

<sup>175</sup> DELLA VALLE *Il principio di capacità contributiva nella combinazione di tributo erariale e locale*, in AA.VV., *L'autonomia finanziaria degli enti locali territoriali*, Roma, 1994, pag. 554 e GIOVANARDI A., *L'autonomia tributaria degli enti locali*, Milano, 2005, pag. 197.

osservato<sup>176</sup> come tale divieto sembri escludere quei prelievi tributari che, pur riguardando il medesimo presupposto, colpiscono una ricchezza economicamente diversa. Ciò accadrebbe quando il legislatore statale, per svariate ragioni di ordine tecnico o economico, decida di escludere dall'imposizione determinate situazioni che, sul piano teorico, vi rientrerebbero.

È stato osservato<sup>177</sup> che tali disposizioni, senza occuparsi del riparto dei singoli presupposti e delle singole basi imponibili fra Stato e Regioni, escludono espressamente sia la possibilità di ogni doppia imposizione regionale sul medesimo presupposto statale (salvo le addizionali previste dalla legge statale) sia ogni intervento della Regione sulle basi imponibili e sulle aliquote che non sia del proprio livello di governo, con la conseguenza che la legge delega ha mantenuto il sistema tributario statale nella sua integrità, riducendo molto la potestà primaria di imposizione regionale prevista dall'art. 117, comma 4, Cost.

In particolare, la circostanza per cui la legge delega non si sia occupata del riparto dei singoli presupposti e delle singole basi imponibili fra Stato e regioni, rimettendo tale compito integralmente e discrezionalmente al legislatore delegato, è stato ritenuta l'elemento di maggiore criticità dell'intera legge delega *«poiché manifesta chiaramente l'indecisione del legislatore su uno dei punti fondamentali dell'intero impianto del progetto di attuazione di decentramento tributario»*<sup>178</sup>.

L'occupazione, da parte della legge statale, di un certo ambito normativo in materia tributaria, determina, secondo la legge delega - ma analogo principio era già

---

<sup>176</sup> GALLO F., *I capisaldi del federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, pag. 223.

<sup>177</sup> GALLO F., *I capisaldi del federalismo fiscale*, in *Diritto e prat. trib.*, 2009, pag. 222.

<sup>178</sup> BIZIOLI G., *Profili ricostruttivi dell'autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali derivante dalla legge delega in materia di federalismo fiscale*, in *La Finanza locale*, n. 9/2009, pag. 26.

stato affermato dalla giurisprudenza costituzionale - la sostanziale esclusione della competenza della legge regionale nella materia stessa<sup>179</sup>.

In un contesto necessariamente caratterizzato da un sistema tributario preesistente e sostanzialmente disciplinato da leggi statali, la domanda di autonomia normativa implicita nella formula stessa del federalismo fiscale trova quindi un limite fondamentale proprio nel sistema normativo in vigore, che può essere inciso dagli enti locali, nell'esercizio dei loro poteri: quanto alle Regioni solo in ambiti già non disciplinati dalla legge statale, ovvero previa sua abrogazione, per legge statale e quanto agli enti locali minori solo negli ambiti non coperti dalla riserva di legge, dunque senza poter sostanzialmente influire sulla configurazione del sistema e dei tributi che lo costituiscono.

Le esigenze del coordinamento condizionano, pertanto, pesantemente, la possibilità di considerare i poteri normativi degli enti locali in materia tributaria come modalità di espressione di una vera autonomia politica<sup>180</sup>.

Come già anticipato, il legislatore esclude dall'ambito di applicazione del divieto di doppia imposizione le addizionali, locuzione che pone innanzi tutto il problema se il legislatore abbia inteso riferirsi ai tributi che usualmente la legge individua con tale denominazione o e che tecnicamente sono, in realtà, delle sovrimposte o ovvero se

---

<sup>179</sup> È parso evidente il diverso valore espresso da questa regola rispetto a quelli evocati dalla riserva di legge (connessi alla natura degli organi ed al procedimento che la producono) ed identificabile con l'esigenza del coordinamento, cioè della razionalità complessiva del sistema tributario e delle sue modalità attuative. Il riconoscimento alle Regioni di una competenza legislativa in materia tributaria comporta infatti, in linea di principio, la possibilità, per tali enti, di sostituire con proprie leggi la preesistente disciplina posta da leggi dello Stato. Pur affermando che i principi fondamentali di coordinamento possono essere desunti direttamente dall'assetto in essere del sistema tributario, la Corte ha preferito negare la qualità di tributi propri delle regioni (escludendo quindi anche competenza legislativa regionale) a quelli già disciplinati da leggi dello Stato (pressoché tutti quelli esistenti). In tal senso, FEDELE A., *Federalismo fiscale e riserva di legge*, in *Rassegna Tributaria*, n. 6/2010, pagg. 1525 e ss.

<sup>180</sup> FEDELE A., *Federalismo fiscale e riserva di legge*, in *Rassegna Tributaria*, n. 6/2010, pagg. 1525 e ss.

l'espressione sia stata usata in un'accezione rigorosa. A favore della prima soluzione (quella, cioè, di un uso tecnicamente improprio del termine) milita la circostanza che nell'art. 7, comma 1, lett. b), n. 2), si attribuiscono alle Regioni *le addizionali sulle basi imponibili dei tributi erariali* che certamente sono, in senso tecnico, *sovrimposte*. Tuttavia, è stata preferita<sup>181</sup> una terza soluzione, ovvero che il legislatore ó utilizzando una nozione di addizionale òin senso latoö ó abbia inteso riferirsi a entrambe le ipotesi: ossia tanto ai tributi la cui base imponibile è la stessa base imponibile di altro tributo (le sovrimposte), quanto a quelli in cui l'aliquota è applicata sull'aliquota di altro tributo (le addizionali òin senso strettoö). Invero, tutti e due i tipi di prelievo non fanno altro che modulare diversamente la progressività del òtributo baseö, appiattendone ó a parità di altre condizioni ó la relativa òcurvaö (ma l'effetto reale deve essere determinato tenendo conto anche del diverso possibile impatto di deduzioni e detrazioni).

Le addizionali (in senso lato), pur costituendo un esempio classico di doppia imposizione, tuttavia, non manifestano il carattere classico di questo fenomeno, ossia l'irrationalità. Infatti, è stato rilevato<sup>182</sup> che tale caratteristica dipende dal fatto che tanto le addizionali in senso stretto, quanto le sovrimposte, pur realizzando una duplicazione di prelievo rispetto allo stesso indice di capacità contributiva, hanno una fattispecie esattamente coincidente con quello del tributo òduplicatoö. Proprio per questo tali forme di prelievo incidono sull'entità dell'entrata, ma non sulla sua distribuzione fra le diverse categorie di soggetti: restano incisi dal secondo tributo solo i soggetti già

---

<sup>181</sup> RUSSO P. e FRANZONI G., *Coordinamento del sistema tributario*, in *Rassegna Tributaria* n. 6/2010, pagg. 1575 e ss.

<sup>182</sup> RUSSO P. e FRANZONI G., *Coordinamento del sistema tributario*, in *Rassegna Tributaria* n. 6/2010, pagg. 1575 e ss.

compresi nel campo di applicazione del primo e solo per i fatti rilevanti anche per tale primo tributo.



### **3. I rapporti finanziari tra lo Stato, Regioni ed enti locali**

La legge delega n. 42/2009 disegna, nei capi II e III, un nuovo sistema di relazioni finanziarie, rispettivamente, tra lo Stato e le Regioni e tra lo Stato e gli enti locali.

Di seguito, si indicano i principi cardine di questa nuova impostazione.

#### ***3.1. Il passaggio dal criterio della spesa storica al criterio dei costi standard ai fini della ripartizione delle risorse***

Uno dei profili definiti maggiormente innovativi della legge delega riguarda il criterio di finanziamento delle spese degli enti territoriali, con l'abbandono, in un periodo transitorio di cinque anni, della spesa storica ed il passaggio al fabbisogno standard<sup>183</sup> ed alla capacità fiscale<sup>184</sup>.

Le ragioni che hanno determinato la necessità del passaggio dal criterio della spesa storica in favore del criterio dei costi standard sono ampiamente enunciate nella relazione illustrativa alla legge delega.

In particolare, vi legge che *«affinché le potenzialità positive del federalismo o positive per la partecipazione democratica e per il controllo dei cittadini, per la concorrenza emulativa tra comunità e governi locali o possano dare frutti, occorre*

---

<sup>183</sup> I costi standard rappresentano, ordinariamente, l'esito del processo di corretta predeterminazione del costo di riferimento della produzione di un servizio (o di un bene) nella condizione di migliore efficienza /utilità. Le esigenze sottese all'adozione di tale metodologia sono rintracciabili, da un lato, nella necessità di omogeneizzare i valori produttivi e, attraverso essi, contenere i prezzi e, dall'altro, valutare gli scostamenti dei costi reali e, quindi, lo stato di efficienza del sistema produttivo nella sua interezza. JORIO E., *L'attuazione del federalismo fiscale*, in JORIO E., GAMBINO S., D'IGNAZIO G., *Il federalismo fiscale. Commento articolo per articolo alla legge 5 maggio 2009, n. 42*, Maggioli editore, Bologna, 2009, pag. 138.

<sup>184</sup> Tale previsione è contenuta dagli artt. 24, comma 1, lett. b) e c) e 21, comma 1, lett. e), della legge n. 42/2009.

*superare, per tutti i livelli istituzionali, il criterio della spesa storica, che va a sostanziale vantaggio degli enti meno efficienti e favorisce la deresponsabilizzazione. La spesa storica, infatti, riflette sia i fabbisogni reali (quelli standard) riferiti al mix di beni e servizi offerti dalle Regioni e dagli altri Enti locali, sia vere e proprie inefficienze. Mentre il primo elemento ha una valenza economica e sociale significativa, l'ultimo rappresenta un elemento negativo che non merita riconoscimento. Si tratta allora di costruire parametri di spesa standard sulla base di obiettivi che tengano conto dei relativi costi di soddisfacimento, in un confronto equilibrato e perequato delle esigenze delle diverse aree del Paese. Nell'assetto definitivo, quindi, i fabbisogni di spesa non dovranno semplicemente coincidere con la spesa storica, come di fatto avviene oggi. In questo quadro si sviluppa l'importante disegno di perequazione che traduce l'inderogabile principio costituzionale di solidarietà coniugandolo con l'altrettanto significativo principio costituzionale di buona amministrazione».*

La *ratio* di tale scelta è, quindi, rinvenibile nella volontà di valorizzare l'efficienza e l'efficacia dell'azione pubblica degli enti locali (art. 2, comma 2, lett. f), della legge n. 42/2009) permettendo altresì un'adeguata comparazione e rendendo commensurabile il fabbisogno dei diversi enti territoriali.

Inoltre, il finanziamento in ragione delle capacità fiscali dovrebbe valorizzare i principi di sussidiarietà e di differenziazione previsti dall'art. 118 della Costituzione.

Tale criterio è stato definito da autorevole dottrina *«rivoluzionario»*<sup>185</sup>. Tale assunto non trova pienamente concorde altra dottrina<sup>186</sup> che rileva come il criterio dei costi

---

<sup>185</sup> ANTONINI L., *Le coordinate del nuovo federalismo fiscale*, in *Dir. Prat. trib.*, 2009, pagg. 233 e ss.

standard fosse in realtà già previsto come parametro per i trasferimenti Stato ó Regioni solo che lo stesso non ha mai trovato attuazione.

In particolare, la legge delega prevede che le spese riferibili alle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali per le regioni e le spese derivanti dall'esercizio delle funzioni fondamentali per gli enti locali dovranno essere finanziate integralmente in ragione del fabbisogno standard, mentre le altre spese in relazione alla capacità fiscale per abitante<sup>187</sup>.

Al riguardo, è stato osservato<sup>188</sup> come, pur valutando positivamente tali criteri di finanziamento delle spese degli enti territoriali, le disposizioni possano presentare profili di incostituzionalità laddove si limitano a prevedere esclusivamente per i livelli essenziali delle prestazioni regionali e per le funzioni fondamentali degli enti locali il finanziamento integrale<sup>189</sup>. Mentre una previsione analoga non è recata per le altre spese, la cui copertura è informata alla riduzione delle differenze fra le diverse capacità fiscali delle regioni e degli altri enti territoriali<sup>190</sup>.

Tale distinzione non ha fondamento nel dettato costituzionale, che impone ó per tutte le funzioni attribuite alla competenza regionale o locale ó di parametrare alle funzioni e ai loro costi l'ammontare delle risorse che deve essere assicurato a ogni istituzione

---

<sup>186</sup> VITALETTI G., *La strategia alla base degli schemi di decreto delegato e i possibili effetti sulla pressione fiscale*, intervento nel corso del Convegno "Le chiavi del federalismo fiscale", Roma 2 dicembre 2010.

<sup>187</sup> Per il trasporto pubblico locale, il criterio del fabbisogno standard è affiancato dal criterio della fornitura di un livello adeguato del servizio su tutto il territorio nazionale (art. 8, comma 1, lett. c), della legge n. 42/2009).

<sup>188</sup> BIZIOLI G., *Profili ricostruttivi dell'autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali derivante dalla legge delega in materia di "federalismo fiscale"*, in *La Finanza locale*, n. 9/2009, pag. 16, GROPPI, *Il Federalismo fiscale nel quadro costituzionale*, in *Federalismi.it ó Rivista di diritto pubblico italiano, comunitario e comparato*, 14 novembre 2008, e CARINCI A., *Osservazioni al disegno di legge n. 1117 sul federalismo fiscale*, *Federalismi.it ó Rivista di diritto pubblico italiano, comunitario e comparato*, 19 novembre 2008.

<sup>189</sup> Cfr. artt. 8, comma 1, lett. d) e 11, comma 1, lett. b), della legge n. 42/2009.

<sup>190</sup> Cfr. artt. 9, comma 1, lett. g), n. 2 e 13, comma 1, lett. f), della legge n. 42/2009.

territoriale (in misura tale da garantirne il finanziamento integrale) e di tener conto dell'effettiva capacità fiscale di ciascun territorio per valutare l'eventuale ammontare delle risorse che ó ai fini del finanziamento integrale ai costi standard delle funzioni attribuite ó deve derivare dal fondo perequativo.

È stato, quindi, ventilato il contrasto del sistema così creato con il principio costituzionale dell'autosufficienza sancito dall'art. 119, comma 4, Cost.<sup>191</sup> che prescrive, come detto, che il complesso delle risorse per gli enti territoriali sia tale da öfinanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuiteö.

Tale critica è parsa ingiustificata a quella dottrina<sup>192</sup> che ravvisa come la priorità di individuazione e copertura finanziaria dei LEP costituisca *öuna sorta di pre-condizione per l'attuazione del federalismo fiscale, poiché la loro garanzia è l'unico argine possibile al tanto e (giustamente) paventato rischio di «spaccare» il paese in due (o tre) partiö.*

In tema si è, ulteriormente, posto in rilievo<sup>193</sup> come un *vulnus* del sistema delineato dalla legge delega attenga all'assenza di un assetto normativo definitivo delle funzioni degli enti territoriali. Ciò in quanto l'aspetto finanziario è strumentale all'esercizio delle funzioni pubbliche e, di conseguenza, logicamente successivo alla loro definizione.

---

<sup>191</sup> In tal senso, BIZIOLI G., *Profili ricostruttivi dell'autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali derivante dalla legge delega in materia di öfederalismo fiscaleö*, in *La Finanza locale*, n. 9/2009, pag. 16. L'Autore rileva, altresì, l'indeterminatezza di tali previsioni laddove non specificano la misura della riduzione delle differenze fra le diverse capacità fiscali degli enti territoriali. Tale elemento dovrebbe, infatti, inserirsi fra i principi e criteri direttivi dell'esercizio della funzione delegata, ai sensi dell'art. 76 Cost., ed essere, di conseguenza, riservato alla competenza del Parlamento.

<sup>192</sup> POGGI A., *Costi standard e livelli essenziali delle prestazioni*, in AA.VV., *Il Federalismo fiscale*, a cura di NICOTRA V., PIZZETTI F., SCOZZESE S., Donzelli editore, 2009, pagg. 122 e ss. L'Autore, a sostegno di tale assunto, rileva che lo stesso art. 119 Cost. prevede esplicitamente due strumenti che vanno sistematicamente interpretati nel suo stesso contesto: il fondo perequativo e la destinazione di risorse aggiuntive e interventi speciali da parte dello Stato.

<sup>193</sup> In tal senso, BIZIOLI G., *Profili ricostruttivi dell'autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali derivante dalla legge delega in materia di öfederalismo fiscaleö*, in *La Finanza locale*, n. 9/2009, pag. 17.

Anche se la problematica involge sia le funzioni svolte dalle regioni sia dagli enti locali, è per questi ultimi che si ravvisano le principali criticità.

Infatti, con riguardo alle regioni, l'art. 8, comma 3, della legge n. 42/2009 qualifica quali funzioni riconducibili alle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantite su tutto il territorio nazionale quelle *per la sanità, l'assistenza e, per quanto riguarda l'istruzione, le spese per lo svolgimento delle funzioni amministrative attribuite alle regioni dalle norme vigenti*.

Le altre funzioni attribuite alle Regioni possono desumersi dal riparto di competenza fra Stato e Regioni dettato dall'art. 117 Cost.

Diversamente, per gli enti locali, in assenza dell'attuazione della previsione recata dall'art. 117, comma 2, lett. p), Cost., si è ipotizzata l'introduzione di un criterio transitorio di tipo quantitativo per delimitare le funzioni fondamentali dei comuni e delle province, in base al quale *l'80 per cento delle attuali funzioni esercitate da comuni e da province debba considerarsi fondamentale e quindi finanziato in ragione del fabbisogno standard, mentre la quota residua debba essere considerata fra le altre funzioni*<sup>194</sup>.

Soluzione alla descritta problematica potrebbe derivare dall'emanazione del cd. *Carta delle autonomie locali*, volta ad individuare, tra l'altro, le funzioni di comuni, province città metropolitane in attuazione dell'art. 117, comma 2, lett. p), Cost.

---

<sup>194</sup> Cfr. BIZIOLI G., *Profili ricostruttivi dell'autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali derivante dalla legge delega in materia di federalismo fiscale*, in *La Finanza locale*, n. 9/2009, pagg. 17 e ss. L'Autore evidenzia, inoltre, che *questa situazione, oltre a produrre notevole incertezza nell'individuazione delle funzioni, causa una evidente precarietà del sistema di finanziamento degli enti territoriali. Infatti, se nel termine di due anni concesso per l'emanazione dei decreti di attuazione non verranno definite compiutamente tali funzioni, la misura e la composizione delle risorse finanziarie determinate in ragione della transitoria attribuzione di funzioni dovranno essere necessariamente (ri-) adeguate alle mutate condizioni normative*.

Ad oggi, il disegno di legge recante *«Individuazione delle funzioni fondamentali di Province e Comuni, semplificazione dell'ordinamento regionale e degli enti locali, nonché delega al Governo in materia di trasferimento di funzioni amministrative, Carta delle autonomie locali. Riordino di enti ed organismi decentrati»* è stato approvato, in prima lettura, dalla Camera dei Deputati il 30 giugno 2010<sup>195</sup> e trasmesso al Senato della Repubblica in data 2 luglio 2010<sup>196</sup> e attualmente in corso di esame in Commissione. In particolare, gli artt. 2<sup>197</sup>, 3<sup>198</sup> e 4<sup>199</sup> dello schema normativo

---

<sup>195</sup> AC 3118.

<sup>196</sup> AS 2259.

<sup>197</sup> L'art. 2 del ddl stabilisce che «Fermo restando le funzioni di programmazione e di coordinamento delle regioni, sono funzioni fondamentali dei comuni:

- a) la normazione sull'organizzazione e sullo svolgimento delle funzioni spettanti in qualità di enti autonomi dotati di propri statuti e muniti di autonomia finanziaria di entrata e di spesa;
- b) la programmazione e la pianificazione delle funzioni spettanti;
- c) l'organizzazione generale dell'amministrazione e la gestione del personale;
- d) il controllo interno;
- e) la gestione finanziaria e contabile;
- f) la vigilanza e il controllo nelle aree funzionali di competenza;
- g) l'organizzazione dei servizi pubblici di interesse generale di ambito comunale;
- h) il coordinamento delle attività commerciali e dei pubblici esercizi, in coerenza con la programmazione regionale;
- i) la realizzazione di processi di semplificazione amministrativa nell'accesso alla pubblica amministrazione ai fini della localizzazione e della realizzazione di attività produttive;
- l) le funzioni in materia di catasto, ad eccezione di quelle mantenute allo Stato dalla normativa vigente;
- m) le funzioni in materia di edilizia, compresi la vigilanza e il controllo territoriale;
- n) la pianificazione urbanistica e la regolamentazione edilizia di ambito comunale, anche con riferimento agli interventi di recupero del territorio e di riqualificazione degli assetti insediativi, nonché la partecipazione alla pianificazione territoriale di livello sovracomunale;
- o) l'attuazione, in ambito comunale, delle attività di protezione civile inerenti alla previsione, alla prevenzione, alla pianificazione di emergenza e al coordinamento dei primi soccorsi;
- p) la costruzione, la classificazione, la gestione e la manutenzione delle strade comunali e la regolazione della circolazione stradale urbana e rurale e dell'uso delle aree di competenza dell'ente;
- q) la pianificazione dei trasporti e dei bacini di traffico e la programmazione dei servizi di trasporto pubblico comunale, nonché le funzioni di autorizzazione e di controllo in materia di trasporto privato in ambito comunale, in coerenza con la programmazione provinciale;
- r) la progettazione e la gestione del sistema locale dei servizi sociali e l'erogazione delle relative prestazioni ai cittadini, secondo quanto previsto dall'articolo 118, quarto comma, della Costituzione;
- s) l'edilizia scolastica, l'organizzazione e la gestione dei servizi scolastici, compresi gli asili nido, fino all'istruzione secondaria di primo grado;
- t) la gestione e la conservazione di teatri, musei, pinacoteche, raccolte di beni storici, artistici e bibliografici pubblici di interesse comunale e di archivi comunali;
- u) l'attuazione delle misure relative alla sicurezza urbana e delle misure disposte dall'autorità sanitaria locale;
- v) l'accertamento, per quanto di competenza, degli illeciti amministrativi e l'erogazione delle relative sanzioni;

individuano le funzioni fondamentali, rispettivamente di comuni, province e città metropolitane.

Al riguardo, è da evidenziare che l'art. 3 del decreto legislativo 26 novembre 2010, n. 216, recante «Disposizioni in materia di determinazione dei fabbisogni standard di

- 
- z) l'organizzazione delle strutture e dei servizi di polizia municipale e l'adempimento dei relativi compiti di polizia amministrativa e stradale, inerenti ai settori di competenza comunale, nonché di quelli relativi ai tributi di competenza comunale;
  - aa) la tenuta dei registri dello stato civile e di popolazione e i compiti in materia di servizi anagrafici nell'esercizio delle funzioni di competenza statale.

<sup>198</sup> L'art. 3 del ddl prevede che «Fermo restando le funzioni di programmazione e di coordinamento delle regioni, le funzioni fondamentali delle province sono:

- a) la normazione sull'organizzazione e sullo svolgimento delle funzioni spettanti in qualità di enti autonomi dotati di propri statuti e muniti di autonomia finanziaria di entrata e di spesa;
- b) la pianificazione e la programmazione delle funzioni spettanti;
- c) l'organizzazione generale dell'amministrazione e la gestione del personale;
- d) la gestione finanziaria e contabile;
- e) il controllo interno;
- f) l'organizzazione dei servizi pubblici di interesse generale di ambito provinciale;
- g) la vigilanza e il controllo nelle aree funzionali di competenza e la polizia locale;
- h) la pianificazione territoriale provinciale di coordinamento;
- i) la gestione integrata degli interventi di difesa del suolo;
- l) nell'ambito dei piani nazionali e regionali di protezione civile, l'attività di previsione, la prevenzione e la pianificazione d'emergenza in materia; la prevenzione di incidenti connessi ad attività industriali; l'attuazione di piani di risanamento delle aree ad elevato rischio ambientale;
- m) la tutela e la valorizzazione dell'ambiente, per gli aspetti di competenza, ivi compresi i controlli sugli scarichi delle acque reflue e sulle emissioni atmosferiche ed elettromagnetiche; la programmazione e l'organizzazione dello smaltimento dei rifiuti a livello provinciale, nonché le relative funzioni di autorizzazione e di controllo;
- n) la tutela e la gestione, per gli aspetti di competenza, del patrimonio ittico e venatorio;
- o) la pianificazione dei trasporti e dei bacini di traffico e la programmazione dei servizi di trasporto pubblico locale, nonché le funzioni di autorizzazione e controllo in materia di trasporto privato in ambito provinciale, in coerenza con la programmazione regionale;
- p) la costruzione, la classificazione, la gestione e la manutenzione delle strade provinciali e la regolazione della circolazione stradale ad esse inerente;
- q) la programmazione, l'organizzazione e la gestione dei servizi scolastici, compresa l'edilizia scolastica, relativi all'istruzione secondaria di secondo grado;
- r) la programmazione, l'organizzazione e la gestione dei servizi per il lavoro, ivi comprese le politiche per l'impiego;
- s) la programmazione, l'organizzazione e la gestione delle attività di formazione professionale in ambito provinciale, compatibilmente con la legislazione regionale;
- t) la promozione e il coordinamento dello sviluppo economico del territorio provinciale.

<sup>199</sup> L'art. 4 del ddl stabilisce che «Fermo restando le funzioni di programmazione e di coordinamento delle regioni, le funzioni fondamentali delle città metropolitane sono:

- a) le funzioni delle province di cui all'articolo 3;
- b) l'organizzazione dei servizi pubblici di interesse generale di ambito metropolitano;
- c) l'azione sussidiaria e il coordinamento tecnico-amministrativo dei comuni;
- d) la pianificazione territoriale generale e delle reti infrastrutturali;
- e) la mobilità e la viabilità metropolitane;
- f) la strutturazione di sistemi coordinati di gestione dei servizi pubblici;
- g) la promozione e il coordinamento dello sviluppo economico e sociale.

Comuni, città metropolitane e province<sup>200</sup>, contiene un'individuazione provvisoria delle funzioni degli enti locali. In particolare, le funzioni fondamentali per i Comuni sono individuate dalla lett. a) del comma 1 del citato art. 5<sup>201</sup> nelle seguenti:

- 1) le funzioni generali di amministrazione, di gestione e di controllo, nella misura complessiva del 70 per cento delle spese come certificate dall'ultimo conto del bilancio disponibile alla data di entrata in vigore della legge 5 maggio 2009, n. 42;
- 2) le funzioni di polizia locale;
- 3) le funzioni di istruzione pubblica, ivi compresi i servizi per asili nido e quelli dell'assistenza scolastica e refezione, nonché l'edilizia scolastica;
- 4) le funzioni nel campo della viabilità e dei trasporti;
- 5) le funzioni riguardanti la gestione del territorio e dell'ambiente, fatta eccezione per il servizio di edilizia residenziale pubblica e locale e piani di edilizia nonché per il servizio idrico integrato;
- 6) le funzioni per il settore sociale.

È stata evidenziata la necessità di prevedere un coordinamento tra le funzioni per le quali si procederà nel triennio 2011 ó 2013 alla stima degli standard secondo il d.lgs. n. 216/2010 e le funzioni che saranno individuate dal Codice delle autonomie, in quanto la mancata corrispondenza potrebbe, con l'approvazione del Codice delle autonomie,

---

<sup>200</sup> Pubblicato sulla GU n. 294 del 17 dicembre 2010.

<sup>201</sup> La successiva lett. b) individua le funzioni fondamentali delle Province annoverando tra queste: 1) le funzioni generali di amministrazione, di gestione e di controllo, nella misura complessiva del 70 per cento delle spese come certificate dall'ultimo conto del bilancio disponibile alla data di entrata in vigore della legge 5 maggio 2009, n. 42; 2) le funzioni di istruzione pubblica, ivi compresa l'edilizia scolastica; 3) le funzioni nei campi dei trasporti; 4) le funzioni riguardanti la gestione del territorio; 5) le funzioni nel campo della tutela ambientale; 6) le funzioni nel campo dello sviluppo economico relative ai servizi del mercato del lavoro.



determinare ritardi o addirittura rendere inapplicabili le stime dei fabbisogni standard così individuati<sup>202</sup>.

Per quanto concerne l'individuazione dei costi standard risultano solo enunciati e, dunque, non minimamente presumibili, dal momento che essi sono destinati a venire fuori, esclusivamente, a seguito di più o meno difficoltosi procedimenti matematici, fondati sulle diverse teorie economiche adattabili al riguardo per determinare con verosimile precisione, i cosiddetti valori medi convenzionali. Il problema che è stato evidenziato è quello di capire come individuare i riferimenti valoriali rapportati alle tipologie delle medie da assumere a paradigma, anche qualitativo, attesa l'assenza nella legge delega delle metodologie utili per calcolarli<sup>203</sup>.

Venendo all'attuazione dei principi fissati dalla legge delega in materia di costi standard, è da evidenziare che, ad oggi, è stato emanato il già ricordato decreto legislativo 26 novembre 2010, n. 216, recante «Disposizioni in materia di determinazione dei fabbisogni standard di Comuni, città metropolitane e province», mentre lo schema di decreto legislativo recante la determinazione dei costi e fabbisogni standard nel settore sanitario<sup>204</sup> sia tuttora in attesa del parere della Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale<sup>205</sup>.

---

<sup>202</sup> Cfr. Audizione del Ragioniere Generale dello Stato sullo schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di determinazione dei fabbisogni standard di Comuni, città metropolitane e province, dinanzi alle Commissioni bilancio della Camera dei Deputati e del Senato e la Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale, 5 ottobre 2010.

<sup>203</sup> JORIO E., *L'attuazione del federalismo fiscale*, in JORIO E., GAMBINO S., DAGNAZIO G., *Il federalismo fiscale. Commento articolo per articolo alla legge 5 maggio 2009, n. 42*, Maggioli editore, Bologna, 2009, pag. 141. L'Autore conclude, sul punto, rilevando come i parametri per determinare i costi standard siano ancora tutti da costruire e, quando ciò avverrà, sarà necessario tenere conto di tutte le variabili possibili: della dimensione dei territori degli enti destinatari, delle loro condizioni fisiche e socio-economiche e delle caratteristiche delle popolazioni interessate, che si renderanno destinatarie / beneficiarie della eventuale perequazione compensativa, garante dell'accessibilità dei diritti di cittadinanza su tutto il territorio nazionale.

<sup>204</sup> Atto del Governo n. 317, recante «Schema di decreto legislativo in materia di autonomia di entrata delle Regioni a statuto ordinario e delle province nonché di determinazione dei costi e dei fabbisogni

Ai fini del discorso appare rilevante la precisazione contenuta nella relazione illustrativa al decreto legislativo n. 216 del 2010 per cui la formula necessaria per la determinazione dei fabbisogni standard *non è una cifra, ma piuttosto un metodo*<sup>206</sup>, che *permette di arrivare alle cifre, ma attraverso un processo specifico, innovativo per il settore degli enti locali*.

A tal fine, viene prevista l'adozione di una metodologia, mutuata da quella applicata per gli studi di settore<sup>207</sup>, individuando nella SOSE (Società per gli studi di settore) il *partner metodologico per la costruzione dei fabbisogni standard*<sup>208</sup>. In particolare, si

---

*standard nel settore sanitario*, approvato dal Consiglio dei Ministri in data 7 ottobre 2010, intesa con la Conferenza Unificata in data 16 dicembre 2010 e trasmesso alla Camera per il parere in data 10 gennaio 2011.

<sup>205</sup> Lo schema di provvedimento (atto 317) prevede, all'art. 22, che i costi e i fabbisogni sanitari standard regionali siano determinati annualmente dal Ministro della salute, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, in fase di prima applicazione a decorrere dal 2013, applicando a tutte le Regioni i valori di costo rilevanti nelle Regioni di riferimento (benchmark), individuate secondo la procedura prevista dal comma 5..

<sup>206</sup> Nella relazione si legge, infatti, che *sarebbe stato relativamente facile stabilire in questo decreto legislativo una formula e indicare già oggi una cifra di risparmi, come si è fatto in passato. Si poteva dire già subito che il costo specifico per una funzione o ad esempio l'anagrafe o è o o o. Ma se ad esempio un Comune tiene aperta l'anagrafe il sabato per permettere ai cittadini di ritirare i certificati fuori dell'orario di lavoro, questo non è uno spreco, come invece sarebbe se il personale dedicato al servizio fosse il doppio di quello di un Comune analogo. Oppure, ed ancora ad esempio, è vero che in certi Comuni si spende poco per asili nido, ma potrebbe essere che si tratta di realtà dove è particolare la realtà sociale (es. scarsa occupazione femminile), non perché si risparmia sul personale. Le formule calate dall'alto, per quanto evolute, danno subito una cifra ipotetica, ma per questo non sempre una cifra davvero realistica e perciò utilizzabile*.

<sup>207</sup> La problematica posta dall'individuazione dei fabbisogni standard è ritenuta assimilabile, sul piano concettuale, a quella degli studi di settore, in quanto con questi ultimi si intende determinare, partendo dalla situazione di fatto, come rilevata dai dati contabili e strutturali delle imprese raccolti attraverso appositi questionari, i livelli presuntivi di ricavi da considerare coerenti con un livello accettabile di compliance fiscale. Analogamente, nella costruzione del federalismo, si intendono determinare, partendo non solo dai dati contabili ma anche dagli aspetti strutturali dei servizi erogati, i livelli presuntivi di fabbisogno finanziario da considerare coerenti con un livello accettabile di efficienza.

<sup>208</sup> La metodologia da utilizzare per la determinazione dei fabbisogni standard per ciascuna funzione fondamentale e i relativi servizi è dettata dall'art. 4 del d.lgs. n. 216/2010, il quale disegna un'analisi articolata in cinque fasi:

- a) identificazione delle informazioni e dei dati di natura strutturale e contabile necessari;
- b) individuazione dei modelli organizzativi e dei livelli quantitativi delle prestazioni, determinati sulla base di un sistema di indicatori in relazione a ciascuna funzione fondamentale e ai relativi servizi;
- c) analisi dei costi finalizzata alla individuazione di quelli più significativi e alla determinazione degli intervalli di normalità;
- d) individuazione di un modello di stima dei fabbisogni standard sulla base di criteri rappresentatività attraverso la sperimentazione di diverse tecniche statistiche;

prevede che la SOSE predisponga e somministri ai Comuni e alle Province dei questionari funzionali a raccogliere i dati contabili e strutturali di tali enti. I Comuni e le Province sono tenuti a restituire i questionari compilati entro 60 giorni dal loro ricevimento<sup>209</sup>.

### ***3.2. La perequazione***

La legge delega n. 42/2009 prevede un doppio livello di perequazione: a livello regionale e al livello locale. In particolare, è prevista la coesistenza nella finanzia regionale e in quella locale<sup>210</sup> di due distinti schemi perequativi, chiaramente individuati dalla teoria economica del federalismo fiscale e concretamente applicati nell'esperienza concreta dei sistemi di finanza decentrata a livello internazionale: la perequazione sui fabbisogni da un lato e quelle sulle capacità fiscali dall'altro.

Sul punto, si è evidenziato<sup>211</sup> che i sistemi di trasferimenti perequativi hanno lo scopo di correggere, totalmente o parzialmente, disparità tra giurisdizioni territoriali nella dotazione di risorse finanziarie che una data collettività giudica non accettabili.

- 
- e) definizione di un sistema di indicatori, anche in riferimento ai diversi modelli organizzativi e agli obiettivi definiti, significativi per valutare l'adeguatezza dei servizi e consentire agli enti locali di migliorarli.

<sup>209</sup> La lett. c) comma 1 dell'art. 5 del d.lgs. 216/2010 sanziona la mancata restituzione dei questionari nel termine previsto con il blocco, sino all'adempimento dell'obbligo dell'invio dei questionari, dei trasferimenti a qualunque titolo erogati al Comune o alla Provincia e la pubblicazione sul sito del Ministero dell'Interno dell'ente inadempiente.

<sup>210</sup> È stato evidenziato che il grado di dettaglio con cui la riforma disciplina il sistema dei trasferimenti perequativi a favore degli enti locali è assai minore di quello dedicato alle regioni. ZANARDI A., *Il sistema di perequazione degli Enti locali*, in AA.VV., *Il Federalismo fiscale*, a cura di NICOTRA V., PIZZETTI F., SCOZZESE S., Donzelli editore, 2009, pag. 187.

<sup>211</sup> ZANARDI A., *La perequazione regionale*, in AA.VV., *Il Federalismo fiscale*, a cura di NICOTRA V., PIZZETTI F., SCOZZESE S., Donzelli editore, 2009, pagg. 99 e ss.

Tali differenze possono dipendere da una diversa capacità fiscale, connessa alle più o meno ampie basi imponibili nei tributi riferiti a tali giurisdizioni e/o da eterogeneità nei fabbisogni di spesa legati a disparità nelle caratteristiche strutturali delle popolazioni e dei territori locali o a differenze nei costi di fornitura dei servizi a livello locale che non si riflettono in una correlata variabilità nelle capacità fiscali decentrate. Se si ritiene che le differenze tra giurisdizioni concernenti i profili della spesa (fabbisogni e/o costi di fornitura) siano di portata trascurabile, o troppo complessi da rilevare, la perequazione può ragionevolmente concentrarsi sui soli aspetti tributari, riducendo le differenze nelle capacità fiscali. Specularmente, se le differenze nei fabbisogni tra territori sono rilevanti, generalmente si richiede alla perequazione di attribuire a tali territori risorse differenziate in modo da assicurare loro un finanziamento totale o parziale dei propri fabbisogni indipendentemente dalla diversità nelle basi imponibili.

L'art. 9 della citata legge n. 42 fissa i principi generali del sistema dei trasferimenti perequativi a favore delle regioni a statuto ordinario con riferimento alla dimensione finanziaria quanto ai criteri di riparto del fondo perequativo. In particolare, si prevede la costituzione nel bilancio dello Stato di un fondo perequativo destinato alle regioni a statuto ordinario di carattere verticale<sup>212</sup>, ossia con trasferimenti che vanno dallo Stato a favore, in misura differenziata, delle singole regioni, per finanziare, nei modi innanzi esaminati, le spese LEP e non LEP<sup>213</sup>.

---

<sup>212</sup> Art. 9, comma 1, della legge n. 42/2009.

<sup>213</sup> Il sistema di perequazione disegnato dalla legge delega non è parso scevro da criticità per quella dottrina che rileva come le previsioni di tale legge siano potenzialmente compatibili con esiti anche molto differenti sul piano della redistribuzione territoriale. Il riferimento è, in particolare, alla effettiva portata della perequazione regionale, ossia a quanta parte della spesa delle Regioni ricadrà effettivamente nella sfera della perequazione del fabbisogno e quanta in quella delle capacità fiscali. O, ancora, all'effettiva caratterizzazione in senso verticale o orizzontale del sistema di perequazione, stante la contraddittorietà tra la lettera della norma e il meccanismo di determinazione della componente sulle capacità fiscali e il

Per quanto concerne la finanza di Comuni, province e città metropolitane, la distinzione a cui la delega fa riferimento è quella tra spese corrispondenti alle funzioni fondamentali di tali enti e spese relative a tali funzioni diverse da quelle fondamentali. Alla prima tipologia di spese la riforma riserva una tutela finanziaria forte: tributi propri locali, compartecipazioni al gettito di tributi erariali e regionali, addizionali a tali tributi vengono integralmente da trasferimenti dal fondo perequativo in misura tale da garantire il finanziamento integrale di queste spese valutate ai fabbisogni standard<sup>214</sup>. Diversamente, per le spese locali corrispondenti a funzioni diverse da quelle fondamentali è previsto che il gettito dei tributi propri e delle compartecipazioni al gettito di tributi (presumibilmente erariali o regionali) dedicati al finanziamento di tali spese può essere integrato per taluni enti da trasferimenti perequativi determinati in modo da ridurre le differenze di capacità fiscali standard (cioè ad aliquota e base imponibile comparabili tra enti) per abitante<sup>215</sup>.

L'art. 13, comma 1, lett. a), della legge n. 42 del 2009 prevede che la dimensione del fondo perequativo, distintamente per i Comuni, da un lato, e per le province e le città metropolitane, dall'altro, è determinata in misura uguale alla differenza tra il totale dei fabbisogni standard per le medesime funzioni fondamentali e il totale delle entrate standardizzate di applicazione generale a tali enti spettanti.

Per quanto attiene al riparto del fondo la legge delega stabilisce che la ripartizione tra i singoli Comuni (province o città metropolitane) del fondo debba far riferimento non solo alla differenza tra il valore standardizzato della spese corrente e il valore ad

---

sui riparto tra le regioni. Cfr. ZANARDI A., *La perequazione regionale*, in AA.VV., *Il Federalismo fiscale*, a cura di NICOTRA V., PIZZETTI F., SCOZZESE S., Donzelli editore, 2009, pagg. 104 e ss.

<sup>214</sup> Art. 11, comma 1, lett. b), della legge n. 42/2009.

<sup>215</sup> Art. 1, comma 1, lett. c), della legge n. 42/2009.

aliquota standard del gettito dei tributi ed entrate proprie di applicazione generale ma anche ad indicatori di fabbisogno di infrastrutture per il finanziamento della spesa in conto capitale<sup>216</sup>.

---

<sup>216</sup> In senso critico rispetto alla scelta della legge delega, in dottrina si è evidenziato come dal sistema di finanziamento delineato dalla lett. a) del comma 1 dell'art. 13 della legge n. 42/2009 avrebbero dovuto conseguire logicamente le modalità di riparto del fondo: ogni Comune (provincia o città metropolitana) avrebbe dovuto ricevere via trasferimenti perequativi risorse pari alla differenza tra fabbisogni standard ed entrate standardizzate valutati/e in quello specifico comune (provincia o città metropolitana). ZANARDI A., *Il sistema di perequazione degli Enti locali*, in AA.VV., *Il Federalismo fiscale*, a cura di NICOTRA V., PIZZETTI F., SCOZZESE S., Donzelli editore, 2009, pag. 188.

#### **4. Gli interventi speciali per promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale**

La necessità di prevedere interventi speciali per promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale trae origine dal disposto di cui al comma 5 dell'art. 119 Cost. ove si stabilisce che *«per promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale, per rimuovere gli squilibri economici e sociali, per favorire l'effettivo esercizio dei diritti della persona, o per provvedere a scopi diversi dal normale esercizio delle loro funzioni, lo Stato destina risorse aggiuntive ed effettua interventi speciali in favore di determinati Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni»*<sup>217</sup>.

Al fine di fornire attuazione all'art. 119, comma 5, della Cost., l'art. 16 della legge n. 42/2009 individua i principi che dovranno guidare il legislatore delegato nell'attuazione di tali interventi speciali. Si tratta, in primo luogo, del principio per cui *«gli interventi finalizzati agli obiettivi di cui al quinto comma dell'articolo 119 della Costituzione sono finanziati con contributi speciali dal bilancio dello Stato, con i finanziamenti dell'Unione europea e con i cofinanziamenti nazionali, secondo il metodo della*

---

<sup>217</sup> Si è rilevato come, a differenza del precetto costituzionale vigente anteriormente alle modifiche apportate con la legge cost. n. 3/2001, sia venuto meno, per individuare il campo di applicazione degli interventi speciali, il riferimento esplicito al Mezzogiorno. Ciò è derivato presumibilmente dal mutato clima politico culturale del Paese e dall'insediamento di politiche nazionali di coesione nel quadro di analoghe politiche europee che avevano, anche anteriormente al 2001, determinato un'estensione dell'ambito territoriale delle politiche di interventi straordinari, indirizzati verso il complesso dei territori meno sviluppati, comprendendo anche alcune aree del centro nord destinarie di fondi strutturali europei e, insieme, di quote dei fondi nazionali. In tal senso, MACCIOTTA G., Interventi speciali, in AA.VV., *Il Federalismo fiscale*, a cura di NICOTRA V., PIZZETTI F., SCOZZESE S., Donzelli editore, 2009, pagg. 303 e ss.

*programmazione pluriennale. I finanziamenti dell'Unione europea non possono essere sostitutivi dei contributi erogati dallo Stato»<sup>218</sup>.*

La politica di interventi speciali delineata dal citato comma 5 dell'art. 119 della Cost. si configura, infatti, come un impegno di carattere nazionale non già come un'erogazione derivante da trattative bilaterali tra lo Stato e le singole realtà territoriali. Tale approccio emerge dalla previsione di cui all'art. 16, comma 1, lett. e), della legge n. 42/2009 secondo la quale la *«definizione delle modalità per cui gli obiettivi e i criteri di utilizzazione delle risorse stanziato dallo Stato ai sensi del presente articolo sono oggetto di un'intesa in sede di Conferenza unificata e disciplinati con provvedimenti annuali che determinano la manovra finanziaria. L'entità delle risorse è determinata dai medesimi provvedimenti».*

Pertanto, preliminare alla definizione e all'erogazione delle risorse è una definizione comune degli obiettivi e dei criteri per l'utilizzo delle risorse stanziato, in tal modo si assiste alla *«accentuazione del carattere nazionale degli stanziamenti, del loro rispondere non a criteri di una sorta di «solidarietà caritativa» verso i territori con «minore capacità fiscale per abitante» ma a scelte di politica nazionale volte, complessivamente, a «promuovere lo sviluppo economico» e l'unificazione economico-sociale del Paese»<sup>219</sup>.*

Una prima indicazione dei potenziali campi di intervento speciale è fornita dalla lett. c) del comma 1 dell'art. 16 della legge n. 42/2009 laddove si prevede la *«considerazione delle specifiche realtà territoriale»*, ai fini della promozione dello sviluppo economico e sociale, con particolare riguardo:

---

<sup>218</sup> Art. 16, comma 1, lett. a), della legge n. 42/2009.

<sup>219</sup> MACCIOTTA G., Interventi speciali, in AA.VV., *Il Federalismo fiscale*, a cura di NICOTRA V., PIZZETTI F., SCOZZESE S., Donzelli editore, 2009, pag. 306.



- alla realtà socio economica;
- al deficit infrastrutturale;
- ai diritti della persona;
- alla collocazione geografica degli enti;
- alla loro prossimità al confine con altri Stati o con regioni a statuto speciale, ai territori montani e alle isole minori;
- all'esigenza di tutela del patrimonio storico e artistico.

Prosegue la successiva lett. d), annoverando tra i principi e criteri direttivi cui devono ispirarsi i decreti di attuazione del comma 5 dell'art. 119 Cost. la «*individuazione di interventi diretti a promuovere lo sviluppo economico, la coesione delle aree sottoutilizzate del Paese e la solidarietà sociale, a rimuovere gli squilibri economici e sociali e a favorire l'effettivo esercizio dei diritti della persona; azione per la rimozione degli squilibri strutturali di natura economica e sociale a sostegno delle aree sottoutilizzate si attua attraverso interventi speciali organizzati in piani organizzati finanziati con risorse pluriennali, vincolate nella destinazione*».

Il riferimento alla fiscalità di sviluppo è, però, contenuto anche in un'altra disposizione della legge n. 42/2009; infatti, l'art. 2, comma 1, lett. mm), della legge n. 42/2009 comprende tra i criteri direttivi cui deve uniformarsi il legislatore delegato la «*individuazione, in conformità con il diritto comunitario, di forme di fiscalità di sviluppo, con particolare riguardo alla creazione di nuove imprese*»<sup>220</sup>.

---

<sup>220</sup> Analoga previsione è recata anche per le regioni a statuto speciale, laddove l'art. 27, comma 3, lett. c), della legge n. 42/2009 prevede l'individuazione di «*forme di fiscalità di sviluppo, ai sensi dell'articolo 2, comma 2, lettera mm), e alle condizioni di cui all'articolo 16, comma 1, lett. d)*».

La legislazione nazionale può quindi prevedere forme di fiscalità di vantaggio per determinate aree del Paese, a condizione che si tratti di una misura temporanea, che riguardi aree effettivamente svantaggiate e che sia conforme al diritto comunitario.

È da evidenziare come interventi di analogo tenore siano stati adottati anche anteriormente alla legge delega. Si pensi, a titolo esemplificativo, al cd. "cuneo fiscale" per il Sud, ossia una misura volta a favorire nuove assunzioni, riducendo il costo del lavoro rilevante ai fini IRAP attraverso una maggior deduzione dalla base imponibile del tributo regionale nel caso di incremento dell'occupazione nelle aree ammissibili alle deroghe dall'art. 107, par. 3, lett. a), del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea. O ancora al regime delle zone franche urbane previsto dall'art. 1, commi 340 e ss, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria per il 2007)<sup>221</sup>, finalizzato ad incentivare l'insediamento di nuove imprese in determinate zone del Paese caratterizzate da *degrado urbano e sociale*<sup>222</sup>, prevedendo un regime articolato su quattro diverse esenzioni (imposte sui redditi, IRAP, ICI e contributi previdenziali)<sup>223</sup>.

Infine, sul punto non può non citarsi la previsione della cd. "IRAP zero" di cui all'art. 40, comma 1, del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito con modificazioni

---

<sup>221</sup> È da evidenziare come, ancorché il regime agevolativo sia stato autorizzato dalla Commissione europea con la Decisione n. C(2009)8126 del 28 ottobre 2009, lo stesso non sia ancora operativo, necessitando dell'emanazione del provvedimento attuativo.

<sup>222</sup> L'individuazione delle singole zone franche urbane è rimessa, ai sensi del comma 342 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2006, n. 296, al CIPE, che ha provveduto con due successive delibere. Precisamente, la Delibera CIPE n. 5/2008 del 30 gennaio 2008 ha indicato i criteri per l'identificazione, la perimetrazione e la selezione delle ZFU e la successiva Delibera CIPE n. 14/2009 del 8 maggio 2009 ha individuato le Zone Franche Urbane

<sup>223</sup> Le esenzioni, in particolare, riguardano:

- le imposte sui redditi, nel limite di € 100.000 del reddito derivante dall'attività svolta nella zona franca urbana; tale esenzione è fruibile integralmente per i primi cinque esercizi e in percentuale decrescente per i successivi quattro (nella misura del 60, 40 e 20 per cento);
- l'IRAP, fino a concorrenza di € 300.000, per ciascun periodo di imposta, del valore della produzione netta; tale esenzione è fruibile per i primi cinque periodi di imposta;
- l'ICI, per i soli immobili siti nelle zone franche urbane dalle stesse imprese posseduti ed utilizzati per l'esercizio delle nuove attività economiche, dall'anno 2008 e fino all'anno 2012;
- i contributi sulle retribuzioni da lavoro dipendente e autonomo, integralmente per i primi cinque esercizi e in percentuale decrescente per i successivi quattro (nella misura del 60, 40 e 20 per cento).

dalla legge 30 luglio 2010, n. 122. Tale disposizione, al fine di migliorare le condizioni per lo sviluppo imprenditoriale nelle Regioni dell'area meridionale ed in anticipazione dell'attuazione del federalismo fiscale e dei relativi principi contenuti nella legge delega 5 maggio 2009, n. 42, consente alle Regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia la riduzione, fino all'azzeramento, dell'aliquota relativa all'IRAP, nonché la facoltà di prevedere esenzioni, detrazioni e deduzioni nei confronti di nuove iniziative produttive<sup>224</sup>.

---

<sup>224</sup> L'attuazione del regime agevolativo è rimesso, ai sensi dell'articolo 40, comma 2, del decreto legge n. 78 del 2010, ad un successivo decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri.

## **5. Il sistema decentrato di gestione e riscossione dei tributi e delle partecipazioni**

Si è osservato<sup>225</sup> come il rilievo che l'attuazione del federalismo fiscale assume nella trasformazione dell'architettura complessiva degli assetti di governo della Repubblica giustifichi la regolamentazione nell'art. 2 della legge delega n. 42 del 2009 non solo degli obiettivi e delle modalità della trasformazione, ma anche delle procedure attraverso le quali addivenire a tale significativa riforma dell'organizzazione complessiva del sistema amministrativo italiano, coinvolgendo tutte le istituzioni costitutive della Repubblica, ai sensi dell'art. 114 Cost.

Rilevano, in tal senso, le norme contenute nei commi da 3 a 6 dell'art. 2 della legge n. 42 del 2009 che delineano un innovativo percorso per la definizione dei decreti legislativi, idoneo a coinvolgere in modo stringente, attraverso i rispettivi organi esecutivi e le assemblee rappresentative, tutti i livelli di governo, nazionale, regionale e locali.

### ***5.1. Il contrasto all'evasione e all'elusione fiscale***

I primi commentatori<sup>226</sup> della legge delega hanno posto in evidenza come aspetto di rilevante novità attiene il coinvolgimento dei poteri locali nelle iniziative per affrontare uno dei nodi della politica fiscale nazionale, ossia l'evasione fiscale.

---

<sup>225</sup> BASSANINI F. e MACCIOTTA G., Oggetto e finalità della legge, in AA.VV., *Il Federalismo fiscale*, a cura di NICOTRA V., PIZZETTI F., SCOZZESE S., Donzelli editore, 2009, pag. 27.

<sup>226</sup> BASSANINI F. e MACCIOTTA G., Oggetto e finalità della legge, in AA.VV., *Il Federalismo fiscale*, a cura di NICOTRA V., PIZZETTI F., SCOZZESE S., Donzelli editore, 2009, pag. 39

In particolare, è previsto il «coinvolgimento dei diversi livelli istituzionali nell'attività di contrasto all'evasione e all'elusione fiscale prevedendo meccanismi carattere premiale»<sup>227</sup>.

Tale principio è, ulteriormente, precisato dall'art. 26 della legge n. 42/2009 in base al quale con riguardo al sistema gestionale dei tributi e delle compartecipazioni, nel rispetto dell'autonomia organizzativa delle regioni e degli enti locali nella scelta delle forme di organizzazione delle attività di gestione e di riscossione, l'attuazione deve avvenire secondo i seguenti principi e criteri direttivi:

- a) previsione di adeguate forme di reciproca integrazione delle basi informative di cui dispongono le regioni, gli enti locali e lo Stato per le attività di contrasto dell'evasione dei tributi erariali, regionali e degli enti locali, nonché di diretta collaborazione volta a fornire dati ed elementi utili ai fini dell'accertamento dei predetti tributi;
- b) previsione di adeguate forme premiali per le regioni e gli enti locali che abbiano ottenuto risultati positivi in termini di maggior gettito derivante dall'azione di contrasto dell'evasione e dell'elusione fiscale.

Dalla concreta applicazione di tali previsioni, oltre all'ovvia condivisione dell'obiettivo di un ampliamento della provvista complessiva di risorse per l'intero sistema istituzionale, potrebbe derivare uno stabile incremento delle risorse derivanti da compartecipazioni e una conoscenza più approfondita della realtà economico-sociale con conseguente possibilità per la legislazione regionale di manovra sui cespiti non interessati da misure di prelievo nazionale.

---

<sup>227</sup> Art. 2, comma 2, lett. d), della legge n. 42 del 2009.

## **6. Le istituzioni per l'attuazione del federalismo**

La legge delega n. 42 del 2009 delinea, agli artt. da 3 a 6, un complesso sistema di *governance* dell'attuazione e gestione del federalismo fiscale, articolato in tre organi collegiali:

- Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale
- Commissione tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale
- Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica.

A tali nuovi organi si aggiungono le funzioni assegnate alla Commissione parlamentare di vigilanza sull'anagrafe tributaria<sup>228</sup> in ordine al «compito di effettuare indagini conoscitive e ricerche sulla gestione dei servizi di accertamento e riscossione dei tributi locali, vigilando altresì sui sistemi informativi ad essi riferibili»<sup>229</sup>.

### **6.1. Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale**

L'art. 3 della legge n. 42/2009 prevede l'istituzione della Commissione parlamentare del federalismo fiscale<sup>230</sup>, nonché, al fine di assicurare il raccordo della Commissione

---

<sup>228</sup> Si è osservato come siffatta Commissione che già rivestiva una posizione del tutto peculiare nell'ordinamento, in quanto è una delle poche commissioni bicamerali permanenti prive di fondamento costituzionale, ha visto con la legge delega accrescere la sua «atipicità» grazie a compiti che vanno al di là delle strette e specifiche competenze parlamentari, entrando così a far parte a pieno titolo della *governance* del sistema complessivo. In tal senso, PIZZETTI F. e NICOTRA V., *Nuova governance istituzionale e coordinamento fra i livelli di governo*, in AA.VV., *Il Federalismo fiscale*, a cura di NICOTRA V., PIZZETTI F., SCOZZESE S., Donzelli editore, 2009, pag. 56

<sup>229</sup> Art. 6 della legge n. 42/2009.

<sup>230</sup> Il regolamento, volto a disciplinare l'attività e il funzionamento della Commissione bicamerale, è stato adottato nella seduta del 13 aprile 2010.

con le regioni, le città metropolitane, le province e i comuni, l'istituzione di un Comitato di rappresentanti delle autonomie territoriali, con funzioni consultive.

Tra i compiti assegnati alla Commissione si annovera, non solo la possibilità di esprimere pareri sugli schemi di decreti legislativi attuativi della legge delega, ma anche il potere di verificare costantemente lo stato di attuazione della legge e di riferire dello stesso ogni sei mesi alle Camere. La Commissione, sulla base dell'attività conoscitiva svolta, può formulare osservazioni al Governo, fornendo elementi di valutazione per la predisposizione dei decreti legislativi.

La Commissione ha durata limitata; infatti, è lo stesso art. 3, comma 7, a prevederne lo scioglimento nel termine della fase transitoria di attuazione del federalismo fiscale.

## ***6.2. Commissione tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale***

L'art. 4 della legge n. 42/2009 contempla l'istituzione, accanto alla Commissione su ricordata, con funzioni di indirizzo, di un organo più propriamente esecutivo, a natura strettamente tecnica: la Commissione tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale (Copaff)<sup>231</sup>.

---

<sup>231</sup> La Commissione, con composizione mista e paritetica fra Governo e sistema regionale e locale, alle cui riunioni partecipano anche, senza esserne membri, un rappresentante tecnico della Camera dei Deputati, un rappresentante tecnico del Senato, nonché un rappresentante tecnico delle Assemblies legislative regionali e delle Province autonome, designato d'intesa fra di loro nell'ambito della Conferenza dei presidenti dell'Assemblea dei Consigli regionali e delle Province autonome, è istituita presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze, ma, per espressa previsione normativa, opera nell'ambito della conferenza unificata.

La Copaff<sup>232</sup>, istituita con il D.P.C.M. del 3 luglio 2009<sup>233</sup>, ha il compito di «acquisire ed elaborare elementi conoscitivi per la predisposizione dei contenuti dei decreti legislativi di cui all'art. 2»<sup>234</sup>. La formulazione della disposizione è parsa ambivalente, laddove lascia aperta la strada alla domanda se tale Commissione, nell'adempimento della sua missione fondamentale, debba agire solo su impulso dei soggetti deputati alla predisposizione dei decreti legislativi o se sia titolare anche di un potere di iniziativa autonomo, che si concretizza in elaborazioni ed analisi<sup>235</sup>.

La Commissione paritetica è, altresì, sede di condivisione delle basi informative finanziarie, economiche e tributarie, promuove la realizzazione delle rilevazioni e delle attività necessarie per soddisfare gli eventuali ulteriori fabbisogni informativi e svolge attività consultiva per il riordino dell'ordinamento finanziario dei comuni, province, città metropolitane e regioni<sup>236</sup>.

---

<sup>232</sup> La composizione della Commissione è la seguente: Presidente (Luca Antonini); Ministero per le riforme per il federalismo (Claudio Tucciarelli); Ministero per la semplificazione normativa (Giancarlo Pola); Ministero per i rapporti con le regioni (Ernesto Longobardi); Ministero per la Pubblica Amministrazione e Innovazione (Giuliano Segre); Ministero dell'interno (Giancarlo Verde); Ministero dell'economia e delle finanze (Attilio Bepko, Salvatore Biliardo, Francesco Massicci, Biagio Mazzotta, Paolo Puglisi); Ministero per le infrastrutture e trasporti (Gerardo Mastrandrea); Ministero per lo sviluppo economico (Giuseppe Tripoli); Ministero del lavoro e delle politiche sociali (Angelo Del bawero); Ministero dell'istruzione, dell'università e della ricerca (Marco Filisetti); Regioni (Lucio vaporizzi, Antonello Turturiello, Salvatore Varriale, Mauro Trapani, Guido Magrini, Cristiana Luciani, Stefano Palombo); Province (Piero Antonelli, Francesco Delfino, Gianluigi Fasullo); Comuni (Domenico Pizzala, Gianpaolo De Paulis, Veronica Nicotra, Silvia Scozzese, Alessandro Beltrami); Camera dei Deputati (Alessandro Palanza); Senato della Repubblica (Clemente Forte); ISTAT (Luisa Picozzi, Giovanni Alfredo Barbieri).

<sup>233</sup> L'effettivo insediamento della Commissione si è avuto in data 29 settembre 2009. Al riguardo, non si può non menzionare il discorso di insediamento del Presidente della Copaff, Prof. Antonini, ove, nell'evidenziare il ruolo di guida della Commissione nella fase di attuazione della legge n. 42/2009, viene sottolineato come si tratti di un percorso complicato, per nulla facile, perché i principi direttivi sono molti, le procedure sono complesse e i tempi sono stretti. Il traguardo però è decisamente auspicabile.

<sup>234</sup> Art. 4, comma 1, della legge n. 42/2009.

<sup>235</sup> PIZZETTI F. e NICOTRA V., *Nuova governance istituzionale e coordinamento fra i livelli di governo*, in AA.VV., *Il Federalismo fiscale*, a cura di NICOTRA V., PIZZETTI F., SCOZZESE S., Donzelli editore, 2009, pag. 61.

<sup>236</sup> Art. 4, comma 2, della legge n. 42/2009. Al fine di consentire alla Commissione di espletare i compiti alla stessa assegnati dal legislatore, è previsto che le amministrazioni statali, regionali e locali forniscano i necessari elementi informativi sui dati finanziari, economici e tributari.



Ai sensi dall'art. 4 del D.P.C.M. 3 luglio 2009, la Copaff ha istituito, al suo interno, sei gruppi di lavoro:

1. Gruppo di lavoro bilanci delle Regioni e degli Enti locali
2. Gruppo di lavoro entrate Regioni ed Enti locali
3. Gruppo di lavoro fabbisogni/costi standard, LEA LEP e funzioni fondamentali
4. Gruppo di lavoro perequazione
5. Gruppo di lavoro interventi speciali, perequazione infrastrutturale e soppressione trasferimenti statali
6. Gruppo di lavoro coordinamento della finanza pubblica tra i livelli di governo.

Tra le attività a rilevanza esterna finora svolte dalla Copaff si segnala l'adozione, in data 8 giugno 2010, della prima relazione sui trasferimenti alle regioni e agli enti locali, trasmessa al Governo in data 16 giugno 2010, al fine di consentire allo stesso di ottemperare all'onere di relazionare alle Camere sullo stato di attuazione del federalismo fiscale previsto dall'art. 2, comma 6, della legge n. 42/2009<sup>237</sup>.

### ***6.3. Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica***

L'art. 5 della legge delega n. 42 del 2009 completa il quadro istituzionale dell'attuazione del federalismo fiscale prevedendo la istituzione, ad opera dei decreti legislativi di attuazione, della Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica nell'ambito della Conferenza unificata quale «organismo stabile di

---

<sup>237</sup> Cfr. paragrafo 7.1 di questo capitolo.

coordinamento della finanza pubblica», di cui fanno parte i rappresentanti dei diversi livelli istituzionali di governo.

I primi commentatori hanno rilevato l'assenza nella previsione normativa di disposizioni volte a regolare il funzionamento e la composizione dell'organo, rimesse *in toto* alla discrezionalità del legislatore delegato, che potrà disciplinare la tipologia degli atti e la loro efficacia rispetto agli argomenti trattati, le modalità di intervento dei soggetti rappresentati, le modalità di raccordo e differenziazione funzionale con la Conferenza unificata<sup>238</sup>, le modalità di raccordo con gli altri soggetti e l'efficacia delle decisioni adottate rispetto ai procedimenti legislativi, regolamentari e amministrativi.

La regolamentazione dei compiti e delle funzioni della Conferenza permanente dovrà in ogni caso rispondere a criteri e principi direttivi espressamente previsti dalla legge delega, tra cui si annoverano la necessaria concorrenza alla definizione degli obiettivi di finanza pubblica per comparto, alla definizione delle procedure per accertare eventuali scostamenti dagli obiettivi di finanza pubblica, nonché la promozione dell'attivazione degli eventuali interventi necessari per il rispetto degli obiettivi indicati, la verifica della loro attuazione ed efficacia, la proposta per la determinazione di indici di virtuosità e dei relativi incentivi, la vigilanza sull'applicazione dei meccanismi di premialità e sanzionatori e sul loro funzionamento.

Ad oggi la Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica non risulta istituita.

---

<sup>238</sup> Proprio in relazione alla Conferenza unificata si è rilevato come l'organo in commento abbia natura e compiti tali da porsi in una posizione parallela e, per l'ambito di sua competenza, in un certo senso anche sostitutiva della Conferenza unificata. In tal senso, PIZZETTI F. e NICOTRA V., *Nuova governance istituzionale e coordinamento fra i livelli di governo*, in AA.VV., *Il Federalismo fiscale*, a cura di NICOTRA V., PIZZETTI F., SCOZZESE S., Donzelli editore, 2009, pag. 65.

## **7. I decreti attuativi e la relazione del Governo alle Camere**

Nel rinviare ai capitoli che seguono l'esame approfondito delle questioni relative alla autonomia tributaria riconosciuta alle regioni e agli enti locali dall'attuazione del federalismo fiscale, si fornisce di seguito una sintetica esposizione dei contenuti dei provvedimenti attuativi della legge delega finora adottati, nonché della relazione del Governo alle Camere presentata in ottemperanza dell'art. 2, comma 6, della legge n. 42/2009.

Con particolare riferimento ai decreti attuativi, nella tabella seguente si è cercato di sintetizzare lo stato dell'arte dell'attuazione, che vede alcuni provvedimenti approvati in via definitiva e altri ancora in fase di approvazione<sup>239</sup>.

<i><b>Provvedimento</b></i>	<i><b>Stato dell'arte</b></i>
"Attribuzione a comuni, province, città metropolitane e regioni di un proprio patrimonio, in attuazione dell'articolo 19 della legge 5 maggio 2009, n. 42"	Decreto legislativo 28 maggio 2010, n. 85, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 134 del 11 giugno 2010
Disposizioni recanti attuazione dell'articolo 24 della legge 5 maggio 2009 n. 42 in materia di ordinamento transitorio di Roma Capitale"	Decreto legislativo 17 settembre 2010, n. 156, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 219 del 18 settembre 2010
"Disposizioni in materia di determinazione dei fabbisogni standard di comuni, città metropolitane e province, ai sensi della legge 5 maggio 2009 n. 42"	Decreto legislativo 26 novembre 2010, n. 216, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 294 del 17 dicembre 2010
"Disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale"	Approvato dal Consiglio dei Ministri in via preliminare il 4 agosto 2010 e trasmesso alle Camere il 9 novembre 2010 (Atto del Governo 292)

<sup>239</sup> I dati sono tratti dal sito istituzionale del Ministero per le riforme per il federalismo aggiornati alla data del 10 febbraio 2011.

Schema di decreto legislativo recante l'autonomia di entrata per le regioni a statuto ordinario e le province ubicate nel loro territorio, nonché la determinazione dei costi e dei fabbisogni standard nel settore sanitario	Approvato dal Consiglio dei Ministri in via preliminare, nella riunione del 7 ottobre 2010 ó trasmesso alle Camere il 10 gennaio 2011 (Atto del Governo 317)
Schema di decreto legislativo in materia di risorse aggiuntive ed interventi speciali per la rimozione degli squilibri economici e sociali, in attuazione dell'art. 16 della legge 5 maggio 2009, n. 42	Approvato dal Consiglio dei Ministri in via preliminare, nella riunione del 26 novembre 2010
Schema di decreto legislativo in materia di meccanismi premiali e sanzionatori per Regioni, Province e Comuni	Approvato dal Consiglio dei Ministri in via preliminare, nella riunione del 30 novembre 2010
Schema di decreto legislativo in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e dei bilanci delle regioni, delle province e degli enti locali, in attuazione degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42	Approvato dal Consiglio dei Ministri in via preliminare, nella riunione del 17 dicembre 2010

### ***7.1. La Relazione del Governo alle Camere***

In data 30 giugno 2010, il Governo ha fornito attuazione al disposto di cui all'art. 2, comma 6, della legge n. 42/2009, in base al quale *«Il Governo è tenuto a trasmettere alle Camere, entro il 30 giugno 2010, una relazione concernente il quadro generale di finanziamento degli enti territoriali e ipotesi di definizione su base quantitativa della struttura fondamentale dei rapporti finanziari tra lo Stato, le regioni, le province autonome di Trento e di Bolzano e gli enti locali, con l'indicazione delle possibili distribuzioni delle risorse. Tale relazione è comunque trasmessa alle Camere prima*

*degli schemi di decreto legislativo concernenti i tributi, le compartecipazioni e la perequazione degli enti territoriali».*

In tale sede, l'esecutivo, oltre a ribadire le motivazioni alla base della scelta federalista<sup>240</sup>, derivante, in primo luogo, dalla distorsione del rapporto democratico fondamentale *«no taxation without representation»*, pone in evidenza le *«anomalie»* del sistema italiano che giustificano un intervento correttivo. Si tratta, in estrema sintesi:

- della proliferazione delle società (fenomeno dei *«Grandi Comuni Holding»* e delle *«Regioni Holding»*);
- dell'*«inattività a detrimento del Mezzogiorno, in ordine alla capacità e qualità di spesa delle Regioni nel governo degli «interventi speciali» di sviluppo loro affidati;*
- dell'*«irrazionalità della finanza derivata;*
- delle anomalie nella sanità;
- delle anomalie nella contabilità;
- della fiscalità via trasferimenti.

La relazione prosegue, quindi, esponendo lo stato dell'arte circa l'attuazione del federalismo fiscale alla data del 30 giugno 2010, in ordine di fattibilità e di priorità.

In particolare, viene posto in rilievo l'emanazione del decreto legislativo in tema di federalismo demaniale<sup>241</sup>, nonché i lavori della Copaff per la predisposizione del decreto legislativo sull'armonizzazione dei bilanci, al fine di procedere alla uniformizzazione delle informazioni contabili tra i vari livelli di governo, nonché la

---

<sup>240</sup> La Relazione si apre con una metafora, ossia rappresentando la finanza pubblica italiana a un *«albero storto»* e, quindi, il necessario passaggio dalla finanza derivata a quella propria come ciò che si può e si deve fare *«per raddrizzarlo»*.

<sup>241</sup> Cfr. paragrafo 7.2. di questo capitolo.

quantificazione dei trasferimenti statali e regionali da "fiscalizzare"<sup>242</sup>. Un ulteriore campo di intervento attiene l'individuazione dei fabbisogni standard di Province e Comuni, attraverso il coinvolgimento della metodologia già applicata da tempo per gli studi di settore e quindi attraverso l'azione operativa di SOSE (Società per gli studi di settore). Inoltre, viene dato rilievo al progressivo processo di attuazione del federalismo regionale e municipale: il primo fondato sui costi standard e sulla responsabilizzazione della fiscalità regionale e il secondo finalizzato a garantire "la massima possibile coincidenza tra la cosa amministrata e la cosa tassata"<sup>243</sup>. Infine, è posta in evidenza lo studio delle soluzioni da adottare per semplificare (ad invarianza di gettito) la fiscalità delle province, nonché per attivare un meccanismo di "stabilità finanziaria" dal lato della spesa.

## **7.2. Il Federalismo demaniale**

Il decreto legislativo 28 maggio 2010, n. 85, recante "attribuzioni a comuni, province, città metropolitane e regioni di un proprio patrimonio, in attuazione dell'articolo 19 della legge 5 maggio 2009, n. 42", pubblicato sulla GU n. 134 del 11 giugno 2010, è

---

<sup>242</sup> Si legge nella Relazione che "la soppressione dei trasferimenti statali e la loro sostituzione nella forma della fiscalizzazione integra un processo fondamentale, per attivare nella trasparenza il circuito della piena responsabilizzazione delle realtà territoriali. I trasferimenti rappresentano voci di costo alimentate a carico del bilancio statale e della fiscalità generale e spesso ( ) il contenzioso sui trasferimenti, su criteri e tempi di assegnazione delle risorse, favorisce pratiche che rendono difficile l'imputazione delle responsabilità. La fiscalizzazione permette al contrario una maggiore tracciabilità della spesa e della imposizione, favorendo quindi il controllo democratico da parte degli elettori".

<sup>243</sup> Per raggiungere tale obiettivo, è ipotizzato un processo articolato in due fasi. Una prima fase in cui si opera l'attribuzione ai Comuni della titolarità dei tributi oggi statali inerenti al comparto territoriale ed immobiliare, realizzando direttamente il passaggio dalla finanza derivata a quella propria. E, in una seconda e successiva fase, gli attuali tributi statali e municipali che a vario titolo e forma insistono sul comparto immobiliare potrebbero essere concentrati in un unico titolo di prelievo, da attivarsi, previa verifica di consenso popolare, su iniziativa dei singoli Comuni.

stato il primo decreto attuativo della legge delega a trovare definitiva approvazione ed a entrare in vigore.

I primi commentatori<sup>244</sup> hanno evidenziato come con tale provvedimento legislativo si passa *da una logica dove ci si limitava a definire a chi spetta la titolarità del bene o in fondo la logica del codice civile del 1942 o ad una più moderna dove si mette al centro la sua valorizzazione a beneficio della collettività*.

La *ratio* del provvedimento è stata individuata nella volontà di *sviluppare il processo di valorizzazione del patrimonio pubblico, attraverso l'attribuzione dei beni ai territori dove questi hanno avuto la loro origine storica e dove hanno la loro ubicazione fisica*<sup>245</sup>.

Inoltre, secondo quanto evidenziato dalla Corte dei Conti<sup>246</sup>, tale intervento è potenzialmente idoneo, da un lato, *a offrire un volano finanziario per specifici interventi di riqualificazione del territorio e, dall'altro, può rappresentare un'importante opportunità per rivedere e per potenziare le possibilità di utilizzo di un patrimonio spesso, specie nel passato, trascurato o messo a reddito in maniera inadeguata*.

Il d.lgs. n. 85/2010, in conformità all'art. 19 della legge n. 42/2009<sup>247</sup>, detta una serie di principi generali funzionali a individuare una prima ipotesi di assegnazione dei beni<sup>248</sup>.

---

<sup>244</sup> ANTONINI L., *Il primo decreto legislativo di attuazione della legge n. 42/2009: il federalismo demaniale*, in *Rivista di diritto pubblico italiano, comunitario e comparato*, 30 dicembre 2009.

<sup>245</sup> Relazione del Governo alle Camere del 30 giugno 2010 in ottemperanza dell'art. 2, comma 6, della legge n. 42/2009.

<sup>246</sup> Audizione del 4 maggio 2010 presso la *Commissione Parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale*

<sup>247</sup> L'art. 19 della legge n. 42/2009 stabilisce che *«I decreti legislativi di cui all'articolo 2, con riguardo all'attuazione dell'articolo 119, sesto comma, della Costituzione, stabiliscono i principi generali per l'attribuzione a comuni, province, città metropolitane e regioni di un proprio patrimonio, nel rispetto dei seguenti principi e criteri direttivi:*

Il primo principio è quello di sussidiarietà, adeguatezza e territorialità<sup>249</sup>, in base al quale, considerando il loro radicamento sul territorio, i beni sono attribuiti innanzitutto ai comuni, salvo che per natura o tipologia dei beni trasferiti, in base ad esigenze di carattere unitaria sia opportuna l'attribuzione a province, città metropolitane o regioni, in quanto livelli di governo maggiormente idonei a soddisfare le esigenze di tutela, gestione e valorizzazione.

Il secondo principio è quello di semplificazione<sup>250</sup> ed è volto a prevedere che i beni entrino a far parte del patrimonio disponibile, tranne il caso in cui ricorrano i presupposti gli stessi siano riconducibili al patrimonio indisponibile o demaniale, e che in ogni caso trovi applicazione il regime stabilito dal codice civile riguardo al demanio marittimo, idrico e aeroportuale.

Il terzo principio è quello della capacità finanziaria<sup>251</sup>, intesa come idoneità finanziaria necessaria a soddisfare le esigenze di tutela, gestione e valorizzazione del bene.

Il quarto principio attiene alla correlazione con competenze e funzioni<sup>252</sup>, intesa come connessione tra competenze e funzioni effettivamente svolte o esercitate dall'ente di governo cui è assegnato il bene e le esigenze di tutela, gestione e valorizzazione del

- 
- a) attribuzione a titolo non oneroso ad ogni livello di governo di distinte tipologie di beni, commisurate alle dimensioni territoriali, alle capacità finanziarie ed alle competenze e funzioni effettivamente svolte o esercitate dalle diverse regioni ed enti locali, fatta salva la determinazione da parte dello Stato di apposite liste che individuino nell'ambito delle citate tipologie i singoli beni da attribuire;
  - b) attribuzione dei beni immobili sulla base del criterio di territorialità;
  - c) ricorso alla concertazione in sede di Conferenza unificata, ai fini dell'attribuzione dei beni a comuni, province, città metropolitane e regioni;
  - d) individuazione delle tipologie di beni di rilevanza nazionale che non possono essere trasferiti, ivi compresi i beni appartenenti al patrimonio culturale nazionale.

<sup>248</sup> Art. 2, comma 1, del d.lgs. n. 85/2010.

<sup>249</sup> Art. 2, comma 5, lett. a), del d.lgs. n. 85/2010.

<sup>250</sup> Art. 2, comma 5, lett. b), del d.lgs. n. 85/2010.

<sup>251</sup> Art. 2, comma 5, lett. c), del d.lgs. n. 85/2010.

<sup>252</sup> Art. 2, comma 5, lett. d), del d.lgs. n. 85/2010



bene. Si è osservato<sup>253</sup> che, in questo modo, il principio di correlazione responsabilizza il soggetto titolare della funzione, che è interessato a gestirla in modo ottimale, dal momento che ne trattiene, direttamente o indirettamente, anche il beneficio finanziario. Infine, è previsto il principio di valorizzazione ambientale<sup>254</sup>, cosicché la valorizzazione del bene sia realizzata anche avendo riguardo alle caratteristiche fisiche, morfologiche, ambientali, paesaggistiche, culturali e sociali dei beni trasferiti, al fine di assicurare lo sviluppo del territorio e la salvaguardia dei valori ambientali.

Per quanto attiene l'ambito oggettivo di applicazione, il trasferimento riguarda, ai sensi dell'art. 5 del d.lgs. n. 85/2010, i beni del demanio marittimo (es. spiagge, porti di interesse regionale)<sup>255</sup>, il demanio idrico (es. fiumi, laghi)<sup>256</sup>, il demanio militare dimesso (es. caserme)<sup>257</sup>, gli aeroporti di interesse regionale, le miniere, le altre aree e fabbricati statali.

Sono, in ogni caso, esclusi dal trasferimento:

---

<sup>253</sup> ANTONINI L., *Il primo decreto legislativo di attuazione della legge n. 42/2009: il federalismo demaniale*, in *Rivista di diritto pubblico italiano, comunitario e comparato*, 30 dicembre 2009.

<sup>254</sup> Art. 2, comma 5, lett. e), del d.lgs. n. 85/2010

<sup>255</sup> Si tratta dei beni appartenenti al demanio marittimo e relative pertinenze, come definiti dall'articolo 822 del codice civile e dall'articolo 28 del codice della navigazione, con esclusione di quelli direttamente utilizzati dalle amministrazioni statali. In tal modo, sono escluse, ad esempio, quelle parti di litorale che sono in uso al Ministero della Difesa.

<sup>256</sup> Si tratta dei beni appartenenti al demanio idrico e relative pertinenze, nonché le opere idrauliche e di bonifica di competenza statale, come definiti dagli articoli 822, 942, 945, 946 e 947 del codice civile e dalle leggi speciali di settore, ad esclusione dei fiumi di ambito sovraregionale e dei laghi di ambito sovraregionale per i quali non intervenga un'intesa tra le Regioni interessate, ferma restando comunque la eventuale disciplina di livello internazionale.

<sup>257</sup> Ai sensi del comma 4 dell'art. 5 del d.lgs. n. 85/2010 *«Entro un anno dalla data di entrata in vigore del presente decreto, con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, su proposta del Ministro della difesa, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze e del Ministro per le riforme per il federalismo, previa intesa sancita in sede di Conferenza Unificata ai sensi dell'articolo 3 del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281, sono individuati e attribuiti i beni immobili comunque in uso al Ministero della difesa che possono essere trasferiti ai sensi del comma 1, in quanto non ricompresi tra quelli utilizzati per le funzioni di difesa e sicurezza nazionale, non oggetto delle procedure di cui all'articolo 14 - bis del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133, di cui all'articolo 2, comma 628, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 e di cui alla legge 23 dicembre 2009, n. 191, nonché non funzionali alla realizzazione dei programmi di riorganizzazione dello strumento militare finalizzati all'efficace ed efficiente esercizio delle citate funzioni, attraverso gli specifici strumenti riconosciuti al Ministero della difesa dalla normativa vigente».*

- gli immobili in uso per comprovate ed effettive finalità istituzionali alle amministrazioni dello Stato, anche a ordinamento autonomo, agli enti pubblici destinatari di beni immobili dello Stato in uso governativo e alle Agenzie<sup>258</sup>;
- i beni costituenti la dotazione della Presidenza della Repubblica, nonché i beni in uso a qualsiasi titolo al Senato della Repubblica, alla Camera dei Deputati, alla Corte Costituzionale, nonché agli organi di rilevanza costituzionale;
- i porti e gli aeroporti di rilevanza economica nazionale e internazionale, secondo la normativa di settore;
- i beni appartenenti al patrimonio culturale,
- i beni oggetto di accordi o intese con gli enti territoriali per la razionalizzazione o la valorizzazione dei rispettivi patrimoni immobiliari sottoscritti alla data di entrata in vigore del presente decreto;
- le reti di interesse statale, ivi comprese quelle stradali ed energetiche;
- le strade ferrate in uso di proprietà dello Stato;
- i parchi nazionali e le riserve naturali statali.

---

<sup>258</sup> Ai sensi del comma 3 dell'art. 5 del d.lgs. 85/2010 *«Le amministrazioni statali e gli altri enti (i) trasmettono, in modo adeguatamente motivato (i) alla Agenzia del demanio entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto legislativo gli elenchi dei beni immobili di cui richiedono l'esclusione. L'Agenzia del demanio può chiedere chiarimenti in ordine alle motivazioni trasmesse, anche nella prospettiva della riduzione degli oneri per locazioni passive a carico del bilancio dello Stato»*. Con le circolari n. 24320 del 11 giugno 2010, n. 28104 del 26 luglio 2010 e n. 33426 del 17 settembre 2010, l'Agenzia del demanio ha fornito alle amministrazioni interessate le indicazioni necessarie per adempiere all'obbligo previsto dalla citata disposizione. Si è rilevato come in tal modo si avvii una sorta di censimento ragionato del patrimonio dello Stato, dal momento che le varie amministrazioni statali sono tenute a fornire le ragioni, motivandole adeguatamente, per cui ritengono che un determinato bene di proprietà dello Stato non possa essere oggetto di attribuzione agli enti territoriali. L'Agenzia del demanio provvede poi a rendere pubblici gli elenchi dei beni esclusi e le relative motivazioni pervenute. Si tratta anche di un'operazione di *accountability* che impegna le singole amministrazioni a rendere pubblicamente conto delle ragioni per cui un determinato immobile viene trattenuto in proprietà. In tal senso, ANTONINI L., *Il primo decreto legislativo di attuazione della legge n. 42/2009: il federalismo demaniale*, in *Rivista di diritto pubblico italiano, comunitario e comparato*, 30 dicembre 2009.

L'art. 4, comma 2, del d.lgs. n. 85/2010 stabilisce che il trasferimento abbia luogo nello stato di fatto e di diritto in cui i beni si trovano, con contestuale immissione di ciascuna regione ed ente locale nel possesso giuridico e subentro in tutti i rapporti attivi e passivi relativi ai beni trasferiti, fermi restando i limiti derivanti da vincoli storici, artistici e ambientali<sup>259</sup>.

Si segnala, infine, come sia prevista una specifica disposizione dedicata all'adeguamento della disciplina dei fondi immobiliari in cui gli enti territoriali possono chiedere che vengano attribuiti i beni trasferiti<sup>260</sup>. Il ricorso ai fondi immobiliari consente di ottenere entrate importanti a favore dell'ente locale e il coinvolgimento delle risorse dei privati.

### **CAPITOLO III**

#### **L'AUTONOMIA TRIBUTARIA DELLE REGIONI**

---

<sup>259</sup> In concreto, il trasferimento si realizza mediante uno o più DPCM diretti ad individuare i beni e a identificarne il soggetto ricevente.

<sup>260</sup> In particolare, l'art. 6 del d.lgs. n. 85/2010 stabilisce che *«Al fine di favorire la massima valorizzazione dei beni e promuovere la capacità finanziaria degli enti territoriali, anche in attuazione del criterio di cui all'articolo 2, comma 5, lettera c) , i beni trasferiti agli enti territoriali possono, previa loro valorizzazione, attraverso le procedure per l'approvazione delle varianti allo strumento urbanistico di cui all'articolo 2, comma 5, lettera b), essere conferiti ad uno o più fondi comuni di investimento immobiliare istituiti ai sensi dell'articolo 37 del decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, e successive modificazioni, ovvero dell'articolo 14 -bis della legge 25 gennaio 1994, n. 86. Ciascun bene è conferito, dopo la relativa valorizzazione attraverso le procedure per l'approvazione delle varianti allo strumento urbanistico, per un valore la cui congruità è attestata, entro il termine di trenta giorni dalla relativa richiesta, da parte dell'Agenzia del demanio o dell'Agenzia del territorio, secondo le rispettive competenze»*.

## **1. Premessa**

Nell'ambito del nuovo sistema del federalismo fiscale un ruolo di primo piano è riservato alle Regioni. Tale impostazione è stata definita «rivoluzionaria» in considerazione del fatto che determina l'inversione di una tendenza storica che nemmeno la ridefinizione della posizione e del ruolo degli enti territoriali da parte della Costituzione repubblicana aveva prodotto. Infatti, prima dell'adozione della legge delega, l'autonomia tributaria regionale aveva rivestito una posizione marginale rispetto a quella degli enti locali, presumibilmente per ragioni di ordine storico<sup>261</sup>.

Con la legge delega n. 42/2009 si assiste, quindi, ad un mutamento di prospettiva in cui le Regioni costituiscono il fulcro della finanza decentrata e rivestono un ruolo di coordinamento e di promozione dell'autonomia finanziaria degli enti locali.

In tale direzione, può esser letto, sul piano formale, la collocazione al capo II della legge delega dei «rapporti finanziari Stato- regioni» e al successivo capo III della finanza degli enti locali.

Analogamente, sul piano sostanziale, la potestà attribuita alle regioni di istituire degli enti locali<sup>262</sup>, di gestire la perequazione a favore degli enti territoriali situati all'interno del proprio territorio<sup>263</sup> e di istituire compartecipazioni ai tributi regionali a favore degli

---

<sup>261</sup> BIZIOLI G., *Profili ricostruttivi dell'autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali derivante dalla legge delega in materia di federalismo fiscale*, in *La Finanza locale*, n. 9/2009, pag. 18.

<sup>262</sup> Art. 12, comma 1, lett. g), della legge n. 42/2009.

<sup>263</sup> Art. 13, comma 1, lett. a) e h), della legge n. 42/2009.

enti locali<sup>264</sup>. In tal senso, si è affermato<sup>265</sup> che il sistema finanziario e tributario degli enti locali è subordinato e dipendente sia rispetto a quello statale sia a quello regionale.

È da evidenziare, in via preliminare, come l'ambito di applicazione della legge delega riguarda le sole Regioni a statuto ordinario.

Diversamente alle Regioni a statuto speciale e alle province autonome di Trento e Bolzano, ai sensi dell'art. 1, comma 2, della legge n. 42 del 2009, trovano applicazione unicamente le disposizioni in materia di finanziamento delle città metropolitane, di perequazione infrastrutturale, di coordinamento della finanza delle regioni a statuto speciale e delle province autonome. Nel rinviare ai paragrafi successivi<sup>266</sup> l'approfondimento della questione, non può non condividersi l'opinione di quella dottrina che ha rilevato come la circostanza per cui la potestà tributaria delle Regioni a statuto speciale resti affidata per intero alla disciplina prevista dai singoli statuti regionali produce una situazione sconosciuta agli ordinamenti federali<sup>267</sup>.

L'art. 7 della legge delega, rubricato "principi e criteri direttivi relativi ai tributi delle regioni e alle partecipazioni al gettito dei tributi erariali", è dedicato a creare le fondamenta dell'architettura del nuovo sistema tributario regionale.

In particolare, concorrono al finanziamento delle Regioni, da un lato, le partecipazioni al gettito dei tributi erariali e, dall'altro, i "tributi delle Regioni", intendendo per questi ultimi i tributi propri derivati, le addizionali sulle basi imponibili

---

<sup>264</sup> Art. 11 della legge n. 42/2009.

<sup>265</sup> BIZIOLI G., *Profili ricostruttivi dell'autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali derivante dalla legge delega in materia di "federalismo fiscale"*, in *La Finanza locale*, n. 9/2009, pag. 19.

<sup>266</sup> Cfr. par. 7

<sup>267</sup> MORONGIU G., *Difficoltà attuative per la realizzazione del federalismo fiscale*, in *Corriere Tributario*, n. 23/2009, pag. 1824.

e i tributi propri istituiti dalle Regioni con proprie leggi in relazione a presupposti non già assoggettati a imposizione erariale.

Al riguardo, si è rilevato come la moltiplicazione degli strumenti tributari a disposizione delle Regioni manifesta una certa incoerenza con i criteri di semplificazione e di trasparenza del sistema tributario previsto dalla legge delega, atteso che la trasparenza del prelievo è tanto più soddisfatta quanto minore è il numero dei tributi impiegato<sup>268</sup>.

Dall'impostazione proposta dalla legge delega è, comunque, possibile rilevare, da un punto di vista strutturale, come il sistema di finanziamento delle Regioni sia costruito attorno a tre capisaldi: i tributi eteronomi (propri ed addizionali), le compartecipazioni al gettito dei tributi erariali e il fondo perequativo.

In tale sistema, i tributi propri in senso stretto dovrebbero svolgere una funzione *suppletiva*, nei casi in cui la gestione delle spese dell'ente evidenzia inefficienze rispetto al fabbisogno standard<sup>269</sup>, ed una funzione *integrativa* delle diverse capacità fiscali territoriali<sup>270</sup>.

Sul punto, è stato osservato<sup>271</sup> come, con riferimento alla proporzione fra tributi eteronomi e compartecipazioni, da un lato, e fondo perequativo, dall'altro, la legge

---

<sup>268</sup> In tal senso, BIZIOLI G., *Profili ricostruttivi dell'autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali derivante dalla legge delega in materia di federalismo fiscale*, in *La Finanza locale*, n. 9/2009, pag. 21. L'Autore ritiene che contraddittorio ed incoerente anche il richiamo, fatto dalla relazione governativa al disegno di legge, del famoso passo einaudiano secondo il quale ciascun cittadino dovrebbe conoscere *perché* paga le tasse.

<sup>269</sup> L'art. 8, comma 1, lett. d), della legge n. 42/2009 non considera i tributi propri delle regioni fra le fonti dirette a finanziare integralmente le spese connesse a materie di cui all'art. 117, comma 2, lett. m), Cost.

<sup>270</sup> L'art. 8, comma 1, lett. e), della legge n. 42/2009 stabilisce che le *altre* spese regionali siano finanziate attraverso tutti gli strumenti tributari ed il fondo perequativo.

<sup>271</sup> BIZIOLI G., *Profili ricostruttivi dell'autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali derivante dalla legge delega in materia di federalismo fiscale*, in *La Finanza locale*, n. 9/2009, pag. 27. L'Autore riconduce il modello di federalismo disegnato dalla legge delega n. 42/2009 ad un modello di autonomia finanziaria, il cui prototipo può essere individuato in quello tedesco, la cui caratteristica essenziale è il riparto del gettito dei tributi statali (o federali) ed il sistema di perequazione. In tale sistema, l'autonomia tributaria è decisamente ridotta, in genere costruita intorno ad una significativa imposta ciascun livello territoriale (*Gerwerbesteuer* per i *Länder* e *Grundsteuer* per i comuni) e il sistema tributario è

delega sposta il peso del finanziamento sostanzialmente sul secondo termine, poiché fissa la misura dei tributi eteronomi e delle compartecipazioni al *livello minimo assoluto sufficiente ad assicurare il pieno finanziamento del fabbisogno corrispondente ai livelli essenziali delle prestazioni in una sola regione*<sup>272</sup>.

Nei successivi paragrafi, si esamineranno i singoli strumenti di finanziamento assegnati dalla legge delega n. 42/2009 alle Regioni a statuto ordinario, integrando l'analisi delle disposizioni della legge delega con le scelte effettuate in sede di attuazione. A tal ultimo riguardo, si ricorda che, ad oggi, lo schema di decreto legislativo in materia di autonomia di entrata delle Regioni a statuto ordinario e delle province nonché di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard nel settore sanitario<sup>273</sup>, approvato dal Consiglio dei Ministri in data 7 ottobre 2010, sia all'esame delle Commissioni parlamentari per il parere di competenza<sup>274</sup>.

## **2. La compartecipazione ai tributi erariali**

Tra le entrate regionali, un ruolo importante rivestono le compartecipazioni ai tributi erariali e, come sottolineato dall'art. 7, comma 1, lett. a), della legge n. 42/2009, «in via

---

sostanzialmente unitario e, nel bilanciamento fra eguaglianza e autonomia, è favorita l'eguale contribuzione di tutti i consociati alla spesa pubblica. Si tratta di un modello di decentramento cooperativo o uniforme perché il valore dell'autonomia tributaria è recessivo rispetto al riparto delle imposte statali (o federali). Gli elementi di differenziazione sono, quindi, ridotti alla capacità fiscale dei singoli territori, che condiziona il riparto delle risorse statali e all'utilizzo più o meno efficiente di tali risorse. L'Autore evidenzia, altresì, come nell'archetipo del modello tedesco, il funzionamento del sistema è garantito da due principi costituzionali fondamentali: l'uno di natura sostanziale ó la definizione del riparto delle risorse finanziarie direttamente in Costituzione ó e l'altro di natura procedurale ó l'esistenza di un organo politico, il *Bundesrat* con il compito di composizione delle controversie fra centro e periferia.

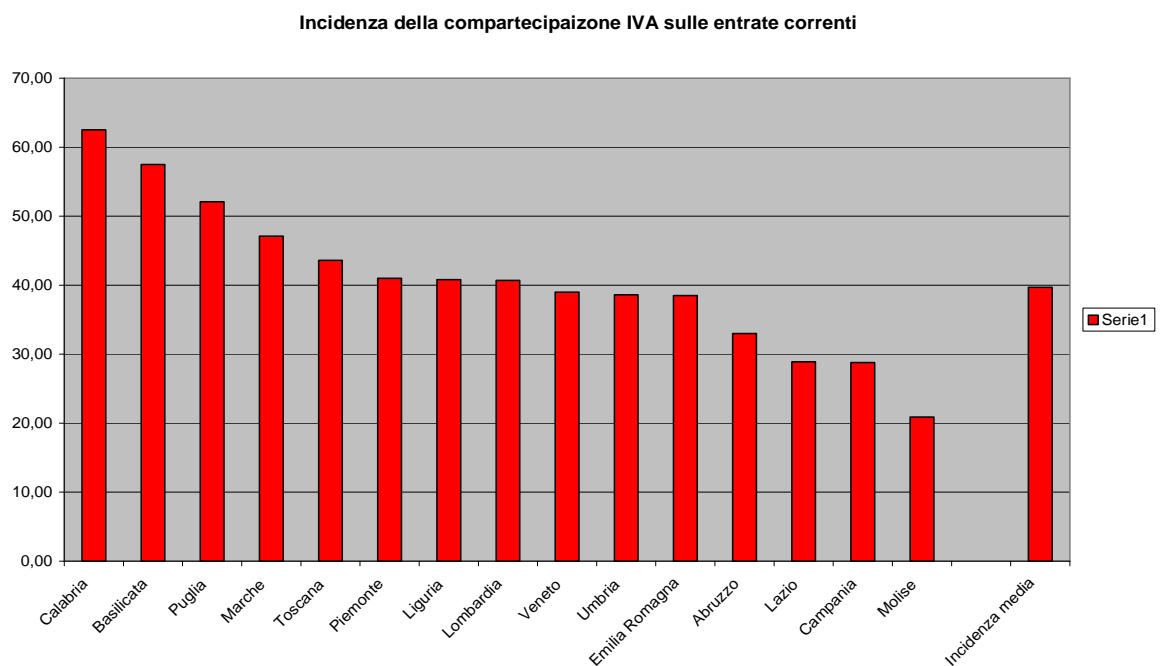
<sup>272</sup> Art. 8, comma 1, lett. g), della legge n. 42/2009.

<sup>273</sup> Atto del Governo n. 317.

<sup>274</sup> È stato trasmesso alle Camere per il parere in data 10 gennaio 2011.

prioritaria, a quello dell'imposta sul valore aggiunto». Come evidenziato dalla relazione illustrativa<sup>275</sup>, le compartecipazioni «garantiranno la stabilità, anche in senso dinamico, del volume delle risorse finanziarie».

Si ricorda che, a normativa vigente, l'incidenza della compartecipazione al gettito IVA sulle entrate correnti è mediamente del 39,7 per cento, ancorché - come dimostra il grafico seguente - vi siano notevoli differenze tra le Regioni.



Elaborazione Ufficio Studi Confartigianato<sup>276</sup> su dati COPFF

L'art. 3 dello schema di decreto legislativo di attuazione sancisce, al comma 1, che «a ciascuna Regione a statuto ordinario spetta una compartecipazione al gettito dell'imposta sul valore aggiunto». Al successivo comma 2 sono dettati i criteri di calcolo dell'addizionale, prevedendo, in particolare, che per il periodo transitorio (2011 - 2013) la quota di compartecipazione è calcolata in base alla normativa vigente.

<sup>275</sup> Relazione illustrativa all'AS 1117.

<sup>276</sup> Studio proposto in occasione del Convegno «Federalismo fiscale: spesa, fiscalità locale e divari tra territori» - Prima parte: Le Regioni, Grottaferrata, 3-4 novembre 2010.



A decorrere dall'anno 2013, ai sensi del comma 3, le modalità di attribuzione del gettito della compartecipazione IVA alle Regioni sono stabilite in conformità con il principio di territorialità, che tiene conto del luogo di consumo. La disposizione rinvia, poi, per la definizione dei criteri di attuazione a un DPCM, precisando che il luogo di consumo vada identificato con quello «*in cui avviene la cessione di beni o la prestazione di servizi*»; in tale ultimo caso, il luogo della prestazione può essere identificato con quello del domicilio del soggetto fruitore.

Le disposizioni appena richiamate sono volte ó come evidenziato dalla stessa relazione illustrativa allo schema di decreto ó a porre fine alla situazione attuale per cui la compartecipazione all'IVA ha assunto la forma di un trasferimento negoziato<sup>277</sup> che viene assegnato alle Regioni sulla base dei consumi ISTAT, che non considerano l'evasione fiscale.

A tal fine, in sede di attuazione si è prevista, per la compartecipazione all'IVA, criteri di calcolo che tengano conto degli importi riscossi sul territorio, in modo che con l'adozione del principio di territorialità si attui una prima forma di responsabilizzazione regionale in relazione alla lotta all'evasione fiscale.

A tal ultimo riguardo, non ci si può esimere dal ricordare l'opinione critica su un modello incentrato sulla compartecipazione di quella dottrina che evidenzia come un modello di federalismo fiscale incentrato su una compartecipazione molto spinta al gettito erariale generato sul territorio non sembra il più idoneo né per attribuire agli enti pubblici territoriali una potestà decisoria dal lato della spesa e del livello di servizi pubblici ritenuto desiderabile, né per modulare in modo decentrato l'imposizione

---

<sup>277</sup> Nella relazione, si legge, inoltre, che il fatto che l'aliquota di compartecipazione IVA inizialmente pari al 25,7 per cento abbia raggiunto il 44,72 per cento nel 2008.

fiscale. Si intravede, inoltre, dietro a questa concezione, un drastico ridimensionamento della funzione redistributiva e solidaristica del prelievo tributario, ed una rivisitazione del «principio del beneficio» come presupposto giustificativo del prelievo fiscale. È vero che le imposte continuerebbero ad essere determinate in relazione alla capacità economica del singolo, indipendentemente dai servizi richiesti e ricevuti su base individuale; tuttavia, attribuendo agli enti pubblici territoriali una forte compartecipazione al gettito erariale, le imposte pagate darebbero diritto ad un maggior godimento di servizi su base locale<sup>278</sup>.

### **3. I tributi propri delle Regioni**

L'art. 7, comma 1, della legge n. 42/2009 distingue tra tributi propri «derivati», cioè istituiti e regolati da leggi statali, il cui gettito è attribuito alle Regioni, e tributi propri «in senso stretto», cioè istituiti dalle Regioni con proprie leggi. Pertanto, in materia di tributi propri, la potestà normativa statale coesiste con quella regionale.

---

<sup>278</sup> STEVANATO D., *La questione*, in STEVANATO D., LUPI R., GUERRA M.C., BUSANA BANTERLE C., *Il federalismo fiscale come trasferimento del gettito nelle aree di produzione*, in *Dialoghi tributari*, n. 4/2008, pagg. 25 e ss. L'Autore evidenzia, in ogni caso, che «un modello di federalismo fiscale imperniato su una forte compartecipazione al gettito erariale presenta (...) dei vantaggi sul piano applicativo, spesso trascurati dall'analisi economica. L'attribuzione di una vera e propria autonomia tributaria alle Regioni e agli enti locali (con la conseguente istituzione di tributi propri) comporterebbe, infatti, oltre al proliferare di nuove forme di prelievo in aggiunta a quelle esistenti (con aumento della complessità del sistema e dei costi di compliance), notevoli difficoltà per gli enti pubblici territoriali sul piano dei controlli e della riscossione, visto che se ne dovrebbero occupare soggetti sprovvisti delle necessarie competenze e risorse. Il sistema della compartecipazione al gettito erariale avrebbe, invece, il pregio di mantenere le necessarie funzioni in capo all'amministrazione finanziaria, e di poter essere realizzato senza soverchi costi e sforzi organizzativi».

Nella relazione illustrativa<sup>279</sup>, si assegna ai tributi propri *il compito di garantire la manovrabilità dei bilanci, l'adattamento dei livelli dell'intervento pubblico alle situazioni locali e la responsabilità delle amministrazioni locali*.

La distinzione recata dall'art. 7 della legge n. 42 del 2009 tra le due tipologie di tributi propri è funzionale all'individuazione, operata dall'art. 8, dei mezzi con i quali debbono essere finanziate le funzioni spettanti alle Regioni. Infatti, come già evidenziato in precedenza<sup>280</sup>, le spese riconducibili alle funzioni fondamentali sono finanziate con il gettito, valutato ad aliquota e base imponibile uniformi, dei tributi propri derivati, oltreché dell'addizionale regionale all'IRPEF, della compartecipazione regionale all'IVA e con quote specifiche del fondo perequativo e, in via transitoria, anche con il gettito IRAP. Le spese delle Regioni non riconducibili alle funzioni fondamentali sono, invece, finanziate, oltre che con i tributi propri derivati, anche con tributi propri in senso stretto, con addizionali sulle basi imponibili dei tributi erariali e con quote del fondo perequativo.

È stato evidenziato<sup>281</sup> il disegno di finanziare le funzioni non fondamentali con più stretta aderenza alla capacità fiscale degli abitanti delle singole Regioni mediante il ricorso al gettito dei tributi propri in senso stretto, salve comunque le misure di perequazione.

### ***3.1. I tributi propri derivati delle Regioni***

---

<sup>279</sup> Relazione illustrativa all'AS 1117.

<sup>280</sup> Cfr. capitolo II, par. 3

<sup>281</sup> SALVINI L., *I tributi propri di Regioni, Province e Comuni. Profili tributari*, in AA.VV., *Il Federalismo fiscale*, a cura di NICOTRA V., PIZZETTI F., SCOZZESE S., Donzelli editore, 2009, pag. 215.

Ai sensi dell'art. 7, comma 1, lett. c), della legge delega, l'autonomia regionale si esplica, quanto ai tributi propri regionali, nella potestà di modificare le aliquote e disporre esenzioni, detrazioni e deduzioni nei limiti e secondo i criteri fissati dalla legislazione statale.

Con riferimento ai tributi propri derivati la legislazione dello Stato esercita, quindi, un vincolo positivo, non potendo la Regione, con propria legge, intervenire su presupposto, base imponibile e soggetti passivi (riservati alla legge statale), ma modificare unicamente le aliquote, disporre esenzioni, detrazioni, deduzioni secondo i criteri fissati dalla legislazione statale e nel rispetto della normativa comunitaria<sup>282</sup>.

In dottrina, si è, poi, dubitato<sup>283</sup> dell'opportunità della creazione di siffatta categoria di tributi, considerato che la genesi della stessa ad opera della giurisprudenza della Corte Costituzionale era finalizzata ad interpretare il sistema tributario vigente nella fase transitoria del passaggio fra il nuovo Titolo V e una legge organica di determinazione dei principi fondamentali di coordinamento e non certo ad obbligare il legislatore ordinario a prevedere tale tipologia di tributo.

Sul punto, si è rilevato<sup>284</sup> come l'azione legislativa, in tal caso, si è esplicata, in una duplice direzione: da una parte, ha assimilato in logica interpretativa il tributo derivato al tributo proprio, dall'altra ha cercato di rendere il tributo assimilato «un po' più proprio», consentendo al legislatore regionale di intervenire sulle aliquote (pur nei limiti

---

<sup>282</sup> RAGUCCI G., *La legge delega per l'attuazione del federalismo fiscale (L. 5 maggio 2009, n. 42)*, in *Rassegna Tributaria*, n. 3/2010, pagg. 736 e ss. L'Autore sottolinea che tale vincolo assicura un certo grado di omogeneità dei tributi su tutto il territorio nazionale, che renderà possibili futuri interventi funzionali al rispetto degli impegni finanziari assunti dallo Stato italiano a livello comunitario e internazionale, e imposti da sempre possibili mutamenti dei fondamentali economici.

<sup>283</sup> BIZIOLI G., *Profili ricostruttivi dell'autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali derivante dalla legge delega in materia di federalismo fiscale*, in *La Finanza locale*, n. 9/2009, pag. 21.

<sup>284</sup> GIOVANARDI A., *La fiscalità regionale e locale nel d.d.l. Calderoli tra tributi propri derivati e principio di contenenza: ci sarà un qualche spazio per i tributi propri in senso stretto di regioni e enti locali?*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2009, pag. 319.

di incremento massimo fissati dal legislatore statale) e di dettare esenzioni, deduzioni e detrazioni.

Si è osservato<sup>285</sup> come la scelta del legislatore in ordine a tale tipologia di tributi, influenzata dalla preoccupazione di non privilegiare le esigenze dell'autonomia a scapito di quelle delle solidarietà in una situazione caratterizzata da eclatanti squilibri tra le diverse aree del Paese, miri a ordinarare i tributi istituiti e disciplinati dallo Stato il cui gettito finanzi le autonomie e su cui queste ultime possano intervenire con proprie norme legislative negli spazi previsti dalla stessa legge statale.

Analizzando il dato testuale dell'art. 7, comma 1, lett. b), n. 1, della legge n. 42/2009, la dottrina<sup>286</sup> si è interrogata sulla possibilità di configurare *un terzo tipo di tributo proprio* (magari come *species* del derivato) ovvero quello dei tributi istituiti anch'essi da legge dello Stato ma regolati da atti normativi della Regione (magari con delega *ad hoc* da parte della legge statale istitutiva).

Si è ipotizzato che le caratteristiche ontologiche (se non, addirittura, le denominazioni) dei tributi regionali derivati siano tali per tutte le Regioni: ciò in base alla constatazione che la legge statale andrà a prevedere interventi senza distinzione su base regionale<sup>287</sup>. Quindi, si è prefigurato uno scenario nel quale, proprio per la valenza politico-sociale del tributo regionale derivato, non tutte ma solo alcune Regioni introdurranno i tributi istituiti e regolati dalla legge statale; per far ciò, è necessario che la legge statale dovrebbe contenere una facoltà di attivazione (introduzione) e non un obbligo per gli enti regionali.

---

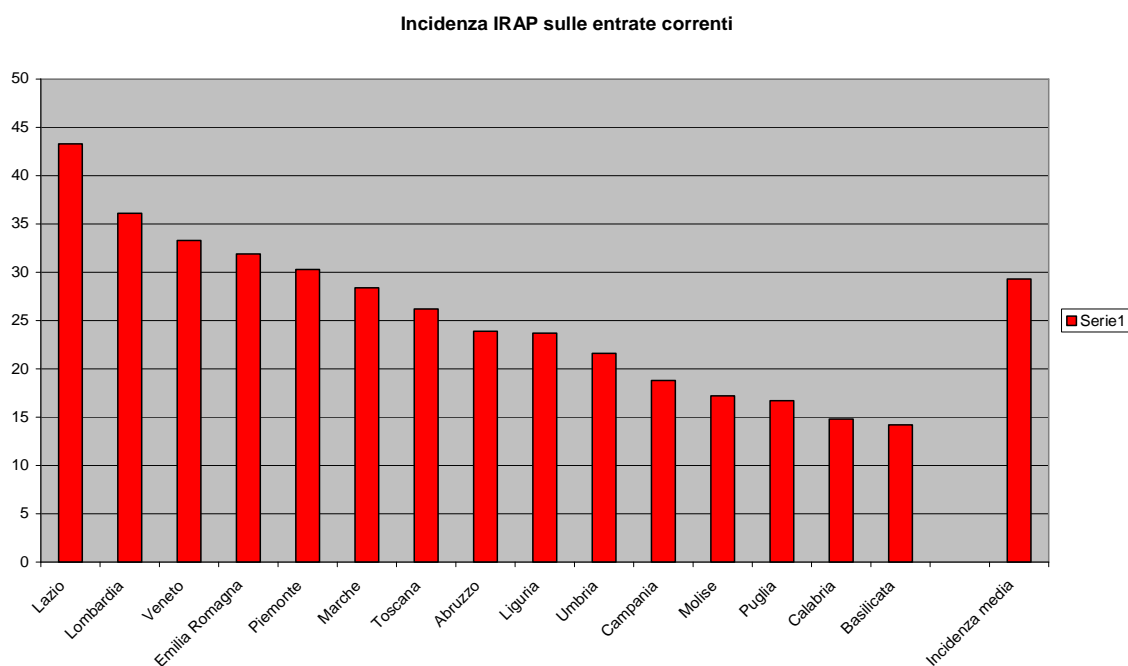
<sup>285</sup> GIOVANARDI A., *La fiscalità delle Regioni a statuto ordinario nell'attuazione del federalismo fiscale*, in *Rassegna Tributaria*, n. 6/2010, pagg. 1617 e ss.

<sup>286</sup> PERRONE L., *I tributi regionali propri derivati*, in *Rassegna tributaria*, n. 6/2010, pagg. 1597 e ss.

<sup>287</sup> PERRONE L., *I tributi regionali propri derivati*, in *Rassegna tributaria*, n. 6/2010, pagg. 1597 e ss.

Lo schema di decreto legislativo sulla fiscalità regionale, all'art. 7, comma 2, si occupa dei tributi propri derivati prevedendo che «alle Regioni a statuto ordinario spettano gli altri tributi ad esse riconosciuti dalla legislazione vigente alla data di entrata in vigore del presente decreto».

Si tratta, in particolare, dell'IRAP, istituita dal decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, che - come si può notare dal seguente grafico - è il principale tributo regionale in termini di gettito<sup>288</sup>.



Elaborazione Ufficio Studi Confartigianato<sup>289</sup> su dati COPFF

<sup>288</sup> In particolare, l'IRAP ha un'incidenza media sulle entrate correnti del 25 per cento, calcolato su base nazionale, e del 29,3 per cento se si considerano le sole Regioni a statuto ordinario.

<sup>289</sup> Studio proposto in occasione del Convegno *«Federalismo fiscale: spesa, fiscalità locale e divari tra territori»* Prima parte: *Le Regioni*, Grottaferrata, 3-4 novembre 2010.

Si annoverano, inoltre, tra i tributi delle Regioni istituiti con legge statale attualmente vigenti<sup>290</sup>, i seguenti:

- imposta regionale sulla benzina per autotrazione (IRBA)<sup>291</sup>;
- imposta regionale sulle concessioni statali dei beni del demanio e del patrimonio indisponibile<sup>292</sup>;
- imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili<sup>293</sup>;
- tassa di abilitazione all'esercizio professionale<sup>294</sup>;
- tassa automobilistica regionale<sup>295</sup>;
- tassa sulle concessioni regionali (in materia di igiene e sanità, turismo e industria alberghiera, fiere e mercati, etc.)<sup>296</sup>;
- tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche delle Regioni<sup>297</sup>;
- tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi<sup>298</sup>;
- tassa regionale per il diritto allo studio universitario<sup>299</sup>.

---

<sup>290</sup> Informazioni tratte dallo studio elaborato dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri ó Dipartimento per le riforme istituzionali ó L'attuazione del federalismo fiscale ó Note informative, presentato al Forum della pubblica amministrazione ó maggio 2009.

<sup>291</sup> Decreto legislativo 21 dicembre 1990, n. 398. Tale imposta non è stata istituita da tutte le Regioni, ma solo dalla Campania, Molise, Liguria e Puglia, che ne hanno destinato il gettito per la copertura dei disavanzi di gestione in materia sanitaria.

<sup>292</sup> Legge 16 maggio 1970, n. 281. La legge prevede che le Regioni possano determinare l'ammontare dell'imposta in misura non superiore al triplo del canone di concessione per l'occupazione e l'uso di beni del demanio e del patrimonio indisponibile dello Stato che si trovano nel territorio della Regione stessa.

<sup>293</sup> Artt. 90-95 della Legge 21 novembre 2000, n. 342.

<sup>294</sup> Art. 190 del RD 31 agosto 1933, n. 1592.

<sup>295</sup> Art. 4 della Legge 16 maggio 1970, n. 281 e Art. 23 del d.lgs. 30 dicembre 1992.

<sup>296</sup> Decreto legislativo 22 giugno 1991, n. 230 e art. 55 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446. Le Regioni hanno la facoltà di disapplicare la tassa in questione e, infatti, dal 1998 la maggior parte delle Regioni ha disposto la disapplicazione di un notevole numero di tasse sulle concessioni regionali. Restano in vigore, invece, in tutte le Regioni le tasse relative alle licenze di caccia e pesca.

<sup>297</sup> Art. 5 della Legge 16 maggio 1970, n. 281.

<sup>298</sup> Art. 3, commi 24-41, della legge 28 dicembre 1995, n. 549.

<sup>299</sup> Art. 3, comma 20, della legge 28 dicembre 1995, n. 549.

Della lista su menzionata, lo schema di decreto legislativo<sup>300</sup> prevede, a decorrere dal 1 gennaio 2014, la soppressione dei seguenti tributi (con la conseguente abrogazione delle disposizioni istitutive): tassa di abilitazione all'esercizio professionale, imposta regionale sulle concessioni statali dei beni del demanio e del patrimonio indisponibile, tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche delle Regioni, tassa sulle concessioni regionali.

Tale previsione appare presumibilmente volta a liberare i presupposti così che sugli stessi possa esplicarsi l'autonomia regionale, prevedendo l'istituzione di tributi propri in senso stretto<sup>301</sup>.

In ogni caso, si è osservato<sup>302</sup> come il sistema che emerge dalla bozza di decreto legislativo si fondi sui tributi propri derivati, che vengono acquisiti alla fiscalità regionale, pur restando istituiti e disciplinati dallo Stato (il che costituisce coerente svolgimento della legge di delegazione).

### ***3.2. I tributi propri in senso stretto***

L'art. 7, comma 1, lett. b), n. 3, della legge n. 42/2009 annovera tra i tributi delle Regioni «*i tributi propri istituiti dalle Regioni con proprie leggi in relazione a presupposti non già assoggettati a imposizione erariale*».

---

<sup>300</sup> Art. 7, comma 1, dello schema normativo.

<sup>301</sup> La relazione illustrativa allo schema di decreto chiarisce, in ogni caso, che «*la riduzione delle entrate regionali conseguente a siffatte soppressioni potrà essere compensata, ove la Regione non si avvalga della facoltà di istituire tributi regionali propri a sensi del successivo art. 25, con la riduzione di spese ovvero con il gettito derivante dall'eventuale aumento dell'addizionale regionale all'IRPEF ai sensi dell'art. 56*

<sup>302</sup> GIOVANARDI A., *La fiscalità delle Regioni a statuto ordinario nell'attuazione del federalismo fiscale*, in *Rassegna Tributaria*, n. 6/2010, pagg. 1617 e ss.



Si è, da subito, messo in evidenza come si tratti di una facoltà di rilevantissima importanza nella logica della valorizzazione del principio di autonomia delle Regioni, anche se i numeri limiti imposti dal legislatore rischiano di svilirne la portata.

Si ha riguardo, in primo luogo, al divieto di doppia imposizione sul medesimo presupposto e di riserva di quest'ultimo in favore dello Stato<sup>303</sup>.

In secondo luogo, è evidente che la potestà tributaria regionale è "naturalmente"<sup>304</sup> vincolata alla territorialità e collegata alla dimensione geografica degli interessi e delle funzioni delle regioni, escludendo quindi che la legislazione regionale possa colpire quei presupposti che superano i confini territoriali.

Si è osservato<sup>305</sup> che, dalla lettura combinata di tale vincolo con l'esclusione della possibilità di assumere presupposti già considerati dal legislatore statale, discende una significativa restrizione delle situazioni economiche che il legislatore regionale può assumere. Esse si riferiscono essenzialmente ai tributi connessi alle funzioni esercitate dall'ente (tributi paracommutativi), all'imposizione immobiliare e ambientale, alle attività produttive, nonché a consumi specifici<sup>306</sup>.

Un ulteriore principio atto a limitare la potestà delle regioni di istituire tributi propri è il principio di contenenza, sancito dall'art. 2, comma 2, lett. p), della legge n. 42/2009, in base al quale deve sussistere una *«tendenziale correlazione tra prelievo fiscale e beneficio connesso alle funzioni esercitate sul territorio in modo da favorire la*

---

<sup>303</sup> Cfr. Capitolo II, par. 2.3.

<sup>304</sup> Espressione mutuata da FANTOZZI A., *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, pag. 44.

<sup>305</sup> BIZIOLI G., *Profili ricostruttivi dell'autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali derivante dalla legge delega in materia di "federalismo fiscale"*, in *La Finanza locale*, n. 9/2009, pag. 24.

<sup>306</sup> GIOVANARDI A., *L'autonomia tributaria degli enti locali*, Milano, 2005, pagg. 258 e ss, TOSI L., *Considerazioni sulla fiscalità degli enti locali nel disegno di legge di riforma federalistica dell'ordinamento tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, pag. 962, PERRONE L., *La sovranità impositiva tra autonomia e federalismo*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, pagg. 1183 e ss.

corrispondenza tra responsabilità finanziaria e amministrativa; continenza e responsabilità nell'imposizione di tributi propri». Tale principio esprime, dunque, il legame del presupposto del tributo agli interessi compresi nell'elencazione delle materie attribuite alla competenza regionale (e locale)<sup>307</sup>.

Si tratta, quindi, di un'evidente limitazione alla facoltà della potestà di istituire tributi propri nei presupposti non «occupati» dal legislatore statale, e ciò non tanto per la correlazione tra prelievo fiscale e beneficio, quanto piuttosto per la normativizzazione del principio, di derivazione dottrinale, di continenza, per il quale la legittimità di ogni tributo proprio regionale o locale sarebbe condizionata alla previa valutazione della continenza dell'interesse espresso dall'elemento materiale del suo presupposto negli interessi compresi nell'elencazione delle materie attribuite alla competenza regionale (e locale)<sup>308</sup>.

Ciò comporta la sostanziale riduzione (almeno a livello teorico) della potestà legislativa ai soli tributi paracommutativi e di scopo<sup>309</sup>, anche laddove il legislatore statale dovesse scegliere di rinunciare ad alcune forme di imposizione, liberando dei presupposti<sup>310</sup>.

Una probabile conseguenza di siffatta impostazione potrebbe essere lo spostamento dalla fiscalità contributiva alla fiscalità commutativa poiché gli enti meno virtuosi e

---

<sup>307</sup> GALLO F., *Ancora in tema di autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali nel nuovo Titolo V della Costituzione*, in *Rass. Trib.*, 2005, pag. 1037.

<sup>308</sup> GIOVANARDI A., *La fiscalità regionale e locale nel d.d.l. Calderoli tra tributi propri derivati e principio di continenza: ci sarà un qualche spazio per i tributi propri in senso stretto di regioni e enti locali?*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2009, pag. 319.

<sup>309</sup> BIZIOLI G., *Profili ricostruttivi dell'autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali derivante dalla legge delega in materia di federalismo fiscale*, in *La Finanza locale*, n. 9/2009, pag. 25 e DI PIETRO A., *Autorità e consenso nel riparto infrastatale dei poteri impositivi*, in AA.VV., *Autorità e consenso nel diritto tributario*, a cura di LA ROSA S., Milano, 2007, pagg. 32 e ss.

<sup>310</sup> Gli spazi per i tributi propri in senso stretto sono stati ritenuti, quindi, anche a regime, eccessivamente esigui, sicché di certo non può ritenersi il riconoscimento della pur importante facoltà (dal punto di vista teorico-dogmatico) di istituire tributi costituisca nei fatti adeguato contrappeso all'impostazione fortemente centralistica della fiscalità regionale quale risulta dalla legge di delegazione. In tal senso, GIOVANARDI A., *La fiscalità delle Regioni a statuto ordinario nell'attuazione del federalismo fiscale*, in *Rassegna Tributaria*, n. 6/2010, pagg. 1617 e ss.

quelli con minore capacità fiscale saranno costretti a ricorrere a tali forme impositive per coprire gli eventuali disavanzi finanziari prodotti nell'esercizio delle proprie funzioni. In tal modo, se appare valorizzato il criterio di corrispondenza fra responsabilità finanziaria e amministrativa territoriale, non può non evidenziarsi che tale soluzione produce tensioni rispetto all'art. 53 Cost., in quanto i costi economici della cattiva gestione amministrativa regionale non si rifletteranno sulla generalità dei consociati della regione, ma esclusivamente nei confronti dei soggetti destinatari delle funzioni pubbliche regionali<sup>311</sup>.

Al fine di superare le menzionate criticità, autorevole dottrina<sup>312</sup> ha indicato una «strada assai impervia», in base alla quale si giunga a sostenere che anche le Regioni a statuto ordinario potrebbero colpire la stessa ricchezza, per esempio il reddito, economicamente oggetto di imposizione erariale, in modo tale però che il tributo regionale abbia ad oggetto fattispecie non colpite dal tributo statale. L'Autore non nasconde, però, i rischi di eccessiva frammentazione del sistema che si connettono ad una siffatta ipotesi, giacché l'intervento regionale potrebbe inibire successivi allargamenti a livello statale della base imponibile, ma solo con riferimento al territorio della o delle Regioni che abbiano deciso di occupare il presupposto economicamente ma non giuridicamente colpito dallo Stato<sup>313</sup>. Si verificherebbero, dunque, «situazioni in cui Stato e Regioni si spartiscono gli indici di ricchezza, dando origine ad un sistema a macchia di leopardo, e ciò con grave nocimento per la semplificazione che pur il delegato indica tra i suoi criteri direttivi».

---

<sup>311</sup> BIZIOLI G., *Profili ricostruttivi dell'autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali derivante dalla legge delega in materia di federalismo fiscale*, in *La Finanza locale*, n. 9/2009, pag. 25.

<sup>312</sup> GIOVANARDI A., *La fiscalità delle Regioni a statuto ordinario nell'attuazione del federalismo fiscale*, in *Rassegna Tributaria*, n. 6/2010, pagg. 1617 e ss

<sup>313</sup> Sempre che non si giunga a ritenere che l'occupazione di un presupposto da parte di una Regione lo sottrae definitivamente allo Stato e lo renderebbe definitivamente disponibile anche per le altre Regioni.

La stessa dottrina<sup>314</sup>, in altra sede, aveva avuto modo di evidenziare come la potestà tributaria delle Regioni in ordine ai tributi propri (in senso stretto) potrebbe esplicarsi nello stabilire tributi che, pur non essendo di scopo o di matrice corrispettiva, potrebbero rivestire un'importante ruolo nell'affermazione del principio di autonomia tributaria degli enti territoriali (e, quindi, di responsabilità degli amministratori eletti a fronte degli elettori). Il riferimento è a tributi quali l'imposta di registro o le imposte ipotecarie o catastali o, ancora, al tributo successorio, nell'ipotesi ovviamente in cui lo Stato rinunci a tali forme di imposizione, non controbilanciando l'abrogazione con la contemporanea introduzione di altri tributi statali: si tratta di prelievi certamente collegati al territorio che contribuiscono al rafforzamento dell'autonomia tributaria e quindi all'espansione dell'autonomia politica dell'ente e che non creano problemi di coordinamento, giacché ad una situazione in cui un determinato peso complessivo del prelievo è da ascrivere esclusivamente all'azione statale, si sostituirebbe infatti altra situazione in cui il carico impositivo è il frutto dell'operare congiunto dei due legislatori, quello statale e quello regionale.

Lo schema di decreto attuativo della fiscalità regionale con riguardo ai tributi propri in senso stretto ripropone pedissequamente la norma contenuta nella legge delega.

Infatti, l'art. 25 dispone che *«la legge regionale può, con riguardo ai presupposti non assoggettati ad imposizione da parte dello Stato, istituire tributi regionali e locali, nonché, con riferimento ai tributi locali istituiti con legge regionale, determinare variazioni delle aliquote o agevolazioni che comuni e province possono applicare nell'esercizio della propria autonomia»*.

---

<sup>314</sup> GIOVANARDI A., *La fiscalità regionale e locale nel d.d.l. Calderoli tra tributi propri derivati e principio di continenza: ci sarà un qualche spazio per i tributi propri in senso stretto di regioni e enti locali?*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2009, pag. 322.

Tale disposizione fissa la decorrenza di siffatta facoltà dall'anno 2013, posticipando di fatto la possibilità di esercitare quella facoltà che la Corte aveva ritenuto sussistente, con la sentenza n. 102 del 2008, fin dalla fase transitoria<sup>315</sup>.

#### **4. Le addizionali sui tributi erariali**

L'art. 7, comma 1, lett. b), della legge n. 42 del 2009 ricomprende tra i tributi delle regioni le addizionali sulle basi imponibili dei tributi erariali e alla successiva lett. c) precisa che l'autonomia regionale, quanto alle addizionali, si esplica nella potestà di variare le aliquote e disporre detrazioni nei limiti fissati dalla legislazione statale.

In via preliminare, è da evidenziare come la scelta dell'introduzione nell'ambito dei tributi regionali delle addizionali sia stata attuata in sede di approvazione definitiva della legge delega. Infatti, nel disegno di legge approvato dal Senato (AS 1117) era prevista l'introduzione di un'aliquota riservata, sul modello spagnolo, dove una quota dell'IRPEF risulta ceduta alle Comunità autonome, da applicare su basi imponibili dei tributi erariali<sup>316</sup>.

---

<sup>315</sup> In tal senso, GIOVANARDI A., *La fiscalità delle Regioni a statuto ordinario nell'attuazione del federalismo fiscale*, in *Rassegna Tributaria*, n. 6/2010, pagg. 1617 e ss.

<sup>316</sup> In particolare, l'art. 5, comma 1, lett. b), del AS 1117 prevedeva «per tributi delle regioni si intendono: 1) i tributi propri derivati, istituiti e regolati da leggi statali, il cui gettito è attribuito alle regioni; 2) le

Si è osservato, come la previsione dell'addizionale, in luogo dell'aliquota riservata, possa presumibilmente comportare che il prelievo addizionale assuma un ruolo quantitativo decisamente maggiore di quello attuale, con contemporanea riduzione dell'IRPEF nazionale, anche considerato che non è più prevista, come modalità ordinaria di finanziamento, l'ipotesi della compartecipazione regionale all'IRPEF<sup>317</sup>.

Sotto un altro aspetto è stato posto in rilievo<sup>318</sup> come la scelta dell'aliquota riservata era sicuramente una soluzione maggiormente ispirata alle ragioni dell'autonomia, mentre l'opzione per la previsione dell'addizionale dimostra che le dimensioni dell'intervento regionale sono decise dal centro (è la natura stessa dell'addizionale a richiederlo), in ragione ed in forza delle opzioni di politica fiscale che si intendano di volta in volta adottare.

Inoltre, l'addizionale non è strumento particolarmente trasparente e, quindi, funzionale alla realizzazione del principio di responsabilità: non è certamente facile per il cittadino-contribuente, tanto più se il prelievo avviene nei suoi confronti con il meccanismo della sostituzione di imposta (e, quindi, nella maggior parte dei casi), distinguere la parte di imposta ascrivibile alle Regioni (e, quindi, alle politiche regionali che le addizionali finanziano) da quella invece di pertinenza dello Stato.

Passando ad analizzare le scelte del legislatore delegato in merito all'addizionale regionale, è da porre in evidenza come, dallo schema di decreto legislativo di

---

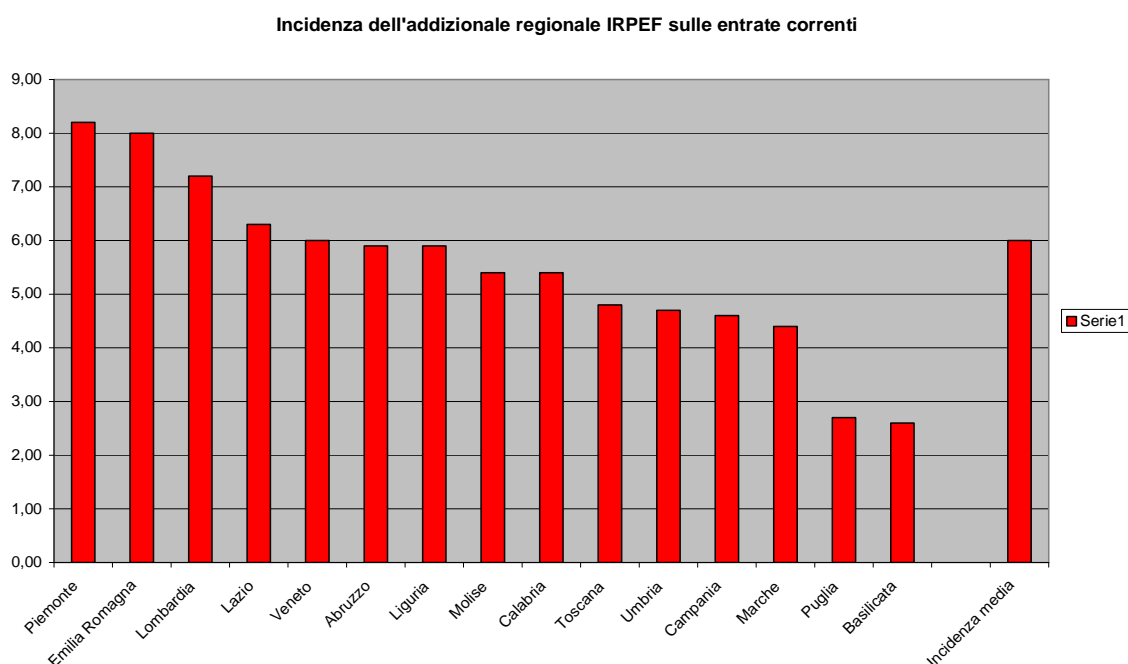
aliquote riservate delle regioni a valere sulle basi imponibili dei tributi erariali; 3) i tributi propri istituiti dalle regioni con proprie leggi in relazione ai presupposti non già assoggettati ad imposizione erariale»

<sup>317</sup> ANTONINI L., *La manovrabilità dei tributi propri*, in AA.VV., *Il Federalismo fiscale*, a cura di NICOTRA V., PIZZETTI F., SCOZZESE S., Donzelli editore, 2009, pag. 128.

<sup>318</sup> GIOVANARDI A., *La fiscalità delle Regioni a statuto ordinario nell'attuazione del federalismo fiscale*, in *Rassegna Tributaria*, n. 6/2010, pagg. 1617 e ss.

attuazione, attualmente all'esame delle Commissioni parlamentari, sembra emergere un potenziamento del ruolo delle addizionali nella fiscalità regionale.

Infatti, allo stato attuale, il prelievo addizionale delle Regioni a statuto ordinario o come si evince da grafico che segue o svolge un ruolo residuale, incidendo sul complesso delle entrate regionali solo per il 6 per cento.



Elaborazione Ufficio Studi Confartigianato<sup>319</sup> su dati COPAFF.

In particolare, in un contesto in cui il varo delle nuove forme di prelievo si accompagna alla soppressione dei trasferimenti erariali di parte corrente a partire dal 2012<sup>320</sup>, l'art.

<sup>319</sup> Studio proposto in occasione del Convegno *«Federalismo fiscale: spesa, fiscalità locale e divari tra territori o Prima parte: Le Regioni»*, Grottaferrata, 3-4 novembre 2010.

<sup>320</sup> L'art. 6, comma 1, primo periodo, dello schema di decreto prevede che *«A decorrere dall'anno 2012 sono soppressi tutti i trasferimenti statali di parte corrente alle Regioni a statuto ordinario aventi carattere di generalità e permanenza e destinati all'esercizio delle competenze regionali, ivi compresi quelli finalizzati all'esercizio di funzioni da parte di Province e Comuni»*.

2, comma 1, dello schema di decreto legislativo stabilisce che, a partire dal 2012, l'addizionale regionale all'IRPEF, sia rideterminata con un decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri<sup>321</sup>, da adottare, entro il 30 giugno 2011, sentita la Conferenza Stato-Regioni, in modo da assicurare entrate corrispondenti ai trasferimenti erariali che devono essere soppressi ed alla sopprimendo compartecipazione regionale all'accisa sulla benzina<sup>322</sup>.

Lo stesso decreto deve, altresì, ridurre le aliquote IRPEF di competenza statale, «*con l'obiettivo di mantenere inalterato il prelievo fiscale complessivo a carico del contribuente*».

---

<sup>321</sup> DPCM da adottare su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro per le riforme per il federalismo e con il Ministro per i rapporti con le Regioni.

<sup>322</sup> L'art. 7, comma 3, dello schema di decreto dispone, a decorrere dall'anno 2011, la soppressione della compartecipazione regionale all'accisa sulla benzina.



## **5. La manovrabilità dei tributi regionali**

Dai principi sanciti dalla legge delega n. 42/2009, emerge con chiarezza la possibilità che le regioni sviluppino, in certa misura, una propria politica fiscale.

Il riferimento è al principio sancito dalla lett. bb) del comma 2 dell'art. 2 della legge delega ove è sancita la *«garanzia del mantenimento di un adeguato livello di flessibilità fiscale nella costituzione di insiemi di tributi e compartecipazioni, da attribuire alle regioni e agli enti locali, la cui composizione sia rappresentata in misura rilevante da tributi manovrabili, con determinazione, per ciascun livello di governo, di un adeguato grado di autonomia di entrata, derivante da tali tributi»*.

E alla successiva lett. cc) in base alla quale l'attuazione deve recare la *«previsione di una adeguata flessibilità fiscale articolata su più tributi con una base imponibile stabile e distribuita in modo tendenzialmente uniforme sul territorio nazionale, tale da consentire a tutte le regioni ed enti locali, comprese quelle a più basso potenziale fiscale, di finanziare, attivando le proprie potenzialità, il livello di spesa non riconducibile ai livelli essenziali delle prestazioni e alle funzioni fondamentali degli enti locali»*.

Le Regioni, infatti, possono:

- relativamente ai tributi propri *in senso stretto*, disciplinare ogni aspetto del tributo, comprese eventuali agevolazioni;
- relativamente ai tributi propri *derivati*, *modificare le aliquote e disporre esenzioni, detrazioni e deduzioni nei limiti e secondo criteri fissati dalla legislazione statale e nel rispetto della normativa comunitaria*;
- relativamente alle addizionali sulle basi imponibili dei tributi erariali, *introdurre variazioni percentuali delle aliquote addizionali e ( ) disporre detrazioni entro i limiti fissati dalla legislazione statale*.

In relazione alla manovrabilità dei tributi propri derivati, si è affermato<sup>323</sup> come tale profilo dell'autonomia normativa non debba essere sottovalutato poiché la disciplina delle aliquote dei tributi è molto sentita e visibile e risponde in pieno al principio della responsabilizzazione degli enti impositori nei riguardi dei soggetti passivi amministrati.

Nello schema di decreto legislativo sulla fiscalità regionale, è, in particolare, prevista la possibilità di ridurre l'IRAP, a partire dall'anno 2014, fino anche ad azzerarla, nel rispetto della normativa dell'Unione europea e degli orientamenti giurisprudenziali della Corte di Giustizia dell'Unione europea<sup>324</sup>.

Tale possibilità sussiste se ed in quanto la Regione non abbia deliberato maggiorazioni dell'aliquota regionale all'IRPEF superiori allo 0,5 per cento. In sostanza, non è possibile finanziare la riduzione dell'IRAP con l'inasprimento dell'addizionale IRPEF oltre il limite dello 0,5 per cento<sup>325</sup>. A tal ultimo riguardo, si è rilevato come il legislatore delegato introduca ulteriori vincoli nelle scelte tributarie a disposizione

---

<sup>323</sup> PERRONE L., *I tributi regionali propri derivati*, in *Rassegna tributaria*, n. 6/2010, pagg. 1597 e ss.

<sup>324</sup> Art. 4, comma 1, dello schema normativo.

<sup>325</sup> Art. 4, comma 3, dello schema normativo.

delle Regioni, non potendo queste ultime spingere fino in fondo su una particolare forma di prelievo, l'addizionale IRPEF, a scapito dell'altra, l'IRAP)<sup>326</sup>.

Si evidenzia, infine, come l'art. 4 dello schema normativo faccia, in ogni caso, salvo il potere di variazione dell'aliquota IRAP sancito dall'art. 16, comma 3, del d.lgs. n. 446/1997<sup>327</sup>.

Al riguardo, tale disposizione sembra svolgere una duplice: da un lato, ribadire il potere di maggiorazione dell'aliquota IRAP riconosciuto a tutte le Regioni (nel limite dello 0,92 per cento) e, dall'altro, consentire, in deroga al comma 3 dell'art. 4 dello schema di decreto, alle Regioni che abbiano deliberato maggiorazioni dell'aliquota regionale all'IRPEF superiori allo 0,5 per cento di ridurre, in ogni caso, l'aliquota IRAP, seppur nel limite dello 0,92 per cento.

Se si esclude l'espressa disposizione in tema di IRAP, lo schema di decreto legislativo nulla dispone in relazione alle esenzioni, deduzioni e detrazioni che, come detto, ai sensi dell'art. 7, comma 1, lett. c), della legge delega n. 42/2009, dovrebbero poter essere introdotti dalle Regioni, nei limiti e secondo le modalità stabilite dalla legge statale, nella disciplina anche degli altri tributi derivati.

---

<sup>326</sup> GIOVANARDI A., *La fiscalità delle Regioni a statuto ordinario nell'attuazione del federalismo fiscale*, in *Rassegna Tributaria*, n. 6/2010, pagg. 1617 e ss. L'Autore pone, inoltre, in evidenza come ulteriori ostacoli alla possibilità dell'azzeramento della tanto contestata imposta si connettono al fatto che, solo transitoriamente («fino alla sostituzione con altri tributi», si legge nell'art. 11, comma 1, lett. c), dello schema), l'IRAP dovrebbe finanziare le spese soggette al vincolo di cui all'art. 117, comma 2, lett. m), del TUIR, individuate nella bozza in quelle concernenti la sanità, l'assistenza sociale, l'istruzione scolastica, il trasporto pubblico locale, con riferimento alla spesa in conto capitale e le ulteriori materie che vengano individuate ai sensi dell'art. 20, comma 2, della delega (art. 10, comma 1 dello schema normativo).

<sup>327</sup> L'art. 16, comma 3, del d.lgs. n. 446/1997 prevede che le Regioni hanno facoltà di variare l'aliquota IRAP (pari al 3,9 per cento) fino ad un massimo di un punto percentuale. Al riguardo, si ricorda che la Risoluzione n. 13/DF del 10 dicembre 2008, in applicazione del comma 226 dell'art. 1 della legge 27 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria per il 2008), ha chiarito che la variazione di un punto percentuale ivi prevista vada riparametrata nella misura dello 0,92 per cento.

Al riguardo, sembra possibile presumere che il legislatore, nel rinviare, all'art. 7, comma 2, dello schema normativo *tout court* alla disciplina prevista dalle singole leggi istitutive, abbia inteso riferirsi anche alla possibilità di manovra dalle stesse eventualmente prevista.

Con riferimento alla manovrabilità delle addizionali, come già detto, le Regioni possono agire sulle stesse, ai sensi dell'art. 7, comma 2, della legge n. 42/2009, introducendo variazioni percentuali delle aliquote e disponendo detrazioni entro i limiti fissati dalla legislazione statale.

Pertanto, è stato evidenziato che, nell'ambito della nuova addizionale IRPEF, vi sia la possibilità di sviluppare le nuove politiche regionali a favore della famiglia<sup>328</sup>. In tal senso, si esprime anche la relazione allo schema di decreto attuativo ove si evidenzia che *«le Regioni potranno considerare i carichi familiari nell'addizionale IRPEF, tramite il riconoscimento di detrazioni regionali per ogni figlio a carico»*<sup>329</sup>.

Al riguardo, si evidenzia che l'art. 5, comma 1, dello schema di decreto riconosce alle Regioni la facoltà di intervenire sull'addizionale IRPEF attraverso la maggiorazione dell'aliquota base, pari oggi allo 0,9 per cento, nei limiti dello 0,5 per cento sino all'anno 2013, del 1,1 per cento al massimo per l'anno 2014, del 2,1 per cento sempre al massimo a decorrere dall'anno 2015.

Resta fermo il limite della maggiorazione dello 0,5 per cento, nel caso la Regione abbia disposto la riduzione dell'IRAP.

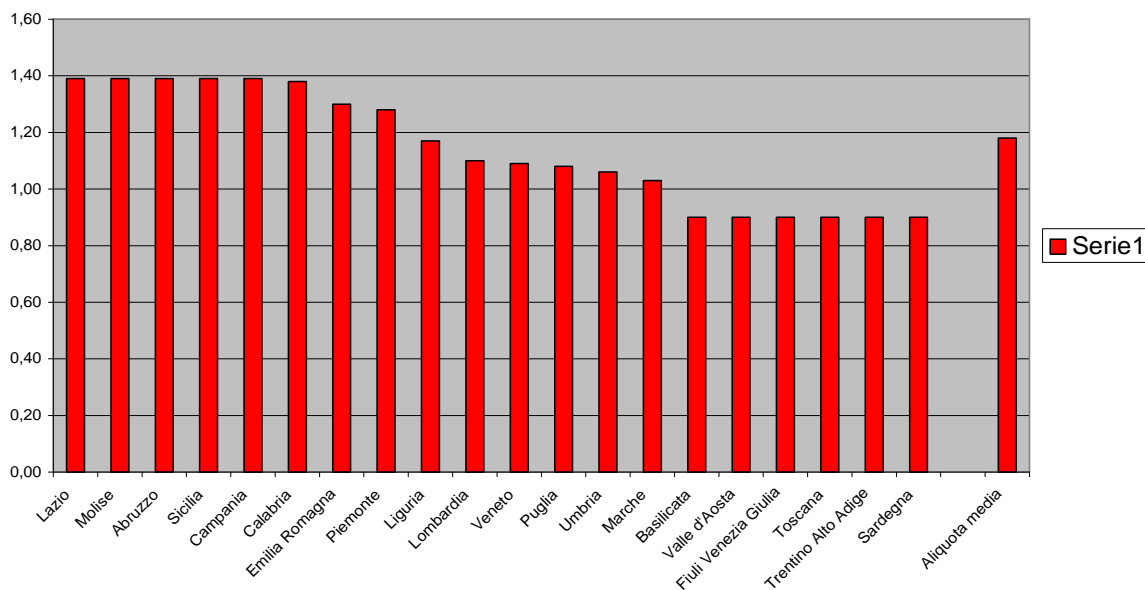
---

<sup>328</sup> ANTONINI L., *La manovrabilità dei tributi propri*, in AA.VV., *Il Federalismo fiscale*, a cura di NICOTRA V., PIZZETTI F., SCOZZESE S., Donzelli editore, 2009, pag. 129. L'Autore precisa, tuttavia, che è, in ogni caso, rimesso al legislatore statale l'individuazione dei margini entro cui le leggi regionali potranno prevedere la possibilità di stabilire detrazioni a favore del riconoscimento dei carichi di famiglia.

<sup>329</sup> Nella relazione si pone, altresì, l'accento sulla similitudine della soluzione adottata con il modello spagnolo, dove alla detrazione statale si aggiunge la detrazione regionale prevista sulla propria quota IRPEF

A normativa vigente, l'aliquota media dell'addizionale IRPEF adottata dalle Regioni si attesti al 1,18 per cento, con una rilevante differenziazione da Regione a Regione<sup>330</sup>. Si confronti il seguente grafico.

**Aliquota media addizionale regionale all'IRPEF per Regione**



Elaborazione Ufficio Studi Confartigianato<sup>331</sup> su dati del Ministero delle economia e delle Finanze (Dichiarazioni 2009 per l'anno di imposta 2008)

Lo schema di decreto prevede, inoltre, che l'aggravio oltre lo 0,5 per cento non possa, tuttavia, comportare alcun aggravio per i titolari di reddito da lavoro dipendente e da pensione che rientrino nei primi due scaglioni reddituali.

A tal riguardo, si è evidenziato come la norma susciti parecchie perplessità con riferimento al parametro costituzionale di cui all'art. 3 Cost.<sup>332</sup>, attesa la discriminazione soggettiva che intende introdurre.

<sup>330</sup> Basti pensare che, se l'addizionale non subisce maggiorazioni, ad esempio, nelle Regioni Basilicata e Toscana, la stessa è applicata con un'aliquota del 1,39 nel Lazio, Molise, Abruzzo e Campania.

<sup>331</sup> Studio proposto in occasione del Convegno *«Federalismo fiscale: spesa, fiscalità locale e divari tra territori»* Prima parte: *Le Regioni*, Grottaferrata, 3-4 novembre 2010.

Sempre con riferimento alla manovrabilità dell'addizionale da parte delle Regioni, è previsto, infine, in funzione di garanzia dei Comuni, che «*in caso di riduzione, l'aliquota deve assicurare un gettito equivalente all'ammontare dei trasferimenti regionali ai comuni, soppressi in attuazione dell'articolo 8*<sup>332</sup>». Infatti, la soppressione di tali trasferimenti viene rimpiazzata, ai sensi dell'art. 8, comma 2, dello schema di decreto, da una compartecipazione comunale all'addizionale IRPEF. Pertanto, le Regioni non possono ridurre l'addizionale scaricandone il peso sui Comuni, cui deve essere garantito, seppur sotto forma di compartecipazione ad un'addizionale, l'importo dei trasferimenti di cui già oggi godono<sup>334</sup>.

Da ultimo, è da porre in rilievo come nello schema di decreto sia anche riconosciuta la possibilità di disporre, purché le Regioni non siano impegnate nei piani di rientro dei deficit sanitari, detrazioni a favore delle famiglie sia attraverso la maggiorazione di quelle già previste all'art. 12 del TUIR, sia attraverso la sostituzione di sussidi, *voucher*, buoni servizio e altre misure previste dalla legislazione regionale<sup>335</sup>.

---

<sup>332</sup> SALVINI L., *I tributi propri di Regioni, Province e Comuni. Profili tributari*, in AA.VV., *Il Federalismo fiscale*, a cura di NICOTRA V., PIZZETTI F., SCOZZESE S., Donzelli editore, 2009, pag. 229.

<sup>333</sup> L'art. 8, comma 1, dello schema di decreto stabilisce che «*ciascuna Regione a statuto ordinario sopprime, a decorrere dal 2013, i trasferimenti regionali di parte corrente diretti al finanziamento delle spese dei Comuni, ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera c), della legge n. 42*».

<sup>334</sup> GIOVANARDI A., *La fiscalità delle Regioni a statuto ordinario nell'attuazione del federalismo fiscale*, in *Rassegna Tributaria*, n. 6/2010, pagg. 1617 e ss.

<sup>335</sup> Art. 5, commi 4 e 5, dello schema di decreto.

## **6. L'autonomia tributaria delle Regioni e l'ordinamento comunitario**

La legge delega, come innanzi evidenziato, valorizza l'autonomia tributaria delle Regioni (e degli enti locali) anche al fine di «sviluppare, a livello regionale e locale, politiche economiche anche attraverso la leva fiscale»<sup>336</sup>.

In tal modo, è stata riconosciuta un'ampia autonomia fiscale a tutti i livelli di governo, che può giungere a forme di competizione fiscale tra gli enti territoriali, volta a favorire lo sviluppo e l'insediamento delle attività produttive attraverso un trattamento fiscale più favorevole di quello applicato altrove<sup>337</sup>.

Si è posto, quindi, il problema della compatibilità di queste politiche fiscali competitive, laddove coinvolgano imprese, con i vincoli posti dal trattato sul funzionamento dell'Unione europea in materia di aiuti di Stato. Infatti, come è noto, la selettività territoriale è uno degli elementi che consentono di ricondurre una misura agevolativa nell'alveo degli aiuti di Stato<sup>338</sup>.

---

<sup>336</sup> In tal senso, la relazione al disegno di legge AS 1117.

<sup>337</sup> CERIANI V., La fiscalità di sviluppo: compatibilità con la disciplina UE in materia di aiuti di Stato, in AA.VV., *Il Federalismo fiscale*, a cura di NICOTRA V., PIZZETTI F., SCOZZESE S., Donzelli editore, 2009, pag. 145.

<sup>338</sup> Si ricorda che l'art. 107 TFUE stabilisce al comma 1 che *«(i) sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidono sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza»*.

Pertanto, gli elementi costitutivi della fattispecie sono generalmente riassunti in:

a) imputabilità allo Stato della misura;

Di norma, a giustificare la compatibilità di misure selettive a livello territoriale vengono invocate le deroghe al divieto di aiuti di Stato previste dalle lettere a) e c) del par. 3 dell'art. 107 TFUE<sup>339</sup> e, quindi, gli aiuti a finalità regionale. Si tratta, infatti, di quelle misure agevolative destinate a favorire lo sviluppo economico delle Regioni ove il tenore di vita sia anormalmente basso, oppure si abbia una grave forma di sottoccupazione e ad agevolare lo sviluppo di talune attività o Regioni economiche, sempreché non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse<sup>340</sup>. Al riguardo, si evidenzia, in estrema sintesi, che le istruzioni europee prevedono stringenti limiti per qualificare un'agevolazione come un aiuto a finalità regionale compatibile. Le principali condizioni<sup>341</sup> che devono ricorrere per un giudizio di compatibilità sono le seguenti:

- si deve trattare di Regioni particolarmente svantaggiate;
- gli aiuti devono rispondere ad un quadro di politica regionale ben definita dallo Stato membro;
- gli aiuti devono rispettare il principio di concentrazione geografica ed avere una portata geografica e intensità rigorosamente limitata<sup>342</sup>.

---

b) esistenza di un vantaggio;

c) potenziale distorsione della concorrenza e incidenza sul commercio tra gli Stati membri;

d) selettività della misura.

<sup>339</sup> Ai sensi dell'art. 107, paragrafo 3, lettere a) e c), TFUE, la Commissione può considerare compatibili con il mercato comune gli aiuti di Stato concessi per favorire lo sviluppo economico di determinate zone svantaggiate all'interno dell'Unione europea

<sup>340</sup> Cfr. Orientamenti in materia di aiuti a finalità regionale 2007-2013 (2006/C 54/08).

<sup>341</sup> DEL FEDERICO L., *La fiscalità di vantaggio degli enti territoriali fra decisioni politiche e limiti comunitari*, Working papers 6 Università G. DeAnnunzio 6 Dipartimento di scienze giuridiche, n. 4/2011.

<sup>342</sup> A tal fine, la Commissione determina un massimale di copertura di popolazione di questi aiuti per Stato membro e poi seleziona le regioni ammissibili. Per l'Italia, le Regioni di cui alla lett. a) del par. 3 dell'art. 107 TFUE sono Calabria, Campania, Sicilia e Puglia (oltre alla Basilicata, come regione ad effetto statistico).



Si ritiene che, nel caso qui in esame, ossia in riferimento alla potestà che le Regioni (o gli enti locali) agiscano sui tributi propri in senso stretto introducendo misure di carattere agevolativo, la disciplina testé descritta non possa essere invocata. Infatti, proprio il carattere regionale di tali interventi sembra precluderne l'inclusione in un più ampio disegno di riequilibrio complessivo del sistema statale<sup>343</sup>.

In argomento, si è ravvisata l'opportunità di procedere ad un esame della giurisprudenza europea la quale, con alcune sentenze emesse a partire dal 2006, ha delineato i rapporti tra Stato ed enti infrastatali quanto alla previsione di agevolazioni territorialmente localizzate<sup>344</sup>. Infatti, fino al settembre 2006, la Commissione europea aveva sempre considerato selettive territorialmente tutte le misure fiscali agevolative non applicabili sull'intero territorio nazionale, giudicandole pertanto aiuti di Stato.

Un primo passo verso il superamento della selettività regionale si ha con la sentenza della Corte di Giustizia del 6 settembre 2006, relativa al caso delle Isole Azzorre<sup>345</sup>. La fattispecie al vaglio dei giudici comunitari concerneva la riduzione delle aliquote dell'imposta sul reddito operata dalla Regione delle Azzorre, in attuazione dell'art. 37 della Legge statale n. 13/1998 che attribuiva tale potere alle assemblee legislative delle Regioni Autonome nei limiti del 30 per cento dell'aliquota nazionale. Tali riduzioni erano applicabili a tutti gli operatori economici (persone fisiche e giuridiche), con l'obiettivo di superare gli svantaggi strutturali derivanti dall'ubicazione in una regione insulare ed ultraperiferica.

---

<sup>343</sup> Come visto nel capitolo II, par. 4, tale finalità è, invece, invocabile per gli interventi speciali previsti dall'art. 16 della legge n. 42/2009.

<sup>344</sup> MELIS G., *La delega sul federalismo fiscale e la cosiddetta "fiscalità di vantaggio"*, in *Rassegna Tributaria*, n. 4/2009, pagg. 997 e ss.

<sup>345</sup> Causa C-88/03.

La misura adottata dalla Regione delle Azzorre è stata oggetto di censura parziale da parte della Commissione europea, che ha ritenuto incompatibili con l'ordinamento comunitario i soli aiuti concessi alle imprese operanti nel settore finanziario e a quelle destinate a fornire servizi infragrupo<sup>346</sup>, facendo salve le residue attività economiche alla luce della deroga di cui all'art. 107, par. 3, lett. a), TFUE.

Nella sentenza 6 settembre 2006, la Corte di Giustizia, nell'accogliere le doglianze dell'esecutivo comunitario, ha affermato un importante principio per cui la selettività di una misura non può dedursi dal solo fatto che le altre Regioni siano soggette ad un livello impositivo differente, dovendosi invece accertare se l'entità infrastatale o sia dotata di uno statuto di fatto e di diritto che la renda sufficientemente autonoma rispetto al Governo centrale di uno Stato membro, affinché, grazie alle misure adottate, sia la detta entità, e non il Governo centrale, a rivestire un ruolo fondamentale nella definizione dell'ambiente politico ed economico in cui operano le imprese<sup>347</sup>.

Non si può, dunque, dedurre che una misura sia selettiva, ai sensi dell'art. 107, par. 1, TFUE, per il solo fatto che si applica esclusivamente ad una zona geografica limitata del territorio di uno Stato membro. Infatti, a parere della Corte è il territorio dell'ente nel quale trova applicazione la specifica misura a rappresentare il contesto territoriale rilevante per accertare se un provvedimento adottato dall'entità interessata favorisca determinate imprese rispetto ad altre e conseguentemente per affermare la generalità dal punto di vista territoriale della misura<sup>348</sup>.

---

<sup>346</sup> Per tali attività sarebbe mancato un contributo allo sviluppo regionale e, difettando elementi probatori, il loro ammontare non poteva dirsi proporzionato agli ipotetici svantaggi oggetto di compensazione

<sup>347</sup> Cfr. punto 58 della sentenza del 6 settembre 2006.

<sup>348</sup> La novità di tale principio è stata rilevata da MELIS G., *La delega sul federalismo fiscale e la cosiddetta "fiscalità di vantaggio"*, in *Rassegna Tributaria*, n. 4/2009, pagg. 997 e ss.

Tale principio è stato, successivamente, ribadito dalla Corte di Giustizia, nelle sentenze dell'11 settembre 2008<sup>349</sup> e del 17 novembre 2009<sup>350</sup> e dal Tribunale nella pronuncia del 18 dicembre 2008<sup>351</sup>. Dalla lettura di tale pronunce emerge, tuttavia, la subordinazione dell'autonomia "asimmetrica" alla "verifica del se la copertura finanziaria statale dei deficit locali abbia finanziato la riduzione fiscale operata a livello locale"<sup>352</sup>.

Si parla, al riguardo, di un "test di autonomia"<sup>353</sup> che consente di verificare quando l'area geografica di riferimento per la valutazione della selettività debba essere lo Stato ovvero il territorio dell'ente sub-statale.

I requisiti del test di autonomia sono stati individuati nell'autonomia istituzionale, procedurale e finanziaria dell'ente territoriale. La misura deve essere stata adottata da un ente, dotato di uno Statuto politico e amministrativo distinto da quello del Governo centrale, nell'esercizio di poteri autonomi rispetto a quelli del Governo stesso (autonomia istituzionale). La misura non deve essere stata deliberata con un procedimento che prevede un intervento dello Stato (autonomia procedimentale) e le conseguenze di tale misura non devono essere compensate da sovvenzioni o contributi trasferiti dallo Stato o da altre Regioni, in quanto le conseguenze

---

<sup>349</sup> Cause C-428/06 e C-434/06, *Paesi Baschi*.

<sup>350</sup> Causa C-169/08, Regione Sardegna.

<sup>351</sup> Cause T-211/04 e T-215/04, *Gibilterra*.

<sup>352</sup> MELIS G., *La delega sul federalismo fiscale e la cosiddetta "fiscalità di vantaggio"*, in *Rassegna Tributaria*, n. 4/2009, pagg. 997 e ss. L'Autore evidenzia come si tratti di un aspetto indubbiamente delicato e complesso, in quanto implicante la valutazione dei modi di funzionamento effettivo dei sistemi di relazioni finanziarie intergovernative, il cui contenuto differisce da Stato a Stato per caratteristiche, motivazioni, organizzazione e portata perequativa, sì da dare vita ad una serie di combinazioni talmente elevate da rendere forse impossibile ritrovare una chiave unitaria di lettura.

<sup>353</sup> Espressione mutuata da MICELI R., *Federalismo fiscale e responsabilità comunitaria degli Enti territoriali: riflessioni e prospettive*, in *Rassegna Tributaria*, n. 6/2010, pagg. 1671 e ss.

economiche e finanziarie della misura adottata devono ricadere in via esclusiva sull'ente sub-statale (autonomia finanziaria).

Ogni ente dotato di tali requisiti diviene, quindi, uno spazio territoriale autonomo nell'ambito del quale valutare l'esistenza della selettività della misura e la presenza di tutti gli altri elementi che qualificano quest'ultima come aiuto.

In dottrina, si è osservato che la Corte nelle sentenze su ricordate ha offerto un'interpretazione dell'art. 107, par. 1, TFUE, in sintonia con la sensibilità federalista in un momento molto particolare per l'Italia<sup>354</sup>.

Al fine di verificare la compatibilità del sistema delineato dalla legge delega n. 42/2009 con la disciplina europea degli aiuti di Stato, è necessario distinguere le potestà delle Regioni riconosciute con riferimento ai tributi propri *derivati* e alle addizionali di tributi erariali da quelle relative ai tributi propri *in senso stretto*.

Riguardo ai tributi derivati e alle addizionali ai tributi erariali, l'autonomia in materia di aliquote, detrazioni e deduzioni, essendo prevista dalla legislazione statale in termini uniformi per tutte le Regioni, si configura come una misura di carattere generale e non selettiva.

In tal senso, si può ricordare quanto affermato dalla Commissione in relazione all'IRAP, ossia che *il fatto che tutte le Regioni abbiano la facoltà di aumentare o ridurre l'aliquota di base, del 4,25 per cento, di un punto percentuale rispecchia un'applicazione simmetrica del sistema di tassazione nel quale tutte le Regioni hanno pari diritto, sia dal punto di vista giuridico che pratico, di aumentare o ridurre*

---

<sup>354</sup> ROCÌO GONZALES PINEIRO, *Aiuti di Stato, selettività regionale e politiche fiscali agevolative delle Regioni*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 9/2010, parte I, pag. 912.

l'imposta e non comporta, in quanto tale, la presenza di aiuti di Stato<sup>355</sup>. Sul punto, la Commissione ha, ulteriormente, precisato, in relazione alla riduzione dell'aliquota IRAP di un punto percentuale attuata nella Regione Friuli Venezia Giulia per soggetti aventi determinate caratteristiche, che la misura deve essere accessibile a tutte le imprese e a tutti i settori, potendosi ammettere soltanto criteri "orizzontali" che non permettano di definire categorie specifiche di beneficiari<sup>356</sup>.

Diversamente per le eventuali agevolazioni relative ai tributi propri "in senso stretto" sarà necessario verificare la compatibilità delle stesse "case by case", ossia valutando se presentino elementi di selettività soggettiva, oggettiva o territoriale (all'intero del territorio regionale)<sup>357</sup>.

In sostanza, sarà necessario operare una verifica analoga a quella cui sono soggette le agevolazioni statali con l'unica differenza che per queste ultime il contesto di riferimento è l'intero territorio nazionale, mentre per le agevolazioni disposte in relazione ai tributi propri in senso stretto il contesto territoriale di riferimento è la Regione<sup>358</sup>.

---

<sup>355</sup> Decisione C(2005)4675 def., punto 44.

<sup>356</sup> Decisione C(2006)3213 def.

<sup>357</sup> Tale conclusione sembra avvalorata anche dall'ulteriore considerazione circa la compatibilità dell'assetto finanziario delineato dalla legge delega che appare proprio di uno schema responsabilizzante i comportamenti fiscali e di spesa locali, in cui l'ammontare dei trasferimenti perequativi riconosciuti è indipendente dalle variazioni di aliquota (o di altri elementi) autonomamente decise dal governo locale sui tributi nazionali e/o sui tributi propri (derivati o propri *stricto sensu*). In tal senso, MELIS G., *La delega sul federalismo fiscale e la cosiddetta "fiscalità di vantaggio"*, in *Rassegna Tributaria*, n. 4/2009, pagg. 997 e ss. Ad analoghe conclusioni, giunge anche CERIANI V., *La fiscalità di sviluppo: compatibilità con la disciplina UE in materia di aiuti di Stato*, in AA.VV., *Il Federalismo fiscale*, a cura di NICOTRA V., PIZZETTI F., SCOZZESE S., Donzelli editore, 2009, pag. 145.

<sup>358</sup> In tal senso, FICHERA F., *Federalismo fiscale e Unione europea*, in *Rassegna Tributaria*, n. 6/2010.

## **7. Il problema delle Regioni a statuto speciale**

### ***7.1. Il potere tributario delle Regioni a statuto speciale in armonia con i principi costituzionali***

L'autonomia tributaria delle Regioni a statuto speciale è stata di recente oggetto di un'importante sentenza della Corte Costituzionale<sup>359</sup>, ove, con riferimento al riparto di competenze legislative tra Stato e Regione, si è precisato che le relative questioni debbono essere esaminate non tanto alla stregua degli artt. 117 e 119 Cost., quanto, piuttosto, alla stregua del parametro legislativo costituito dallo Statuto speciale che - come noto - risulta approvato con legge costituzionale.

Tale fonte normativa di rango costituzionale, nel caso della Regione Sardegna, all'art. 8, lettera h), del testo vigente prevede che le entrate della Regione sono costituite da *imposte e tasse sul turismo e da altri tributi propri che la regione ha facoltà di istituire con legge in armonia con i principi del sistema tributario dello Stato*.

A tale riguardo - prosegue la Corte - può altresì osservarsi che il concetto di *armonia con i principi del sistema tributario dello Stato*<sup>360</sup> si differenzia, avendo una portata in termini di maggiore autonomia, dal concetto di osservanza dei *principi*

---

<sup>359</sup> Sentenza n. 102/2008.

<sup>360</sup> Si evidenzia come principi di portata analoga siano presenti anche negli Statuti delle altre Regioni a statuto speciale. In particolare, valga ricordare che i principi del coordinamento con la finanza statale e della solidarietà nazionale è richiamato dall'art. 48 dello Statuto della Regione Friuli Venezia Giulia e dall'art. 73 dello statuto del Trentino Alto Adige e dall'art. 12 dello statuto della Valle d'Aosta.

*fondamentali di coordinamento del sistema tributario*, sottolineandosi appunto la differenza fra *gli principi del sistema tributario dello Stato* (relativi quindi ad uno solo dei livelli di governo che compongono la Repubblica) ed *gli principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario nel suo complesso* (relativi questi all'intero sistema tributario complessivo, così come composto dalle norme introdotte da tutti i vari livelli di governo). Nel senso che i primi attengono specificamente alla tipologia e alla struttura degli istituti tributari statali, nonché alle loro *rationes* ispiratrici; mentre i secondi attengono agli elementi informativi delle regole che presiedono ai rapporti e ai collegamenti tra il sistema tributario statale e quello regionale e degli enti locali e presuppongono una legge statale che li fissi espressamente. Per cui, *l'armonia* con i principi del sistema tributario dello Stato va appunto intesa come rispetto - da parte del legislatore regionale o dello *spirito* (desumibile dall'insieme delle regole) del sistema tributario dello Stato e, dunque, come coerenza ed omogeneità - dei tributi regionali - con tale sistema nel suo complesso oltre che con i singoli istituti che questo concorrono a formare.

Partendo dai principi affermati dalla Consulta, parte della dottrina<sup>361</sup> si è spinta oltre ravvisando la possibilità di utilizzare il parametro legislativo prescelto (ovvero *l'armonia rispetto al sistema tributario dello Stato* con riferimento al quale i tributi regionali debbono nel complesso coerenza) al fine di aver riguardo il sistema tributario complessivo (statale, regionale e locale) unitariamente, perché unica è l'unità politica dello Stato e perché comunque il contribuente è uno ed uno solo, a prescindere

---

<sup>361</sup> COCIANI S.F., *Tributi propri della Regione Sardegna e armonia del sistema tributario*, in *Rassegna tributaria*, 2008.

dai livelli di governo che determinano la sua tassazione<sup>362</sup>. In quest'ottica, risulterebbe censurabile la sovrapposizione dei presupposti di imposta regionali rispetto ai preesistenti corrispondenti presupposti comunali e statali. In tal modo, si riterrebbe sussistere anche con riguardo alla potestà normativa delle Regioni a statuto speciale della riserva di presupposto.

In realtà, tale lettura non sembra condivisibile alla luce di quanto espressamente affermato dalla Consulta laddove la riserva di presupposto è come *«principio di coordinamento in senso stretto í che attiene solo alla ripartizione tra i diversi livelli di governo dei presupposti di imposta, secondo un criterio di priorità nell'esercizio della potestà legislativa tributaria»* e non costituisce *«uno dei principi con i quali la legislazione della Regione Sardegna deve armonizzarsi»*<sup>363</sup>.

Il potere di istituire tributi propri delle Regioni a statuto speciale anche in assenza di legge statale deriva dall'art. 119 Cost, a prescindere dalla mancanza di residualità rispetto alla potestà tributaria dello Stato ed esige il rispetto del principio di coordinamento e armonia con i principi costituzionali necessari a garantire la razionalità e l'omogeneità del sistema tributario<sup>364</sup>.

---

<sup>362</sup> La Corte Costituzionale, nella sentenza n. 102/2008, ha accolto le censure mosse al tributo regionale sardo sui fabbricati adibiti a seconda casa e destinati ad uso turistico, nonché all'imposta sulle plusvalenze relative ai predetti fabbricati, sulla base dell'incompatibilità dei presupposti dei tributi in discorso rispetto agli artt. 3 e 53 Cost., ricorrendo all'argomento dell'imposta confiscatoria quale violazione del principio di capacità contributiva di cui primo comma dell'art. 53 Cost.

<sup>363</sup> GIOVANARDI A., *Riflessioni critiche sulla ripartizione delle competenze legislative in materia tributaria tra Stato e Regioni alla luce della sentenza della Corte costituzionale sui tributi propri della Regione Sardegna*, in *Rassegna tributaria*, 2008.

<sup>364</sup> AMATUCCI F., *Principi di ragionevolezza, uguaglianza e capacità contributiva ex artt. 3 e 53 Cost. ed autonomia tributaria delle regioni*, in AA. VV., *L'autonomia tributaria delle Regioni e degli enti locali tra Corte Costituzionale (sentenza n. 102/2008 e ordinanza n. 103/2008) e disegno di legge delega*, a cura di FICARI V., Giuffrè editore, 2009, pag. 64.



## **7.2 Le Regioni a statuto speciale nella legge delega n. 42/2009**

Le disposizioni della legge delega n. 42/2009 concernenti le Regioni a statuto speciale recano principi diretti a garantire il coordinamento del sistema tributario con la finanza delle Regioni a statuto speciale e delle Province autonome, «*individuando uno specifico percorso diretto a prevedere, nel rispetto degli Statuti e delle relative norme di attuazione, la partecipazione di queste realtà istituzionali al sistema di perequazione e di solidarietà ed all'esercizio dei diritti e doveri da essi derivanti*»<sup>365</sup>.

Si è osservato<sup>366</sup> come l'art. 1, comma 2, della legge n. 42 del 2009 limitando le norme applicabili alle Regioni a statuto speciale contenute nella legge a soli tre articoli esplicitamente indicati assuma un rilievo sistemico di notevole importanza.

La disposizione non si limita, infatti, a prendere atto del permanere della specialità delle Regioni come punto fermo dell'ordinamento costituzionale, ma compie anche alcune scelte.

In primo luogo, rileva la scelta di limitare a solo tre norme il contenuto della legge applicabile alle Regioni a statuto speciale, adottando una linea assolutamente minimalista in ordine all'ipotesi di fare dell'attuazione dell'art.119 Cost. una tappa fondamentale di un processo di avvicinamento tra il sistema delle Regioni a statuto ordinario e quelle a statuto speciale<sup>367</sup>.

---

<sup>365</sup> In tal senso, la relazione al disegno di legge AS 1117.

<sup>366</sup> PIZZETTI F., *Un federalismo per unificare e rafforzare la democrazia*, in AA.VV., *Il Federalismo fiscale*, a cura di NICOTRA V., PIZZETTI F., SCOZZESE S., Donzelli editore, 2009, pag. 16

<sup>367</sup> L'Autore evidenzia come tale aspetto, anche proprio sotto il profilo finanziario e del forte differenziale di risorse disponibili tra regioni a statuto speciale e a statuto ordinario, costituisce da molto tempo un problema non secondario nel panorama italiano. PIZZETTI F., *Un federalismo per unificare e rafforzare la democrazia*, in AA.VV., *Il Federalismo fiscale*, a cura di NICOTRA V., PIZZETTI F., SCOZZESE S., Donzelli editore, 2009, pag. 16

In secondo luogo, viene in evidenza la scelta di disegnare una via del tutto speciale e del tutto derogatoria in materia di attuazione dell'art. 119 Cost., da applicare unicamente alle Regioni a statuto speciale.

Infine, rileva la scelta operata dal legislatore delegato di considerare anche tutta l'applicazione della normativa già derogatoria contenuta nella legge n. 42 del 2009 come interamente vincolata al rispetto degli statuti speciali. Aspetto questo che si palesa soprattutto dalla lettura dell'art. 27 della legge n. 42 del 2009 che, definendo un disegno separato e derogatorio da quello generale per quanto riguarda il coordinamento della finanza delle regioni a statuto speciale, ne subordina l'attuazione non solo al rispetto degli statuti ma anche all'adozione di apposite normative di attuazione secondo le procedure e le modalità proprie di ciascun statuto speciale.

In particolare, l'art. 27, comma 1, della legge delega n. 42 del 2009 precisa che le Regioni a statuto speciale e le province autonome di Trento e Bolzano concorrono limitatamente agli obiettivi di perequazione e solidarietà, nonché al patto di stabilità interno<sup>368</sup>, «secondo i criteri e modalità stabiliti da norme di attuazione dei rispettivi statuti, da definire, con le procedure previste dagli statuti medesimi, entro il termine di ventiquattro mesi» dall'adozione della legge delega<sup>369</sup>.

Pertanto, il coinvolgimento di tali enti è rimesso ad un'attività successiva ed indipendente dall'attuazione della legge delega e riguarda unicamente i profili finanziari della medesima.

---

<sup>368</sup> L'obbligo di allineamento a patto di stabilità è dichiarato legittimo sotto il profilo costituzionale dalla Consulta con le sentenze nn. 82 e 169/2007 nell'ottica dell'azione di risanamento della finanza pubblica.

<sup>369</sup> Si è rilevato come, dalla lettura dell'art. 27 della legge delega n. 42 del 2009, emerga chiaramente che la legge non abbia condotta a compiuta maturazione le potenzialità offerte dal Titolo V della Costituzione. In tal senso, DE MARTIN G.C. e RIVOSECCHI G., *Coordinamento della finanza territoriale e autonomie speciali alla luce della legge n. 42 del 2009*, in *Rivista elettronica di diritto pubblico, di diritto dell'economia e di scienza dell'amministrazione*, 2009.

L'approvazione dei criteri e delle modalità con cui le Regioni a statuto speciale e le province autonome dovranno concorrere agli obiettivi di perequazione e di solidarietà è ritenuta pregiudiziale da quella dottrina<sup>370</sup> che rileva come l'obbligo della solidarietà, concreta ed operosa, si fonda *«su precise norme costituzionali che hanno la stessa valenza degli statuti speciali concessi decine di anni fa da un'Italia distrutta e disarticolata da una nefasta guerra perduta. Se la Repubblica in tutte le sue articolazioni deve rispettare il secondo comma dell'art. 3 Cost., ebbene non si comprendono le incertezze, i riguardi e le ambiguità che connotano anche la legge delega con riguardo alla «solidarietà delle Regioni a statuto speciale». Riguardi è impossibile averne ove si consideri che l'unica Regione virtuosa, nel saldo pro capite fra entrata e spesa, è il Friuli Venezia Giulia»*.

Tra i nodi critici posti dalla disciplina riservata alle Regioni a statuto speciale si è evidenziato, in primo luogo, con riferimento al superamento della spesa storica, che per tali Regioni siano delineate solo modalità gradualistiche che dovrebbero orientare il passaggio al criterio dei costi standard, senza l'indicazione di alcun termine temporale, mentre, per le Regioni a statuto ordinario, la legge individua un limite massimo di cinque anni entro il quale deve concludersi il processo<sup>371</sup>.

In secondo luogo, il comma 2 dell'art. 27 della legge n. 42/2009 consente alle Regioni a statuto speciale di tener conto, ai fini della determinazione delle funzioni effettivamente esercitate, di un raffronto tra la finanza delle predette autonomie e la finanza pubblica

---

<sup>370</sup> MARONGIU G., *Federalismo fiscale: un progetto ambizioso per una realtà difficilissima*, in *Corriere Tributario*, n. 47/2010, pag. 3897. L'Autore evidenzia, ulteriormente, come le regioni a statuto speciale *«nei fatti drenano gran parte delle risorse che provengono dalle regioni più virtuose, onde i principi costituzionali e le riflessioni su dati reali non ammettono alternative: o anche le regioni a statuto speciale entrano nel modello federale, come è doveroso, o, per mantenere gli stessi livelli di trasferimenti, vi sarà un aumento di pressione fiscale proprio sui cittadini delle comunità più virtuose. Il che suonerà irrisone per questi ultimi e sarà la tomba del federalismo per la sua conclamata contraddizione»*.

<sup>371</sup> Art. 20, comma 1, lett. b), della legge n. 42/2009.

complessiva sulla base di aggregati non puntualmente definiti e, in ogni caso, non suscettibili di interpretazione univoca<sup>372</sup>.

In terzo luogo, vengono reintrodotti clausole derogatorie rispetto ai generali obiettivi di coordinamento della finanza pubblica, insite in parametri assai labili, quali gli «svantaggi strutturali permanenti», «i livelli di reddito pro capite che caratterizzano i rispettivi territori o parte di essi, rispetto a quelli corrispondentemente sostenuti per le medesime funzioni dello Stato dal complesso delle Regioni», nonché «i costi dell'insularità».

In quarto luogo, viene introdotto un meccanismo finalizzato ad assicurare il compimento degli obiettivi costituzionali di perequazione e di solidarietà soltanto per le Regioni a statuto speciale «i cui livelli di reddito pro capite siano inferiori alla media nazionale», senza nulla disporre riguardo alla partecipazione delle Regioni a statuto speciale con un reddito *pro capite* superiore della media nazionale.

Di contro, è stata letta con favore «costituendo uno dei rari casi di reinserimento delle autonomie speciali nel processo di convergenza»<sup>373</sup> la disposizione recata dal comma 4 dell'art. 27 della legge n. 42/2009 laddove prevede modalità di finanziamento aggiuntivo mediante forme di compartecipazione al gettito di tributi erariali e di accise in caso di assegnazione di ulteriori funzioni alle Regioni a statuto speciale diverse da quelle finalizzate al conseguimento degli obiettivi di perequazione e di solidarietà.

---

<sup>372</sup> DE MARTIN G.C. e RIVOSECCHI G., *Coordinamento della finanza territoriale e autonomie speciali alla luce della legge n. 42 del 2009*, in AA.VV., *Il Federalismo fiscale*, a cura di NICOTRA V., PIZZETTI F., SCOZZESE S., Donzelli editore, 2009, pag. 340. Gli Autori evidenziano come ciò presumibilmente renderà agevole un'interpretazione non sempre in linea con gli obiettivi di perequazione e di solidarietà.

<sup>373</sup> DE MARTIN G.C. e RIVOSECCHI G., *Coordinamento della finanza territoriale e autonomie speciali alla luce della legge n. 42 del 2009*, in *Rivista elettronica di diritto pubblico, di diritto dell'economia e di scienza dell'amministrazione*, 2009.

## **CAPITOLO IV**

### **L'AUTONOMIA TRIBUTARIA DEGLI ENTI LOCALI**

#### **1. Premessa**

L'autonomia tributaria degli enti locali, oltre ad essere delimitata dagli stessi principi (doppia imposizione, territorialità e continenza) esaminati in precedenza, è necessariamente ricompresa nei sistemi statali e regionali.

Infatti, in ossequio alla riserva di legge prevista dall'art. 23 Cost., spetta alla legge statale l'individuazione dei tributi propri degli enti locali e la definizione degli elementi strutturali fondamentali e, soprattutto, la determinazione degli spazi di autonomia<sup>374</sup>.

Analoga potestà di introdurre tributi degli enti locali è riconosciuta in capo alle Regioni. Sui tributi propri di Province e Comuni si ha, quindi, una concorrenza tra competenze statali e competenze regionali.

---

<sup>374</sup> Art. 12, comma 1, lett. a), della legge n. 42/2009.

Sul punto, si è osservato come la posizione e l'assetto del sistema tributario degli enti locali non cambi rispetto alla situazione attuale, se non per la parte in cui esso appare subordinato e condizionato, oltre che dalla potestà statale, anche da quella regionale<sup>375</sup>.

In maniera sostanzialmente simmetrica rispetto a quanto previsto per le Regioni, le entrate tributarie degli enti locali minori ipotizzate dalla legge delega sono rappresentate da:

- tributi propri derivati istituiti dallo Stato, che ne stabilisce gli elementi fondamentali (presupposto, soggetti passivi e base imponibile), con aliquote di riferimento valide per tutto il territorio nazionale<sup>376</sup>;
- tributi propri derivati istituiti dalle Regioni, relativamente a presupposti non assoggettati a imposizione da parte dello Stato<sup>377</sup>;
- tributi propri di scopo (comunali), per finanziare opere pubbliche e di investimento pluriennali nei servizi sociali ovvero il finanziamento degli oneri derivanti da eventi particolari quali flussi turistici e mobilità urbana e tributi propri di scopo (provinciali) connessi a particolari scopi istituzionali<sup>378</sup>;
- compartecipazioni al gettito, istituite dalle Regioni, dei tributi e delle compartecipazioni regionali<sup>379</sup>;
- compartecipazioni, per i comuni, ai tributi statali, tra cui l'IVA e l'IRPEF<sup>380</sup>.

---

<sup>375</sup> BIZIOLI G., *Profili ricostruttivi dell'autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali derivante dalla legge delega in materia di federalismo fiscale*, in *La Finanza locale*, n. 9/2009, pag. 29.

<sup>376</sup> Art. 12, comma 1, lett. a), della legge n. 42/2009.

<sup>377</sup> Art. 12, comma 1, lett. g), della legge n. 42/2009.

<sup>378</sup> Art. 12, comma 1, lett. b) e e), della legge n. 42/2009.

<sup>379</sup> Art. 2, comma 2, lett. s), della legge n. 42/2009.

<sup>380</sup> Art. 12, comma 1, lettera b), della legge n. 42/2009.

In analogia alla scelta metodologica adottata nel precedente capitolo per illustrare l'autonomia tributaria delle Regioni, nei seguenti paragrafi, premesse brevi note sul ruolo di coordinamento, in tema di fiscalità locale, riconosciuto in capo allo Stato e alle Regioni, si esamineranno i singoli strumenti di finanziamento assegnati dalla legge delega n. 42/2009 alle Province e ai Comuni<sup>381</sup>, integrando l'analisi delle disposizioni della legge delega con le scelte effettuate in sede di attuazione.

A tal ultimo riguardo, si ricorda che, ad oggi, lo schema di decreto legislativo in materia di autonomia di entrata delle Regioni a statuto ordinario e delle province nonché di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard nel settore sanitario<sup>382</sup>, approvato dal Consiglio dei Ministri in data 7 ottobre 2010, è all'esame delle Commissioni parlamentari per il parere di competenza<sup>383</sup> e il decreto "Disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale" è stato approvato, in via definitiva, dal Consiglio dei Ministri del 3 febbraio 2011<sup>384</sup>.

---

<sup>381</sup> Il presente studio non approfondirà le tematiche legate alle Città metropolitane, né alle facoltà riconosciute a neoistituto ente Roma Capitale.

<sup>382</sup> Atto del Governo n. 317.

<sup>383</sup> È stato trasmesso alle Camere per il parere in data 10 gennaio 2011.

<sup>384</sup> Sullo schema di decreto è stato acquisito, in data 3 febbraio 2011, il parere favorevole della V Commissione Finanze del Senato e, in pari data, il parere contrario della Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale. Come si apprende dal sito internet della Camera dei Deputati, il decreto approvato dal Consiglio dei Ministri in data 3 febbraio 2011 è stato trasmesso al Presidente della Repubblica ai fini della emanazione ai sensi dell'articolo 87 della Costituzione, ma in data 4 febbraio 2011, il Presidente della Repubblica - come precisato in una nota del Quirinale - ha rappresentato al Presidente del Consiglio che "non sussistono le condizioni per procedere alla richiesta emanazione, non essendosi perfezionato il procedimento per l'esercizio della delega previsto dai commi 3 e 4 dell'art. 2 della Legge n. 42 del 2009 che sanciscono l'obbligo di rendere comunicazioni alle Camere prima di una possibile approvazione definitiva del decreto in difformità dagli orientamenti parlamentari".

## **2. Il ruolo di coordinamento assegnato allo Stato e alle Regioni**

La relazione illustrativa<sup>385</sup> alla legge delega n. 42/2009 mette in rilievo *il ruolo di coordinamento svolto dallo Stato e dalle Regioni (ai quali, secondo la Costituzione, è affidata in materia una competenza legislativa concorrente)*, chiarendo che la scelta operata è quella di *configurare un assetto della finanza comunale in cui viene attribuito un ruolo importante alle Regioni nel delineare schemi concreti di coordinamento della finanza degli Enti locali, nel rispetto o per quanto riguarda la perequazione o dei criteri generali e delle importanti garanzie statali fissate nel disegno di legge di delega*.

L'art. 12, comma 1, lett. a), della legge n. 42 del 2009 prevede che *«la legge statale individua i tributi propri dei Comuni e delle Province, anche in sostituzione o trasformazione di tributi già esistenti»*<sup>386</sup>.

Per quanto attiene alla potestà normativa regionale, la successiva lett. g) detta il principio direttivo secondo cui *«le Regioni, nell'ambito dei propri poteri legislativi in materia tributaria, possono istituire nuovi tributi dei Comuni, delle Province e delle Città metropolitane sul proprio territorio, specificando gli ambiti di autonomia*

---

<sup>385</sup> Relazione all'AS 1117.

<sup>386</sup> In dottrina si è, condivisibilmente, posto in rilievo come, attesa la tecnicità della locuzione utilizzate dal legislatore, questa individuazione sembra comunque consistere o con una terminologia più corretta o nella istituzione del tributo, visto che, ai sensi della stessa norma, la legge statale deve individuare presupposti, soggetti passivi e basi imponibili nonché le aliquote, garantendo ai comuni una *adeguata flessibilità* diretta a salvaguardare una seppur ridotta autonomia. In tal senso, SALVINI L., *Federalismo fiscale e tassazione degli immobili*, in *Rassegna tributaria*, n. 6/2010, pagg. 1607 e ss.



*riconosciuti agli enti locali».* Ciò in attuazione del principio sancito dall'art. 2, comma 2, lett. q), della legge n. 42/2009, in base al quale la legge regionale può, «*con riguardo ai presupposti non assoggettati ad imposizione da parte dello Stato, istituire tributi regionali e locali».*

È stato osservato<sup>387</sup> che, dalla lettura coordinata delle menzionate disposizioni, emerge che anche con riferimento ai tributi propri degli enti locali la ripartizione di potestà tra Stato e Regioni opera sulla base della riserva di presupposto in favore dello Stato.

È importante sottolineare come la delega rechi previsioni diverse per i tributi locali di fonte statale e di fonte regionale.

Con riferimento ai primi, è previsto che la legge definisca presupposti, soggetti passivi e basi imponibili nonché, garantendo una adeguata flessibilità, le aliquote di riferimento valide per tutto il territorio nazionale.

Per i secondi, invece, la delega si limita a prevedere che la legge debba specificare gli ambiti di autonomia riconosciuti agli enti locali, senza indicare che gli elementi fondamentali dei tributi in questione debbano essere previsti dalla legge regionale.

La *ratio* di tale differenziazione è stata rintracciata nel fatto che nel rapporto Regione ó enti locali questa specificazione può essere ritenuta superflua, atteso che tali enti sono privi di potestà normativa. Nel rapporto Stato ó enti locali, invece, si è voluto chiarire che non residua alcun ambito intermedio per l'esercizio della potestà normativa della Regione, essendo tutti gli elementi fondamentali dei tributi locali di fonte statale già fissati dalla legge dello Stato. In tal modo, viene delineato un sistema a due livelli (Stato

---

<sup>387</sup> SALVINI L., *I tributi propri di Regioni, Province e Comuni. Profili tributari*, in AA.VV., *Il Federalismo fiscale*, a cura di NICOTRA V., PIZZETTI F., SCOZZESE S., Donzelli editore, 2009, pag. 215.

- ente locale e Regione - ente locale) e non a tre livelli (Stato ó Regione ó ente locale)<sup>388</sup>.

A tal riguardo, è stato sottolineato<sup>389</sup> come, diversamente da quanto avviene per i tributi propri in senso stretto delle Regioni, queste ultime non hanno facoltà di intervenire prevedendo variazioni di aliquota, esenzioni, deduzioni e detrazioni in merito ai tributi propri comunali e provinciali, che restando esclusivamente disciplinati dalla legge dello Stato, a cui spetta l'incombenza di individuare gli ambiti di intervento della potestà regolamentare locale. Si tratta di ulteriore ed assai discutibile compressione delle ragioni dell'autonomia, che non trova giustificazione nell'esigenza di impedire lo sconfinamento regionale negli spazi riservati alla potestà regolamentare locale: l'intervento regionale non potrebbe che concretizzarsi, infatti, nel varo di norme legislative volte ad autorizzare le autonomie locali ad intervenire sulle aliquote, fatta salva la misura massima degli incrementi stabilita dalla legge statale, e ad introdurre per via regolamentare esenzioni, deduzioni, detrazioni.

Una criticità connessa alla facoltà di attivare i tributi locali istituiti con legge statale e regionale attiene alla limitazione della stessa ai soli tributi di scopo<sup>390</sup>. Si è ventilato, infatti, un contrasto di legittimità della legge delega laddove preclude agli enti locali l'attivazione dei tributi propri diversi dai tributi di scopo, atteso che l'art. 119, comma

---

<sup>388</sup> SALVINI L., *I tributi propri di Regioni, Province e Comuni. Profili tributari*, in AA.VV., *Il Federalismo fiscale*, a cura di NICOTRA V., PIZZETTI F., SCOZZESE S., Donzelli editore, 2009, pag. 216.

<sup>389</sup> GIOVANARDI A., *La fiscalità regionale e locale nel d.d.l. Calderoli tra tributi propri derivati e principio di continenza: ci sarà un qualche spazio per i tributi propri in senso stretto di regioni e enti locali?*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2009, pag. 321.

<sup>390</sup> Art. 12, comma 1, lett. d), della legge n. 42/2009.

2, Cost. nel consentire l'attivazione dei tributi agli enti locali reca alcuna distinzione tra tipologie di tributo<sup>391</sup>.

---

<sup>391</sup> SALVINI L., *I tributi propri di Regioni, Province e Comuni. Profili tributari*, in AA.VV., *Il Federalismo fiscale*, a cura di NICOTRA V., PIZZETTI F., SCOZZESE S., Donzelli editore, 2009, pag. 218. Si è, in ogni caso, evidenziato come se sia possibile ritenere che per quanto concerne i tributi propri destinati a finanziare le funzioni fondamentali il sistema costituzionale non solo assegni allo stato l'onere del finanziamento e quindi la relativa potestà normativa, ma escluda anche, coerentemente, ogni scelta degli enti locali sulla attivazione di tali tributi; altrettanto, non può giustificarsi l'esclusione per i tributi destinati a finanziare le funzioni non fondamentali.

### **3. L'Autonomia tributaria delle Province**

In dottrina<sup>392</sup>, è stato osservato che il sistema finanziario delle Province ó in parte poco conosciuto e sottovalutato ó negli ultimi anni è stato destinatario di una serie di interventi radicali che hanno portato ad una progressiva riduzione dei trasferimenti erariali a fronte della devoluzione del gettito di imposte<sup>393</sup>, tasse<sup>394</sup> e addizionali<sup>395</sup>, nel tentativo di favorire il raggiungimento di una sempre maggiore autonomia finanziaria e tributaria tale da consentire la responsabilizzazione nell'esercizio delle funzioni, e la graduale indipendenza dal sistema di contribuzioni e trasferimenti dello Stato.

Ciononostante, allo stato attuale, le Province dispongono di un grado molto limitato di autonomia tributaria che non è tale da consentire loro di autodeterminare le proprie scelte impositive in relazione ai tributi del cui gettito sono destinatarie.

La legge delega n. 42/2009, con riferimento alla potestà tributaria delle Province, dispone all'art. 12, comma 1, lettere a) e g), che la legge statale e regionale individui i tributi propri delle Province, con un contenuto minimo che include la definizione di presupposti, soggetti passivi, basi imponibili, aliquote di riferimento che, valide per tutto il territorio nazionale, garantiscano un'adeguata flessibilità fiscale. La lett. e) del comma 1 del citato art. 12 prevede, poi, la disciplina di uno o più tributi propri provinciali che, valorizzando l'autonomia tributaria, attribuisca all'ente la facoltà di stabilirli e applicarli in riferimento a particolari scopi istituzionali.

---

<sup>392</sup> VENTRE T., *La disciplina dei tributi provinciali*, in AA.VV., *Il nuovo sistema fiscale degli enti locali*, a cura di AMATUCCI F., Torino, 2008, pag. 200.

<sup>393</sup> L'imposta sulla responsabilità civile e l'imposta provinciale di trascrizione.

<sup>394</sup> La tassa per l'occupazione del suolo pubblico (TOSAP).

<sup>395</sup> Addizionale provinciale al consumo di energia elettrica.

Le disposizioni attuative dell'autonomia tributaria delle Province sono contenute nel capo II del già citato schema di decreto legislativo in materia di autonomia di entrata delle Regioni a statuto ordinario e delle province nonché di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard nel settore sanitario<sup>396</sup>.

Da un primo esame dello schema di decreto non può sfuggire che il legislatore delegato non abbia apportato modifiche di rilievo nel sistema tributario provinciale che appare, per molti tratti, invariato; infatti, come si analizzerà, nei seguenti paragrafi, l'elemento di novità contenuto nelle disposizioni attuative consiste principalmente nella soppressione dei trasferimenti statali e regionali in favore dell'istituzione di compartecipazioni al gettito di tributi statali e regionali.

Ai sensi dell'art. 12 dello schema di decreto e come evidenziato dalla relazione illustrativa al provvedimento, le previsioni dello schema di decreto sono volte ad assicurare l'autonomia di entrata delle Province ubicate nelle Regioni a statuto ordinario, individuando le fonti di finanziamento, il cui gettito è senza vincolo di destinazione, del complesso delle spese dei predetti enti locali.

### ***3.1. I tributi propri delle Province istituiti con legge statale o regionale***

L'art. 13 dello schema normativo individua i tributi propri delle Province in quelli connessi al trasporto su gomma. Si tratta, in particolare, dell'imposta sulle assicurazioni contro la responsabilità civile derivante dalla circolazione dei veicoli a motore (RCA).

---

<sup>396</sup> Atto del Governo n. 317, approvato dal Consiglio dei Ministri in data 7 ottobre 2010, è all'esame delle Commissioni parlamentari per il parere di competenza.

Il comma 1 dell'art. 13 dispone, infatti, che «*a decorrere dall'anno 2012 l'imposta sulle assicurazioni contro la responsabilità civile derivante dalla circolazione dei veicoli a motore, esclusi i ciclomotori, costituisce tributo proprio derivato delle Province*». Il comma 2 stabilisce che l'aliquota dell'imposta sia pari al 12,5 per cento, manovrabile dalle Province in misura non superiore a 2,5 punti percentuali<sup>397</sup>.

È da evidenziare come la disposizione citata sostanzialmente provincializzò l'imposta sulle assicurazioni, il cui gettito, ai sensi dell'art. 60 del d.lgs. n. 446 del 1997, era già attribuito alle Province dove hanno sede i pubblici registri automobilistici nei quali i veicoli sono iscritti. Gli assicuratori debbono versare l'imposta al concessionario entro il mese successivo a quello dell'incasso e il concessionario la versa alla Provincia.

Pertanto, la fondamentale novità concerne nella possibilità riconosciuta alle Province di intervenire sull'aliquota del tributo. Tale facoltà è, infatti, preclusa a normativa vigente.

Il comma 6 prevede che, poi, che l'imposta provinciale di trascrizione (IPT) continui ad essere attribuita alle Province con le modalità previste dalla vigente normativa.

Si tratta dell'imposta istituita dall'art. 56 del d.lgs. n. 446/1997, il cui presupposto è costituito dalla richiesta delle formalità di trascrizione, iscrizione o di annotazione dei veicoli al PRA, basata su scritture private autenticate o la cui sottoscrizione sia giudizialmente accertata su atti pubblici o sentenze di iscrizione, trascrizione e annotazione nel pubblico registro automobilistico. L'imposta è dovuta per ogni singola formalità richiesta e soggetto passivo del tributo è il soggetto che fa richiesta della formalità.

---

<sup>397</sup> Il comma 3 prevede, inoltre, che con un successivo provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate approvi il modello di denuncia dell'imposta sulle assicurazioni di cui alla legge 29 ottobre 1961, n. 1216. Il successivo comma 4 assegna alle Province la fase applicativa del tributo (liquidazione, accertamento e riscossione), consentendo che le stesse stipulino convenzioni con l'Agenzia delle entrate.

L'art. 16 dello schema di decreto legislativo stabilisce, inoltre, che «*spettano alle Province gli altri tributi ad esse riconosciuti, nei termini previsti dalla legislazione vigente alla data di entrata in vigore del presente decreto, che costituiscono tributi propri derivati*».

Il riferimento è, in particolare, a:

- *tassa per l'occupazione di spazi e aree pubbliche provinciali*<sup>398</sup>;
- *tributo per l'esercizio delle funzioni di tutela, protezione e igiene dell'ambiente*<sup>399</sup>.

### ***3.2. Compartecipazioni provinciali***

L'art. 14 dello schema di provvedimento, nell'ottica del superamento del sistema della finanza derivata degli enti locali, disciplina, da un lato, la soppressione, a decorrere dal 2012, dei trasferimenti statali alle Province aventi carattere di generalità e permanenza, e, dall'altro, riconosce alle stesse Province la compartecipazione provinciale all'accisa sulla benzina, la cui aliquota sarà individuata da un successivo decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri.

Analogamente a quanto previsto dall'art. 14 nei rapporti finanziari Stato ó Province, il successivo art. 15 dello schema di decreto reca la sostituzione dei trasferimenti erogati dalle Regioni, a decorrere dal 2013, con l'istituzione da parte di ciascuna Regione di una compartecipazione provinciale alla tassa automobilistica regionale.

---

<sup>398</sup> Art. 63 del d.lgs. n. 446/1997.

<sup>399</sup> Art. 19 del d.lgs. n. 504/1992.

### **3.3. I tributi di scopo provinciali**

L'art. 12, comma 1, lett. e), della legge n. 42/2009 si riferisce «*alla disciplina di uno o più tributi propri provinciali che valorizzano l'autonomia tributaria attribuisca all'ente la facoltà di stabilirli e applicarli in riferimento a particolari scopi istituzionali*».

La disposizione dovrebbe consentire, quindi, anche per le Province l'introduzione di tributi di scopo<sup>400</sup>.

Al riguardo, appare però doveroso sottolineare come lo schema di decreto attuativo, allo stato, non rechi alcuna previsione in ordine all'eventuale previsione di istituzione di tributi di scopo provinciali<sup>401</sup>.

---

<sup>400</sup> Per un approfondimento sul concetto di tributo di scopo si rinvia a quanto evidenziato con riferimento all'analogo strumento riconosciuto in capo ai Comuni nel par. 4.

<sup>401</sup> Non si può fare a meno di evidenziare come tale situazione potrebbe mutare nell'iter di approvazione dello schema di provvedimento attuativo, in analogia a quanto accaduto per i tributi di scopo comunali.



#### **4. L'Autonomia tributaria dei Comuni**

Come già anticipato, il decreto legislativo in materia di federalismo municipale è stato approvato, in via definitiva, dal Consiglio dei Ministri in data 4 febbraio 2011, ma non è stato emanato necessitando di un ulteriore passaggio parlamentare, atteso il parere contrario della Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo.

La finalità del decreto attuativo è esplicitata nella relazione illustrativa allo stesso ossia il provvedimento è emanato con *l'obiettivo essenziale della possibile coincidenza tra la cosa amministrata e la cosa tassata, passaggio fondamentale per attivare nella trasparenza il circuito della piena responsabilizzazione delle realtà territoriali*.

Si cercherà, dunque, nei prossimi paragrafi di illustrare la fiscalità comunale come delineata dalla legge delega e dovrebbe trovare applicazione a seguito dell'emanando decreto<sup>402</sup>.

##### **4.1. I tributi propri dei Comuni istituiti con legge statale o regionale**

L'art. 12 della legge delega n. 42/2009, nel dettare i principi e criteri direttivi concernenti l'autonomia di entrata degli enti locali, come già accennato in precedenza, dispone, alla lett. a), che *«la legge statale individua i tributi propri dei Comuni e delle Province, anche in sostituzione o trasformazione di tributi già esistenti e anche attraverso l'attribuzione agli stessi Comuni e Province di tributi o parti di tributi già*

---

<sup>402</sup> Nel caso in esame, il condizionale sembra d'obbligo atteso che nel corso dell'iter parlamentare lo schema di decreto sul federalismo municipale ha subito rilevanti modifiche e non sembra porsi escludere al momento ulteriori interventi correttivi.

*erariali; ne definisce presupposti, soggetti passivi e basi imponibili; stabilisce, garantendo un'adeguata flessibilità, le aliquote di riferimento valide per tutto il territorio nazionale».*

*Alla successiva lett. g) è recata la «previsione che le regioni nell'ambito dei propri poteri legislativi in materia tributaria, possano istituire nuovi tributi dei Comuni, delle Province e delle Città metropolitane nel proprio territorio, specificandone gli ambiti di autonomia riconosciuti agli enti locali».*

È stato rilevato come la tendenziale correlazione del prelievo con il beneficio ritraibile dalle funzioni svolte sul territorio prevista, in generale nell'imposizione di tributi propri, nell'art. 2, comma 2, lett. p), della legge n. 42/2009, è apparsa *«recessiva»* per i tributi propri destinati a finanziare le funzioni fondamentali<sup>403</sup> e che, quindi, ben potrebbero sottrarsi alla tendenziale correlazione tra beneficio ritratto dallo svolgimento della funzione e prelievo.

La legge delega all'art. 12, comma 1, lett. b), richiama espressamente tra le fonti di finanziamento dei Comuni l'imposizione immobiliare, precisando l'esclusione *«della tassazione patrimoniale sull'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo secondo quanto previsto dalla legislazione vigente alla data di entrata in vigore della presente legge in materia di imposta comunale sugli immobili, ai sensi dell'articolo 1 del decreto-legge 27 maggio 2008, n. 93, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 luglio 2008, n. 126».*

---

<sup>403</sup> I tributi propri dei Comuni sono, infatti, destinati a finanziare tanto le funzioni fondamentali, quanto quelle non fondamentali (art. 11 comma 1, della legge n. 42/2009). In particolare, il tributo immobiliare va a finanziare in via prioritaria le funzioni fondamentali di cui all'art. 117, secondo comma, lett. p), Cost. individuate ai fini del regime transitorio dall'art. 21.

La dottrina ha ravvisato nella formulazione della delega a istituire il tributo immobiliare rilevanti criticità.

In primo luogo, è stato posto in evidenza la totale carenza di ogni criterio direttivo, attesa soprattutto la mancata individuazione del presupposto del tributo, in violazione del combinato disposto di cui agli artt. 23 e 76 Cost.<sup>404</sup>.

Si è, ulteriormente, osservato come l'unico dato certo rinvenibile dalla norma è di tipo negativo, e cioè che il nuovo tributo non potrà avere come presupposto il patrimonio costituito dalla «prima casa» e di recente sottratto al pagamento dell'ICI.

La scelta del legislatore è stata definita «incongruente» con i fondamenti del federalismo fiscale. E, infatti, è stato rilevato che proprio «un tributo il cui presupposto si collega agli immobili e, attraverso di essi, al territorio, è quello su cui per definizione si dovrebbe fondare l'autonomia impositiva degli enti locali, assicurata dal titolo V della Costituzione, perché tale presupposto esprime un collegamento oggettivo di carattere stabile e duraturo con il territorio. D'altra parte, esso manifesta il collegamento tra i soggetti passivi e la fruizione dei servizi forniti dalle amministrazioni locali, il cui operato può essere giudicato mediante il voto, secondo il criterio della controllabilità sociale»<sup>405</sup>.

---

<sup>404</sup> SALVINI L., *Federalismo fiscale e tassazione degli immobili*, in *Rassegna tributaria*, n. 6/2010, pagg. 1607 e ss. È stato, altresì, precisato che non sembra neanche ipotizzabile che «la carenza della delega possa essere mitigata dal fatto che il tributo immobiliare possa essere semplicemente creato mediante un accorpamento di tributi già esistenti, posto che anche una semplice operazione di maquillage comporterebbe l'individuazione dei tributi da devolvere e, per attuarla, la soppressione di tributi (o parte di tributo) erariali e la contestuale creazione, anche «sintetica», di nuovi tributi comunali, con identificazione del relativo presupposto e degli altri elementi fondamentali. Probabilmente solo una « francamente riduttiva rispetto alle aspettative o pura e semplice devoluzione ai comuni di tributi già esistenti senza alcuna forma di accorpamento e razionalizzazione del prelievo potrebbe ritenersi consentita, allo stato attuale, dalla delega».

<sup>405</sup> SALVINI L., *Federalismo fiscale e tassazione degli immobili*, in *Rassegna tributaria*, n. 6/2010, pagg. 1607 e ss.

Nello schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale, l'attuazione del federalismo municipale è articolata in fasi successive volte a concentrare in capo ai Comuni la fiscalità degli immobili.

Ai sensi dell'art. 7, comma 1, dello schema normativo introduce, a decorrere dall'anno 2014, le seguenti due nuove forme di imposizione municipale:

- a) una imposta municipale propria;
- b) una imposta municipale secondaria.

#### *4.1.1. L'imposta municipale propria sugli immobili (IMUP)*

A regime, il decreto legislativo recante il federalismo municipale prevede la istituzione a decorrere dal 2014 dell'imposta municipale propria sugli immobili (IMUP) che sostituirà l'ICI e l'IRPEF sui redditi fondiari<sup>406</sup> agli enti locali nel periodo transitorio e colpirà il possesso degli immobili diversi dall'abitazione principale<sup>407</sup>, con l'eccezione di quelli classificati in A/1 (abitazione signorile), A/8 (abitazioni in ville) e A/9 (castelli e palazzi di eminenti pregi artistici e storici) assoggettati a tributo.

La *ratio* della nuova imposta risiede nella volontà di creare un unico tributo sostitutivo di tutti i tributi che oggi vertono sugli immobili, da applicare sia in ragione del possesso sia nella successiva ed eventuale fase del trasferimento ad una base imponibile uniforme, costituita dal valore catastale rilevante ai fini ICI, di cui all'art. 5 del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, su cui verranno applicate aliquote diversificate.

---

<sup>406</sup> Nello schema di decreto approvato in via definitiva dal Consiglio dei Ministri viene esclusa, a differenza di quanto previsto nello schema originario, la sostituzione con l'IMUP di una serie di imposte quali: l'imposta di registro, ipotecaria, catastale, di bollo, sulle successioni e donazioni, le tasse ipotecarie, i tributi speciali catastali, che pertanto continuano a sussistere.

<sup>407</sup> Ai sensi del comma 3 dell'art. 8 dello schema di decreto si intende per effettiva abitazione principale l'immobile, iscritto nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore dimora abitualmente e risiede anagraficamente.

L'art. 8, comma 1, dello schema di decreto legislativo prevede che l'IMUP sostituisca per la componente immobiliare, l'IRPEF e le relative addizionali dovute in relazione ai redditi fondiari relativi ai beni non locati e l'imposta comunale sugli immobili.

In particolare, ricorrendo il presupposto di possesso del bene, a partire dal 2014, l'IMUP si applica con un'aliquota che viene fissata pari a 0,76 per cento<sup>408</sup>. Tale aliquota può essere modificata con DPCM nel rispetto dei saldi di finanza pubblica, tenendo conto delle analisi effettuate dalla Copaff. ovvero, ove istituita, dalla Conferenza di coordinamento della finanza pubblica.

Al riguardo, è stato posto in rilievo come la modifica dell'aliquota dell'IMUP con DPCM - qualora ripetuta (aspetto non escluso nella formulazione del testo) ó sembrerebbe consentire di determinare periodicamente il volume delle risorse a disposizione dell'intero comparto dei comuni, potendo così diventare lo strumento con cui gli enti vengono coinvolti negli eventuali percorsi di consolidamento della finanza pubblica. In altre parole, la modifica dell'aliquota potrebbe consentire di realizzare lo stesso obiettivo che, a legislazione vigente, viene effettuato con la variazione del volume dei trasferimenti<sup>409</sup>.

È, in ogni caso, consentito ai Comuni di incrementare o ridurre, con propria delibera, l'aliquota ordinaria entro un *range* dello 0,3 per cento<sup>410</sup> per gli immobili non costituenti abitazione principale.

---

<sup>408</sup> Al riguardo, si ricorda che la formulazione originaria dello schema normativo all'art. 4, comma 5, rinviava la determinazione dell'aliquota dell'IMU a un decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri entro il 30 novembre 2010 (í ) da emanare su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze d'intesa con la Conferenza Stato ó città ed autonomie locali, in modo da assicurare la neutralità finanziaria del presente provvedimento ai fini del rispetto dei saldi di finanza pubblica.

<sup>409</sup> Nota di lettura del Servizio bilancio del Senato, gennaio 2011, n. 92/3.

<sup>410</sup> I Comuni possono modificare, in aumento o in diminuzione, l'aliquota di 0,2 punti di percentuale se riferita agli immobili locati (comma 6) o agli immobili non produttivi di reddito fondiario di cui all'articolo 43 del TUIR o posseduti dai soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società (comma 7).

Lo schema di decreto legislativo riconosce una certa manovrabilità sull'IMUP ai Comuni consentendo loro di dimezzare l'aliquota nel caso di immobili relativi all'esercizio di attività d'impresa, arti e professioni o posseduti da enti non commerciali<sup>411</sup>. Viene poi aggiunto che nell'ambito di tale facoltà i comuni possono stabilire che l'aliquota ridotta si applichi limitatamente a determinate categorie di immobili

L'art. 9 dello schema di decreto reca le modalità applicative dell'IMUP.

In particolare, il comma 1 identifica i soggetti passivi dell'imposta municipale propria nel proprietario di immobili, inclusi i terreni e le aree edificabili, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa, ovvero il titolare di diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie sugli stessi. Nel caso di concessione di aree demaniali, soggetto passivo è il concessionario. Per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria, soggetto passivo è il locatario a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto.

Sotto il profilo applicativo, è da evidenziare che l'IMUP sul possesso è soggetta a dichiarazione annuale, da inviare ai singoli comuni, distintamente, in ragione degli immobili appartenenti al territorio comunale. Il versamento del tributo può avvenire a scelta del contribuente in un'unica soluzione entro il 16 giugno ovvero il quattro rate di pari importo, scadenti rispettivamente il 31 marzo, il 16 giugno, il 30 settembre e il 16 dicembre. A tale fine, è demandata a uno o più decreti del Ministro dell'economia e delle finanze l'approvazione dei modelli di dichiarazione, di versamento, nonché di

---

<sup>411</sup> A differenza di quanto previsto nella versione originaria dello schema normativo, per gli immobili non produttivi di reddito fondiario ai sensi dell'articolo 43 del TUIR ovvero per quelli posseduta da soggetti IRES, l'abbattimento dell'aliquota fino alla metà diventa una mera facoltà per i Comuni.

trasmissione dei dati di riscossione, distintamente per ogni contribuente, ai comuni e al sistema informativo della fiscalità<sup>412</sup>.

I primi commentatori<sup>413</sup> hanno osservato, con riguardo alla rispondenza tra beneficiari della spesa pubblica e cittadini chiamati a sostenere i costi, che la sostanziale esenzione dei residenti dal pagamento dell'IMUP sul possesso non consente la piena responsabilizzazione delle amministrazioni locali. Infatti, non trovando applicazione l'imposta sulle prime case, il 75 per cento dei residenti - che abitano in immobili di proprietà o non contribuiscono di fatto alla spesa pubblica locale.

In sostanza, per una parte rilevante, l'onere della IMUP viene fatto gravare su soggetti che non votano: i proprietari di seconde case (perché residenti in altro Comune) e i proprietari di immobili ad uso diverso da quello abitativo (perché in gran parte riconducibili a società ed enti che non votano).

*Si è evidenziato come il problema si era già creato con l'ICI a causa della progressiva estensione delle misure di agevolazione delle abitazioni principali, culminate con la totale esenzione del 2008, ma si poteva sperare che la grande riforma del federalismo fiscale potesse rimedio a questo inconveniente. Non vi può essere, infatti, responsabilizzazione delle amministrazioni locali se si consente loro di scaricare l'onere della spesa pubblica in misura non indifferente su chi non vota*<sup>414</sup>.

---

<sup>412</sup> Art. 9 dello schema normativo.

<sup>413</sup> MARONGIU G., *Federalismo fiscale: un progetto ambizioso per una realtà difficilissima*, in *Corriere Tributario*, n. 47/2010, pag. 3896 e BURATTI C., *Prime valutazioni sulla nuova fiscalità dei Comuni*, in *Rassegna Tributaria*, n. 5/2010, pag. 1273.

<sup>414</sup> BURATTI C., *Prime valutazioni sulla nuova fiscalità dei Comuni*, in *Rassegna Tributaria*, n. 5/2010, pag. 1273. In senso analogo, cfr. MURARO G., *Dal federalismo alla riforma fiscale*, in *Rassegna tributaria*, n. 6/2010, pagg. 1657 e ss. L'Autore ha rilevato che l'esenzione della prima casa sia stata giudicata negativamente da parecchi osservatori, nonostante il vasto favore popolare che l'ha accolta. In sintesi, essa ha prodotto deresponsabilizzazione dei cittadini, dato che molti elettori non sono più contribuenti, e deresponsabilizzazione dei sindaci, che avranno trasferimenti anziché mettere imposte.

Appaiono attuali, al riguardo, le osservazioni di quella dottrina<sup>415</sup> che ha rilevato la necessità per il tributo immobiliare, sia per i principi generali della delega, sia per la funzione assegnata a questo specifico tributo, di una correlazione con le funzioni (fondamentali) svolte dal Comune. Inoltre, esso deve rispettare i principi di contenenza e correlazione, dai quali potrebbe trarsi il corollario (peraltro non da tutti condiviso) che il tributo in questione sia connotato dal principio del beneficio. L'IMU, infatti, non sembra configurabile come una semplice tassa, con la conseguenza che il richiamo al beneficio resta meramente esterno alla fattispecie impositiva, e, in questo senso, potrebbe prospettarsi concretamente il rischio che il nuovo tributo si ponga in diretto contrasto con la legge delega.

A differenza di quanto previsto nell'originario Atto del Governo 292, nel testo approvato dal Consiglio dei Ministri del 4 febbraio 2011 non viene prevista l'istituzione di una imposta municipale sul trasferimento degli immobili<sup>416</sup>.

Tali trasferimenti rimangono assoggettati a tassazione erariale, sulla quale opera una compartecipazione del 30 per cento a favore dei Comuni. In particolare, l'art. 10 dello

---

<sup>415</sup> SALVINI L., *Federalismo fiscale e tassazione degli immobili*, in *Rassegna tributaria*, n. 6/2010, pagg. 1607 e ss.

<sup>416</sup> Il precedente schema di decreto individuava, infatti, ulteriore presupposto applicativo per l'IMU nel trasferimento del bene immobile attuato tramite atti traslativi tra vivi, a titolo oneroso o gratuito, atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, compresi la rinuncia pura e semplice agli stessi, nonché provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità e trasferimenti coattivi. Non era sfuggita la similitudine di tali presupposti applicativi con quelli attualmente previsti per l'imposta di registro e, quindi, delle imposte ipotecarie e catastale, di bollo, dei tributi speciali catastali, delle tasse ipotecarie, ovvero in caso di donazione o morte, dell'imposta sulle successioni e donazioni. (CARPENTIERI C., *Prospettive di semplificazione della tassazione sugli immobili con il federalismo fiscale municipale*, in *Corriere Tributario*, n. 44/2010, pag. 3711). In relazione all'IMU sui trasferimenti era stato, ulteriormente, osservato che la volontà di evidenziare la natura sostitutiva dell'IMU sui trasferimenti rispetto alle imposte sopra indicate aveva presumibilmente spinto il legislatore ad utilizzare una formulazione alquanto atecnica per la fissazione dell'aliquota del tributo. Infatti, ai sensi del comma 2 dell'art. 6 dello schema normativo, *l'aliquota dell'imposta municipale propria che si applica in via ordinaria è abbattuta dal 10 per cento complessivo, previsto dalla vigente normativa in materia di imposta di registro, ipotecaria e catastale, all'8 per cento*. Per quanto concerne gli aspetti applicativi del tributo, il comma 13 dell'art. 6, rinviava alle disposizioni dettate ai fini dell'imposta di registro ai sensi del d.p.r. n. 131 del 1986.



schema di decreto legislativo prevede l'applicazione, a decorrere dal 1° gennaio 2014, rispettivamente dell'imposta di registro nella misura del 9% per gli atti di trasferimento a titolo oneroso degli immobili in genere o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, nonché per i casi di espropriazione per pubblica utilità e per i trasferimenti coattivi, e del 2% per i casi di trasferimento della prima casa di abitazione con eccezione di quelle di categoria catastale A1, A8 e A9. L'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al testo unico dell'imposta di registro, di cui al DPR 131/1986, viene novellato secondo quanto detto e vengono corrispondentemente abrogate le relative note, ad eccezione di quella concernente le condizioni che debbono ricorrere al fine dell'applicazione della nuova aliquota del 2% da applicarsi nei casi di trasferimento della prima casa di abitazione. Tutti gli atti assoggettati a tali nuove aliquote sono esenti dall'imposta di bollo, ipotecaria e catastale, dai tributi speciali catastali e dalle tasse ipotecarie<sup>417</sup>.

#### *4.1.2. Imposta municipale secondaria (IMUS)*

Ai sensi dell'art. 11 dello schema di decreto, è prevista, altresì, l'introduzione, a decorrere dall'anno 2014, dell'imposta municipale secondaria<sup>418</sup> in sostituzione di una o più delle seguenti forme di prelievo:

- la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche,
- il canone di occupazione di spazi ed aree pubbliche,
- l'imposta comunale sulla pubblicità e i diritti sulle pubbliche affissioni,

---

<sup>417</sup> A differenza dell'originaria versione dello schema di decreto, al comma 3 dell'art. 10, non essendo richiamate né l'imposta di successione e donazione né i tributi speciali catastali, si evince che questi rimarranno in vigore.

<sup>418</sup> Si evidenzia come, nella precedente versione del decreto, l'introduzione dell'imposta avesse natura facoltativa.

- il canone per l'autorizzazione all'installazione dei mezzi pubblicitari.

La disciplina generale dell'IMUS sarà dettata con regolamento in base ai seguenti criteri indicati dal comma 2 del citato art. 11:

- a) il presupposto del tributo è l'occupazione dei beni appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile dei comuni, nonché degli spazi soprastanti o sottostanti il suolo pubblico, anche a fini pubblicitari;
- b) soggetto passivo è il soggetto che effettua l'occupazione; se l'occupazione è effettuata con impianti pubblicitari, è obbligato in solido il soggetto che utilizza l'impianto per diffondere il messaggio pubblicitario;
- c) l'imposta è determinata in base ai seguenti elementi:
  - 1) durata dell'occupazione;
  - 2) entità dell'occupazione, espressa in metri quadrati o lineari;
  - 3) fissazione di tariffe differenziate in base alla tipologia ed alle finalità dell'occupazione, alla zona del territorio comunale oggetto dell'occupazione ed alla classe demografica del comune;
- d) le modalità di pagamento, i modelli della dichiarazione, l'accertamento, la riscossione coattiva, i rimborsi, le sanzioni, gli interessi ed il contenzioso sono disciplinati in conformità con quanto previsto dall'articolo 9, commi 4, 6 e 7, del presente decreto legislativo;
- e) l'istituzione del servizio di pubbliche affissioni non è obbligatoria e sono individuate idonee modalità, anche alternative all'affissione di manifesti, per l'adeguata diffusione degli annunci obbligatori per legge, nonché per l'agevolazione della diffusione di annunci di rilevanza sociale e culturale;

f) i Comuni, con proprio regolamento, hanno la facoltà di disporre esenzioni ed agevolazioni, in modo da consentire anche una più piena valorizzazione della sussidiarietà orizzontale, nonché ulteriori modalità applicative del tributo.

#### **4.2. I tributi di scopo comunali**

La legge delega n. 42/2009, all'art. 12, comma 1, lettera d), prevede la facoltà del Comune di applicare uno o più tributi propri in riferimento a particolari scopi quali la realizzazione di opere pubbliche e di investimenti pluriennali nei servizi sociali ovvero il finanziamento degli oneri derivanti da eventi particolari quali flussi turistici e mobilità urbana.

In tal modo, vengono così dilatate le possibilità applicative rispetto alle norme vigenti. Queste ultime, introdotte con la Finanziaria 2007<sup>419</sup>, consentono di introdurre detta imposta a parziale copertura, fino al 30%, delle spese per la realizzazione di determinate opere pubbliche (attinenti a trasporto, viabilità, arredo urbano, parchi e giardini, parcheggi, restauri, conservazione di beni artistici ed architettonici, spazi per attività culturali, edilizia scolastica), con l'obbligo di iniziare l'opera entro un biennio sotto pena di restituzione del tributo, con il vincolo di un prelievo di durata al massimo quinquennale per ciascuna opera e infine con riferimento alla base imponibile dell'ICI.

L'imposta di scopo si caratterizza per lo stretto collegamento esistente fra il sacrificio richiesto e conseguimento dell'obiettivo ad esso correlato in modo da garantire una

---

<sup>419</sup> Art. 1, commi 145-151, della legge n. 296/2006.

sostanziale condivisione da parte dei cittadini messi in grado di porre in essere un'attività di controllo sull'operato degli amministratori.

In dottrina, è stato evidenziato<sup>420</sup> come la stessa qualificazione di imposta di scopo sollevi più di una perplessità. Tale imposta tendenzialmente non dovrebbe esistere in quanto l'imposta per definizione dovrebbe avere caratteri di generalità ed indeterminatezza in modo da far affluire entrate indistinte ed indivisibili all'ente impositore affinché l'ente possa poi spendere in base al proprio bilancio. Più correttamente essa avrebbe dovuto assumere la denominazione di contributo<sup>421</sup>, anche se dubbi sulla natura tributaria derivano dalla possibilità, tipica delle prestazioni sinallagmatiche, di ripetere l'indebito in caso di mancata realizzazione dell'opera.

La prima versione del decreto sul federalismo municipale non conteneva alcuna previsione relativamente ai tributi di scopo.

Parte della dottrina<sup>422</sup> aveva imputato il silenzio del legislatore delegato ad una serie di circostanze. In primo luogo, alla circostanza che gli stessi sono finalizzati al raggiungimento di determinati obiettivi, individuati dall'art. 12 della legge delega n. 42/2009; in secondo luogo, alla difficoltà di individuare una tassa di scopo volta ad un obiettivo così generico come «gli investimenti pluriennali nei servizi sociali»; in terzo luogo, perché non sarebbe giusto far concorrere a questo specifico obiettivo di

---

<sup>420</sup> PETRILLO G., *Tributi, nuove entrate locali e loro controversa natura giuridica*, in AA.VV., *Il nuovo sistema fiscale degli enti locali*, a cura di AMATUCCI F., Torino, 2008, pag. 87.

<sup>421</sup> Il riferimento è al contributo di miglioria specifica previsto dal vecchio testo unico della finanza locale, secondo il quale i proprietari dei terreni che avrebbero beneficiato degli incrementi di valori dovuti alla realizzazione dell'opera dovevano sostenere il costo della stessa, compresa l'espropriazione, ripartito in considerazione degli incrementi e della proprietà. Si ricorda, in estrema sintesi, che sulla natura da riconoscere ai contributi di miglioria vi sono tre teorie: la prima che configura il contributo come una vera e propria tassa, la seconda che considera il contributo stesso come un'imposta speciale o particolare e la terza che individua nel contributo un tributo autonomo o sui generis.

<sup>422</sup> MARONGIU G., *Federalismo fiscale: un progetto ambizioso per una realtà difficilissima*, in *Corriere Tributario*, n. 47/2010, pag. 3897.

solidarietà sociale chi alla solidarietà già provvede con i rilevanti esborsi di imposta progressiva sul reddito delle persone fisiche<sup>423</sup>; in quarto luogo, alla difficoltà di enucleare ragionevoli tasse di scopo.

Lo schema di decreto legislativo approvato in via definitiva contempla, invece, due imposte di scopo: l'imposta di soggiorno (art. 4) e l'imposta di scopo (art. 6).

#### *4.2.1. Imposta di soggiorno*

La dottrina<sup>424</sup>, nel rilevare come dall'apertura della legge delega ai tributi di scopo intesi in senso era possibile leggere, tra l'altro, la facoltà di tornare all'imposta di soggiorno, aveva accolto tale prospettiva positivamente, anche se per sua natura e per i problemi applicativi l'imposta non appariva generalizzabile.

In tal senso, si è orientato il legislatore delegato che, nello schema di decreto legislativo approvato in via definitiva, ha introdotto, appunto, l'imposta di soggiorno.

L'art. 4 dello schema di decreto prevede che *«I comuni capoluogo di provincia, le unioni di comuni nonché i comuni inclusi negli elenchi regionali delle località turistiche o città d'arte possono istituire, con deliberazione del consiglio, un'imposta di soggiorno a carico di coloro che alloggiano nelle strutture ricettive situate sul proprio territorio, da applicare, secondo criteri di gradualità in proporzione al prezzo, sino a 5 euro per notte di soggiorno. Il relativo gettito è destinato a finanziare interventi in materia di turismo, ivi compresi quelli a sostegno delle strutture ricettive, nonché*

---

<sup>423</sup> L'Autore osserva come una somma di tasse di scopo può minare la ragione d'essere di un tributo progressivo che, per definizione, è volto alla redistribuzione e quindi alla socialità. In tal senso, MARONGIU G., *Federalismo fiscale: un progetto ambizioso per una realtà difficilissima*, in *Corriere Tributario*, n. 47/2010, pag. 3897.

<sup>424</sup> MURARO G., *Dal federalismo alla riforma fiscale*, in *Rassegna tributaria*, n. 6/2010, pagg. 1657 e ss.

*interventi di manutenzione, fruizione e recupero dei beni culturali ed ambientali locali, nonché dei relativi servizi pubblici locali».*

L'articolo in questione riconosce, dunque, la possibilità di istituire, da parte dei Comuni capoluogo di provincia nonché dei Comuni inclusi negli elenchi regionali delle località turistiche o città d'arte, mediante apposita delibera del consiglio, una imposta di soggiorno a carico di coloro che alloggiano nelle strutture ricettive situate sul proprio territorio, da applicare secondo criteri di gradualità, in proporzione al prezzo, sino a 5 euro per notte di soggiorno.

Il gettito connesso a tale nuova imposta sarà destinato a finanziare interventi in materia di turismo, manutenzione, fruizione e recupero dei beni culturali ed ambientali locali, nonché dei relativi servizi pubblici locali.

Si prevede che il nuovo tributo possa sostituire, in tutto o in parte, gli eventuali oneri imposti agli autobus turistici per la circolazione e la sosta nell'ambito del territorio comunale<sup>425</sup>.

La disposizione rinvia ad un apposito regolamento da adottarsi, entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del decreto in esame, d'intesa con la Conferenza Stato-città autonomie locali, l'individuazione delle modalità attuative di detta nuova imposta.

È previsto, inoltre, che i Comuni, con proprio regolamento, ai sensi dell'articolo 52 del d.lgs. n. 446 del 1997, possano disporre ulteriori modalità applicative prevedendo anche possibili casi di esenzione e riduzione per particolari fattispecie o per determinati periodi di tempo. Nel caso di mancata emanazione, entro i sessanta giorni, del

---

<sup>425</sup> Art. 4, comma 2, dello schema normativo.

regolamento citato i Comuni hanno la facoltà di adottare gli atti previsti dal presente articolo.

A tal ultimo riguardo, è stato osservato che la formulazione letterale della norma non sembra escludere del tutto la possibilità che il regolamento contenente la disciplina generale di attuazione dell'imposta di soggiorno possa essere emanato anche oltre i sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto. In tale ipotesi, qualora i Comuni adottino comunque gli atti previsti in materia di imposta di soggiorno, senza peraltro potersi conformare in modo univoco a una normativa-quadro, in assenza del citato decreto, tale circostanza potrebbe generare modalità attuative fortemente differenziate sul territorio con conseguenze in termini di possibili contenziosi tra contribuenti e Comuni qualora si rilevino incongruenze rispetto al regolamento emanato successivamente<sup>426</sup>. In dottrina, è stato posto in rilievo come l'imposizione sui flussi turistici sia rintracciabile in diverse esperienze europee, prospettandosi, generalmente, quali tributi di scopo il cui gettito è destinato all'implementazione delle infrastrutture e dei servizi pubblici dei quali beneficiano anche i turisti<sup>427</sup>.

In tema di imposta di soggiorno, non si può non ricordare un precedente illustre ossia l'imposta di soggiorno, istituita dall'art. 5 della legge finanziaria regionale della Sardegna. Tale prelievo era applicato ai non residenti<sup>428</sup> in vacanza in strutture ricettive, comprese le case private, nella misura di 1 o 2 euro al giorno. Dovevano effettuare il pagamento coloro che erano ospiti di strutture ricettive e di abitazioni concesse in

---

<sup>426</sup> Nota di lettura del Servizio bilancio del Senato, gennaio 2011, n. 92/3.

<sup>427</sup> SCANU G., *La tassazione sui flussi turistici tra fiscalità locale e competitività: alcune esperienze europee a confronto*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 3/2009, pag. 355. L'Autore rappresenta che «è proprio in una logica commutativa e di miglioramento della qualità dell'offerta turistica che può conseguirsi l'obiettivo virtuoso di una tassazione sostenibile che impedisca effetti distorsivi sulla domanda turistica».

<sup>428</sup> Erano esentati dal tributo tutti i residenti della Sardegna, i minorenni, chi effettuava periodi di studio o seguiva corsi di formazione professionale, i lavoratori dipendenti e autonomo in servizio documentabile.

comodato o affitto. La responsabilità del versamento era in capo al gestore delle strutture ricettive e sul proprietario dell'immobile, che entro 48 ore erano obbligati a fornire i dati identificativi degli ospiti. La Corte Costituzionale, investita della questione di legittimità dell'imposta di soggiorno sarda, ha ritenuto la stessa legittima, con la sentenza n. 102/2008, argomentando che i non residenti (soggetti passivi dell'imposta) proprio per effetto del soggiorno, necessariamente fruiscono sia di servizi pubblici locali e regionali sia del patrimonio culturale e ambientale sardo senza concorrere al finanziamento dei primi e alla tutela del secondo a mezzo del tributo. La Corte, pertanto, giustifica l'imposizione sarda sul soggiorno alla luce della fruizione da parte dei non residenti nella Regione non solo dei servizi pubblici ma anche del patrimonio culturale e ambientale<sup>429</sup>.

#### *4.2.2. Imposta di scopo*

L'art. 6 dello schema di decreto, rubricato imposta di scopo, stabilisce che, con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, da adottare d'intesa con la Conferenza Stato - città ed autonomie locali entro il 31 ottobre 2011, sia disciplinata la revisione dell'imposta di scopo di cui all'articolo 1, comma 145, della legge n. 296 del 2006.

Si ricorda che tale disposizione istituiva a decorrere dal 1° gennaio 2007 l'imposta di scopo destinata esclusivamente alla parziale copertura delle spese per la realizzazione di opere pubbliche individuate dai Comuni nel proprio regolamento.

---

<sup>429</sup> PETRILLO G., *Tributi, nuove entrate locali e loro controversa natura giuridica*, in AA.VV., *Il nuovo sistema fiscale degli enti locali*, a cura di AMATUCCI F., Torino, 2008, pag. 91. L'Autore evidenzia come in tal modo la Consulta abbia aperto la strada alla reintroduzione dell'imposta di soggiorno, che garantirebbe ai Comuni uno strumento più flessibile in relazione alla selezione dei soggetti tenuti al finanziamento ed alla ripartizione del carico fiscale relativo.



A tal fine, emanando DPCM deve prevedere l'individuazione di opere pubbliche ulteriori rispetto a quelle indicate nel comma 149 dell'art. 1 della citata legge n. 296 del 2006. In tal sede, era previsto che l'imposta potesse essere istituita per le seguenti opere pubbliche:

- a) opere per il trasporto pubblico urbano;
- b) opere viarie, con l'esclusione della manutenzione straordinaria ed ordinaria delle opere esistenti;
- c) opere particolarmente significative di arredo urbano e di maggior decoro dei luoghi;
- d) opere di risistemazione di aree dedicate a parchi e giardini;
- e) opere di realizzazione di parcheggi pubblici;
- f) opere di restauro;
- g) opere di conservazione dei beni artistici e architettonici;
- h) opere relative a nuovi spazi per eventi e attività culturali, allestimenti museali e biblioteche;
- i) opere di realizzazione e manutenzione straordinaria dell'edilizia scolastica.

Nello stesso DPCM deve essere contemplato l'aumento fino a dieci anni<sup>430</sup> della durata massima di applicazione dell'imposta stabilita dal comma 147 dell'art. 1 della già richiamata legge n. 296 del 2006, nonché la possibilità che il gettito dell'imposta finanzi per intero l'ammontare della spesa dell'opera pubblica da realizzare<sup>431</sup>. A tal ultimo

---

<sup>430</sup> Originariamente, l'imposta era dovuta, in relazione alla stessa opera pubblica, per un periodo massimo di cinque anni.

<sup>431</sup> L'art. 1, comma 150, della legge n. 296 del 2006 dispone che «Il gettito complessivo dell'imposta non può essere superiore al 30 per cento dell'ammontare della spesa dell'opera pubblica da realizzare».

riguardo, si è espressa<sup>432</sup> la preoccupazione che la nuova disposizione possa avere l'effetto di aumentare la pressione fiscale, anche in modo rilevante, in quei Comuni che adottino l'imposta di scopo con la finalità di finanziare per intero l'ammontare della spesa dell'opera pubblica da realizzare e ciò in potenziale contrasto con la previsione recata dall'art. 28, comma 1, lett. b), della legge n. 42/2009<sup>433</sup>.

Ai sensi dell'art. 1, comma 147, della legge n. 296 del 2006, l'imposta di scopo si determina applicando alla base imponibile dell'imposta comunale sugli immobili (ICI) un'aliquota nella misura massima dello 0,5 per mille.

Tale previsione necessita di essere coordinata con l'assorbimento dell'ICI nella nuova IMUP, venendo a mancare il riferimento alla base imponibile ICI a cui detta imposta di scopo è parametrata<sup>434</sup>, così come l'aggancio applicativo con le disposizioni vigenti in materia di ICI<sup>435</sup>.

In analogia a quanto disposto dall'art. 1, comma 151, della legge n. 296/2006, è ribadito l'obbligo di restituzione dei versamenti effettuati dai contribuenti nell'eventualità che entro due anni dalla data prevista dal progetto esecutivo i Comuni non inizino l'opera pubblica finanziata con la citata imposta di scopo.

---

<sup>432</sup> Nota di lettura del Servizio di bilancio del Senato, gennaio 2011, n. 92/3.

<sup>433</sup> Tale disposizione è, infatti, volta a garantire «la determinazione periodica del limite massimo della pressione fiscale nonché del suo riparto tra i diversi livelli di governo e sia salvaguardato l'obiettivo di non produrre aumenti della pressione fiscale complessiva anche nel corso della fase transitoria»

<sup>434</sup> Si ricorda che la dottrina si era già espressa in senso critico rispetto al collegamento con l'ICI dell'imposta di scopo prevista dalla finanziaria per il 2007, osservando che lo stesso si pone in contraddizione con il carattere del prelievo di scopo volto alla ricerca della trasparenza dell'attività degli enti territoriali nei confronti della collettività, rendendo di fatto poco trasparente la relazione fra soggetti tassati e beneficiari dell'opera realizzata. PETRILLO G., *Tributi, nuove entrate locali e loro controversa natura giuridica*, in AA.VV., *Il nuovo sistema fiscale degli enti locali*, a cura di AMATUCCI F., Torino, 2008, pag. 89.

<sup>435</sup> L'art. 1, comma 148, della legge n. 296 del 2006 prevede che per la disciplina dell'imposta di scopo si applicano, infatti, le disposizioni vigenti in materia di ICI.

### **4.3. Le altre fonti di finanziamento dei Comuni**

Lo schema di decreto legislativo prevede, nel periodo transitorio, la istituzione di un fondo sperimentale di riequilibrio (FSR), in cui confluiscono una serie di gettiti destinati a sostituire i trasferimenti di tipo permanente e generale delle regioni a statuto ordinario. Tale fondo verrà ripartito tra i Comuni in base ad alcuni criteri indicati dal provvedimento.

In particolare, a decorrere dall'anno 2011, confluiranno al Fondo :

- il 30 per cento delle imposte di registro e bollo in caso di trasferimento di immobili (esclusi atti soggetti a IVA), nonché altre imposte ipotecarie e catastali;
- imposta di registro e bollo sui contratti di locazione;
- l'IRPEF sui redditi fondiari, escluso il reddito agrario;
- quota del gettito dell'imposta cedolare sulle locazioni (pari al 21,7 per cento nel 2011 e 21,6 per cento a decorrere dal 2012).

Il comma 4 dell'art. 1 dello schema di decreto attribuisce ai Comuni una compartecipazione al gettito dell'imposta sul valore aggiunto<sup>436</sup>, rinviando ad un successivo decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, la fissazione della percentuale della predetta compartecipazione<sup>437</sup> e l'individuazione delle modalità di

---

<sup>436</sup> Si evidenzia come l'attuale formulazione dello schema normativo accoglie le osservazioni formulate dalla V<sup>a</sup> Commissione bilancio del Senato che, nell'esprimere parere favorevole all'articolato, valutava positivamente l'eventuale ipotesi di prevedere la compartecipazione all'IVA in sostituzione di quella all'IRPEF, in misura finanziariamente equivalente, assumendo a riferimento il territorio su cui si è determinato il consumo che ha dato luogo al prelievo. Infatti, motiva la Commissione l'inserimento dell'IRPEF tra le principali fonti di finanziamento dei Comuni rischia di comportare la differenziazione delle risorse pro-capite a disposizione dei singoli enti in base al grado di sviluppo economico dei territori di appartenenza.

<sup>437</sup> Lo schema di norma prevede che la percentuale della compartecipazione al gettito dell'imposta sul valore aggiunto prevista è fissata, nel rispetto dei saldi di finanza pubblica, in misura finanziariamente

attuazione, con particolare riferimento all'attribuzione ai singoli comuni del relativo gettito.

È da sottolineare come, rispetto alla prima versione dello schema di decreto, la composizione del finanziamento dei Comuni sia variata. Tale modifica sembra principalmente riconducibile alle caratteristiche della distribuzione sul territorio delle imposte coinvolte. L'IRPEF appare più uniformemente distribuita rispetto alle imposte connesse con il trasferimento di immobili o con le locazioni, il cui gettito risulta legato alla tipologia degli insediamenti sul territorio. Inoltre, tale diversa composizione delle imposte devolute consente di non dover ricorrere alla compartecipazione dello Stato ai tributi locali che, nell'Atto del Governo 292, risultava strumento necessario per garantire l'invarianza finanziaria<sup>438</sup>.

A regime, dal 2014, la finanza comunale dovrebbe basarsi su:

- il 30 per cento delle imposte sui trasferimenti di immobili, nonché di altre ipotecarie e catastali;
- imposta di registro e bollo sui contratti di locazione;
- IRPEF sui redditi fondiari, escluso i redditi agrari;
- cedolare sulle locazioni, per la quota individuata per il 2012;
- l'imposta municipale sul possesso (IMU), destinata a sostituire il gettito dell'ICI e dell'Irpef sugli immobili a disposizione;
- compartecipazione IVA.

---

equivalente alla compartecipazione del 2 per cento al gettito dell'imposta sul reddito delle persone fisiche. In sede di prima applicazione, e in attesa della determinazione del gettito dell'imposta sul valore aggiunto ripartito per ogni comune, l'assegnazione del gettito ai comuni avviene sulla base del gettito dell'imposta sul valore aggiunto per provincia, suddiviso per il numero degli abitanti di ciascun comune

<sup>438</sup> In tal senso, si esprime la Nota di lettura elaborata dal Servizio del bilancio del Senato, gennaio 2011, n. 92/3.

#### *4.3.1. Devoluzione ai Comuni della fiscalità immobiliare*

L'art. 2 dello schema di decreto legislativo regola il sistema di finanziamento dei Comuni fino al 2013 imperniato sulla istituzione di un Fondo sperimentale di riequilibrio<sup>439</sup>, alimentato da alcuni tributi devoluti a tali enti locali<sup>440</sup>.

In particolare, i commi 1 e 2 identificano le imposte (e la relativa quota) assegnate ai Comuni. Si tratta dell'attribuzione delle imposte di registro e di bollo sui trasferimenti immobiliari, nonché le imposte ipotecarie e catastali, riconoscendo la quota di spettanza dei comuni pari al 30 per cento.

Il comma 3 prevede, inoltre, che sia assegnata ai Comuni una compartecipazione all'IRPEF pari al 2 per cento, stabilendo che il relativo gettito non affluisca al Fondo sperimentale di riequilibrio.

Il comma 4 conferma, invece, che rimangono allo Stato le imposte sui trasferimenti di immobili soggetti ad IVA.

---

<sup>439</sup> La istituzione e la ripartizione del Fondo sperimentale di riequilibrio (FSR) è regolata dai commi 2 e 5 dell'art. 1 dello schema di decreto. La durata del fondo è stabilita in tre anni e comunque fino alla istituzione del fondo perequativo previsto dalla legge n. 42 del 2009. Il fondo risulta essere alimentato dal gettito delle imposte elencate al comma 1 ed 1-bis. Le variazioni del gettito prodotto dall'autonomia tributaria non vengono considerate in sede di determinazione del fondo. Con apposito decreto (con accordo della Conferenza Stato-città e autonomie locali) sono stabilite le modalità di alimentazione del fondo ed annualmente, le quote di gettito dei tributi di cui al comma 1, devoluti ai Comuni dove sono ubicati gli immobili. L'assegnazione delle quote terrà conto dei fabbisogni standard, se effettuati, e fino al 2013 del numero dei residenti, parametro in base al quale viene assegnata una quota del fondo pari al 30 per cento. Sono previste anche modalità di riparto differenziate, forfettizzate e semplificate per Comuni che esercitano in forma associata le funzioni fondamentali e per le isole monocomune, per i quali è prevista l'assegnazione di una quota non inferiore al 20 per cento della dotazione del fondo (al netto della quota del 30 per cento assegnata su base capitaria). Non compare, nel testo della disposizione, il riferimento alla dimensione dell'ente in termini di popolazione.

<sup>440</sup> Come precisato dall'articolo 8, comma 2, la disposizione trova applicazione unicamente nei confronti dei Comuni che fanno parte delle sole Regioni a statuto ordinario.

Il comma 4-bis dispone la soppressione dell'addizionale all'accisa sull'energia elettrica nelle regioni a statuto ordinario, sostituita da un corrispondente aumento dell'accisa erariale al fine di assicurare la neutralità finanziaria del provvedimento<sup>441</sup>.

#### *4.3.2. Cedolare secca sugli affitti*

L'art. 3 dello schema di decreto legislativo, al comma 1, dispone che *«in alternativa facoltativa rispetto al regime ordinario vigente per la tassazione del reddito fondiario<sup>442</sup> ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, il proprietario o il titolare di diritto reale di godimento di unità immobiliari abitative locate ad uso abitativo può optare per il seguente regime»*.

Viene, pertanto, istituita la cedolare secca sugli affitti, ossia un'imposta sostitutiva di tutti i tributi applicati in ragione della stipula di contratti di affitto su immobili adibiti ad uso abitativo. Il gettito di tale imposta è devoluto ai Comuni relativamente agli immobili ubicati nel loro territorio<sup>443</sup>.

Si tratta di un'imposizione sostitutiva opzionale e alternativa al regime ordinario.

Il comma 2 dell'art. 3 dello schema di decreto *«A decorrere dall'anno 2011, il canone di locazione relativo ai contratti aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo e le*

---

<sup>441</sup> Il precedente schema normativo rinviava la decorrenza di tale disposizione al 2012.

<sup>442</sup> È stato osservato che il riferimento ai soli redditi fondiari comporta che l'attuale versione della norma proposta si applichi solo agli immobili siti in Italia e non a quelli all'estero, che sono sempre produttivi di redditi diversi. La cedolare secca sotto tale profilo è apparsa discriminatoria, determinando un disincentivo agli investimenti immobiliari in altri Stati in contrasto con i principi comunitari di libera circolazione dei capitali. In tal senso, MAISTO G., *La cedolare secca discrimina le case all'estero*, in *Il Sole 24 Ore*, 1 febbraio 2011.

<sup>443</sup> Il comma 6 dell'art. 3 dello schema di decreto individua nella misura del 21,7 per cento per l'anno 2011 e 21,6 per cento a decorrere dal 2012 la quota di gettito della cedolare sulle locazioni (articolo 1, comma 1 lettera g)) da devolvere ai Comuni. La disposizione stabilisce, infine, dall'anno 2014 la quota di gettito devoluta ai Comuni della cedolare sulle locazioni possa essere aumentata sino alla devoluzione del 100 per cento del gettito, con la contestuale ed equivalente riduzione della quota della compartecipazione al gettito dei tributi nell'ipotesi di trasferimento immobiliare, o della compartecipazione IRPEF.

*relative pertinenze locate congiuntamente all'abitazione, può essere assoggettato, in base alla decisione del locatore, ad un'imposta, operata nella forma della cedolare secca, sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle relative addizionali, nonché delle imposte di registro e di bollo sul contratto di locazione; la cedolare secca sostituisce anche le imposte di registro e di bollo sulla risoluzione e sulle proroghe del contratto di locazione.*

La cedolare secca sugli affitti, che dovrebbe trovare applicazione a partire dal 1 gennaio 2011, sostituisce i seguenti tributi:

- IRPEF e relative addizionali dovuta sul reddito derivante dalla locazione;
- Imposta di registro e di bollo sul contratto di locazione<sup>444</sup>.

La aliquota ordinaria complessiva dell'imposizione sugli affitti è pari al 21 per cento in via ordinaria ed è ridotta al 19 per cento per quelli a canone concordato, relativi ai Comuni individuati dall'articolo 1, comma 1, lettere a) e b) del decreto-legge n. 551 del 1998 e agli altri Comuni ad alta tensione abitativa individuati dal CIPE<sup>445</sup>.

Resta, in ogni caso, fermo l'obbligo di registrazione del contratto e di dichiarazione del reddito derivante dalla locazione di immobili in sede di dichiarazione annuale delle imposte sui redditi ed è previsto il versamento del tributo entro il termine di versamento a saldo dell'IRPEF<sup>446</sup>.

---

<sup>444</sup> Nella precedente versione dello schema di decreto era, invece, previsto che per i contratti di locazione a canone non concordato l'imposta di registro non fosse sostituita dalla Cedolare secca sugli affitti.

<sup>445</sup> La citata lettera a) si riferisce ai Comuni di Bari, Bologna, Catania, Firenze, Genova, Milano, Napoli, Palermo, Roma, Torino e Venezia, nonché ai comuni confinanti con gli stessi, mentre la lettera b) indica gli altri Comuni capoluogo di provincia.

<sup>446</sup> A tal fine, il comma 4 dell'art. 3 dello schema di decreto demanda ad un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate l'indicazione delle modalità di versamento dell'imposta sostitutiva dovuta sia in acconto (nella misura del 85 per cento nel 2011 e del 95 per cento nel 2012) sia a saldo, nonché di ogni altra disposizione utile all'attuazione dell'imposta sostitutiva.

Sono esclusi dall'applicazione dell'imposta sostitutiva i redditi derivanti dalle locazioni di immobili ad uso abitativo nell'esercizio di attività di impresa o di lavoro autonomo ovvero da enti non commerciali<sup>447</sup>.

I primi commentatori hanno evidenziato come questo regime abbia il pregio della semplicità nell'applicazione, della certezza e della diretta conoscibilità dell'imposizione che pesa sul reddito che emerge dalla locazione dell'immobile<sup>448</sup>. Ciononostante, si è rilevato come l'applicazione dell'imposta sostitutiva determina un livellamento verso il basso dell'imposizione diretta sui redditi provenienti dagli affitti, concedendo forti risparmi ai contribuenti con redditi marginalmente molto elevati, a fronte di pochi risparmi o, forse, anche una perdita netta per i contribuenti che, invece, si trovano a dichiarare un reddito complessivo che si trova nella parte basse degli scaglioni IRPEF. Appare evidente che, nelle ipotesi nelle quali dall'applicazione della cedolare secca emerga un aggravio di imposizione, il contribuente sarebbe spinto a restare nel regime ordinario<sup>449</sup>.

---

<sup>447</sup> Art. 3, comma 7, dello schema di decreto. L'esclusione riguarda, in massima parte, immobili ad uso abitativo concessi in affitto dalle società di capitali o per uso foresteria o per concederli in affitto ai propri dipendenti a canoni vantaggiosi.

<sup>448</sup> In particolare, il cittadino non dovrà più preoccuparsi di pagare ogni anno l'imposta di registro sul contratto di locazione, essendo tutto il tributo versato entro gli stessi termini di versamento delle somme dovute in base alla dichiarazione annuale delle imposte sui redditi. In tal senso, CARPENTIERI C., *Prospettive di semplificazione della tassazione sugli immobili con il federalismo fiscale municipale*, in *Corriere Tributario*, n. 44/2010, pag. 3709.

<sup>449</sup> CARPENTIERI C., *Prospettive di semplificazione della tassazione sugli immobili con il federalismo fiscale municipale*, in *Corriere Tributario*, n. 44/2010, pag. 3710. L'Autore precisa che i calcoli devono essere, in ogni caso, effettuati considerando in modo separato i canoni emergenti dai contratti di locazione di immobili ad uso abitativo generici, e quelli emergenti dai contratti a canone concordato di cui all'art. 2, comma 3, e 8 della legge n. 431/1998. Infatti, nella determinazione dell'aliquota effettiva attuale di imposizione sui canoni di locazione occorre considerare sia la deduzione forfetaria del 15 per cento prevista per la stipula di contratti di locazione generici, sia l'ulteriore deduzione agevolata del 30 per cento prevista per chi stipula contratti di locazione di immobili ad uso abitativo a canone concordato. Inoltre, sempre per i contratti a canone concordato, è prevista l'applicazione dell'imposta di registro solo sul 70 per cento dell'imponibile.



#### *4.3.3.. L'addizionale comunale all'IRPEF*

L'art. 5 dello schema di decreto dispone che con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri da adottare su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, d'intesa con la Conferenza Stato - città autonomie locali, entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto legislativo, sia disciplinata la cessazione, graduale ed anche parziale, della sospensione del potere dei Comuni di istituire l'addizionale all'IRPEF ovvero di aumentare la stessa nel caso in cui sia stata istituita.

Tale sblocco potrà avvenire anche automaticamente nel caso in cui il decreto in questione non venga emanato; in tal caso i Comuni che non hanno istituito l'addizionale comunale o che l'hanno istituita con un'aliquota inferiore allo 0,4 per cento potranno esercitare tale facoltà. Per tali Comuni il limite massimo dell'addizionale per i primi due anni sarà pari allo 0,4 per cento e comunque l'addizionale non potrà essere istituita o aumentata in misura superiore allo 0,2 per cento annuo.

## **Conclusioni**

Come ambiziosamente indicato nella premessa, il presente studio ha inteso affrontare il tema del federalismo fiscale, con particolare attenzione all'autonomia tributaria delle Regioni e degli enti locali.

E, a tal fine, dopo aver fugato ogni dubbio in merito alla compatibilità con la Costituzione di un sistema di federalismo fiscale, ci si è dedicati all'analisi delle disposizioni della legge delega n. 42/2009. In tale sede, si è evidenziata l'assoluta difficoltà di delineare un sistema compiuto in assenza delle disposizioni attuative contenute in tale provvedimento normativo. Infatti, appare innegabile che, nella legge delega, vi siano i germi per la costruzione di un sistema fiscale orientato al federalismo, ma, allo stesso tempo, dalla lettura dei principi in essa enunciati emergono, con altrettanta chiarezza, numerosi e rilevanti limitazioni al potere impositivo di Regioni e enti locali (si pensi alla riserva di presupposto a favore dello Stato e al connesso divieto di doppia imposizione).

Si è ritenuto, quindi, di non poter prescindere, al fine di meglio delineare il nuovo sistema fiscale, analizzare gli schemi dei decreti legislativi, recanti attuazione delle disposizioni in materia di fiscalità regionale, provinciale e comunale. Come si è avuto modo di precisare più volte, si tratta di una normativa non ancora vigente (e, come tale, suscettibile di essere modificata anche profondamente)<sup>450</sup>.

---

<sup>450</sup> In particolare, lo schema di decreto legislativo in materia di autonomia di entrata delle Regioni a statuto ordinario e delle province nonché di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard nel settore sanitario, approvato dal Consiglio dei Ministri in data 7 ottobre 2010, è all'esame delle Commissioni parlamentari per il parere di competenza e il decreto "Disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale" è stato approvato, in via definitiva, dal Consiglio dei Ministri del 3 febbraio 2011

In ogni caso, avuto riguardo al sistema complessivo che emerge dalla lettura dei menzionati schemi normativi, non si può non condividere l'opinione di quella dottrina<sup>451</sup> per cui si è ancora in presenza di un sistema centralistico, ancora lontano da un modello federale. In tal senso, depongono le scelte del legislatore delegato di incentrare il finanziamento delle Regioni sulla compartecipazione all'IVA e di confermare la posizione dominante dell'IRAP nell'ambito dei tributi propri derivati delle Regioni. Residuale, in tale sistema, sembra essere il ruolo che dovrebbero svolgere i tributi propri in senso stretto delle Regioni.

A diverse conclusioni non sembra si possa giungere volgendo lo sguardo sulla fiscalità provinciale e comunale così come emerge dagli schemi di decreti attuativi.

Per le Province, infatti, si è avuto modo di evidenziare che l'elemento di maggior novità consiste nella soppressione dei trasferimenti statali e regionali in favore dell'istituzione di compartecipazioni al gettito di tributi statali e regionali. Mentre, scarso rilievo, in termini di impatto, sembra poter avere, da un lato, la riconduzione, nell'alveo dei tributi propri provinciali, dell'imposta sulle assicurazioni contro la responsabilità civile derivante dalla circolazione dei veicoli a motore (RCA) e, dall'altro, la conferma dell'attribuzione alle Province dell'imposta provinciale di trascrizione (IPT), nonché degli altri tributi ad esse già riconosciuti dalla vigente legislazione.

Per quanto concerne il federalismo municipale, il decreto legislativo, approvato in via definitiva in data 3 febbraio 2011, disegna un sistema articolato su più fonti di finanziamento. Il riferimento è, in primo luogo, nell'ambito dei tributi propri dei Comuni istituiti con legge statale o regionale, all'imposta municipale propria e all'imposta

---

<sup>451</sup> GIOVANARDI A., *La fiscalità delle Regioni a statuto ordinario nell'attuazione del federalismo fiscale*, in *Rassegna Tributaria*, n. 6/2010.

municipale secondaria. In secondo luogo, tra i tributi di scopo, alla prevista introduzione dell'imposta di soggiorno e all'ampliamento dell'imposta di scopo, già introdotta con la legge finanziaria 2007. Ed, infine, tra le altre fonti di finanziamento dei Comuni, alla devoluzione a tali enti della fiscalità immobiliare e la contestuale istituzione di una nuova forma di prelievo opzionale (la cedolare secca sugli affitti), nonché lo sblocco dell'addizionale comunale all'IRPEF e la compartecipazione al gettito IVA.

In conclusione, si ritiene di poter affermare che è arduo definire il sistema così delineato un vero e proprio federalismo fiscale; ciononostante non si può non tenere conto come già la positivizzazione è attuata dalla legge delega n. 42/2009 - dell'idea di introdurre, nel nostro ordinamento fiscale, un modello federale costituisce una svolta epocale che, come tale, necessiterà di un lungo periodo di tempo per trovare piena attuazione. Pertanto, ancorché gli attuali schemi dei decreti legislativi di attuazione sembrino, nella sostanza, tradire (ridimensionare) il disegno di riforma ipotizzato dal legislatore in sede di delega, non sembra di potersi escludere, ad oggi, un ripensamento del legislatore delegato in sede di emanazione degli eventuali provvedimenti correttivi.

### **Bibliografia**

- AA.VV., *Il principio federativo*, a cura di CANTARO A e DEGNI M, edizioni La Meridiana, 1995
- AA.VV., *Federalismo fiscale e bilancio per obiettivi*, a cura di SOBBRIO G., Giuffrè editore, 1998
- AA.VV., *Federalismo fiscale: una nuova sfida per l'Europa*, a cura di MAJOCCHI A. e VELO D., CEDAM, 1999
- AA.VV., *L'attuazione del federalismo fiscale ó Una proposta*, a cura di BASSANINI F. e MACCIOTTA G., Il Mulino, 2003
- AA.VV., *Verso un nuovo federalismo fiscale*, a cura di ANTONINI L., Giuffrè editore, Milano, 2005
- AA.VV., *Il nuovo sistema fiscale degli enti locali*, a cura di AMATUCCI F., Torino, 2008
- AA.VV., *Il federalismo fiscale*, a cura di NICOTRA V., PIZZETTI F., SCOZZESE S., Donzelli ed., 2009
- AA.VV., *Il nuovo sistema fiscale degli enti locali*, a cura di AMATUCCI F., G. Giappichelli ed. Torino, 2010
- AA.VV., *Federalismo, sistema fiscale, autonomie*, a cura di FERRARI G.F., Donzelli ed., 2010
- ALBANESE S. e DONZI R., *Tributi locali e federalismo fiscale*, Maggioli editore, 2003
- ANTONINI L., *La Corte assegna l'IRAP alla competenza esclusiva statale. Intanto il federalismo fiscale rimane al palo mentre decolla il tubatico siciliano*, in *Le Regioni*, 2003

- ANTONINI L., *L'attuazione del federalismo fiscale*, in *Rivista di diritto pubblico italiano, comunitario e comparato*, 24 febbraio 2005
- ANTONINI L., *Una importante sentenza sul federalismo fiscale innovativa oltre il caso di specie*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 2008, II
- ANTONINI L., *Il primo decreto legislativo di attuazione della legge n. 42/2009: il federalismo demaniale*, in *Rivista di diritto pubblico italiano, comunitario e comparato*, 30 dicembre 2009
- ARACHI G. e ZANARDI A., *Il federalismo fiscale regionale: opportunità e limiti*, in *La Finanza pubblica italiana ó Rapporto 2000*, a cura di BERNARDI L., Il Mulino, 2000
- ASSONIME, *Elementi di riflessione sull'attuazione del federalismo fiscale*, dicembre 2008
- BASILAVECCHIA M., *Profili generali dell'imposta comunale sugli immobili*, in *Rassegna tributaria*, n. 5/1999
- BASILAVECCHIA M., *La fiscalità di sostegno nella prospettiva federalista*, in *Corriere Tributario*, n. 13/2009
- BERARDO G. E DULCAMARE V., *Incentivi alle imprese nella Manovra 2010*, in *Corriere tributario*, n. 26/2010
- BIZIOLI G., *I principi statali di coordinamento condizionano l'efficacia della potestà tributaria regionale. La corte costituzionale aggiunge un altro elemento alla definizione del nuovo federalismo*, in *Giurisprudenza costituzionale*, 2004
- BIZIOLI G., *Profili ricostruttivi dell'autonomia tributaria delle Regioni e degli enti locali derivante dalla legge delega in materia di federalismo fiscale*, in *La Finanza locale*, 2009
- BODRITO A., *La Corte costituzionale individua i tributi propri delle Regioni*, in *Corriere Tributario*, n. 43/2003

- BORDIGNON M., MANASSE P., TABELLINI G., *Federalismo fiscale e redistribuzione regionale*, in *Istituzioni e governo dell'economia*, a cura di PAGANETTO L. e TRIA G., Il Mulino, 1999
- BRANCASI A., *L'autonomia finanziaria degli enti territoriali: note esegetiche sul nuovo art. 119 Cost.*, in *Le Regioni*, 2003
- BUCICCO C., *Alcuni spunti di riflessione sull'attuazione del federalismo fiscale*, in *Rassegna tributaria*, n. 5/2009
- BUGLIONE E., *Alcune osservazioni costruttive sul ddl delega in materia di federalismo fiscale in merito al finanziamento delle Regioni*, ISSIFRA, 2009
- BURATTI C., *Molte ipotesi poche possibilità: i vincoli alle scelte tributarie*, Relazione al Convegno *«Dal federalismo amministrativo al federalismo fiscale»*, Castello di Rivoli, 9 luglio 2004
- BURATTI C., *Prime valutazioni sulla nuova fiscalità dei Comuni*, in *Rassegna Tributaria*, n. 5/2010
- CABRAS D., *Il processo di attuazione della legge delega in materia di federalismo fiscale: il ruolo del Parlamento*, in *Rivista di diritto pubblico italiano, comunitario e comparato*, n. 11/2009
- CARINCI A., *Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione Europea*, in *Rassegna tributaria*, 2004
- CARINCI A., *Autonomia impositiva degli enti sub statali e divieto di aiuti di Stato*, in *Rassegna tributaria*, n. 5/2006
- CARINCI A., *Osservazioni al disegno di legge n. 117 sul federalismo fiscale*, in *Rivista di diritto pubblico italiano, comunitario e comparato*, 19 novembre 2008
- CARPENTIERI C., *Prospettive di semplificazione della tassazione sugli immobili con il federalismo municipale*, in *Corriere Tributario*, n. 44/2010

- CIPOLLINA S., *Osservazioni sulla fiscalità ambientale nella prospettiva del federalismo fiscale*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, n. 4/2009
- COCIANI S.F., *Tributi propri della regione Sardegna e armonia del sistema tributario*, in *Rassegna Tributaria*, 2008
- COVINO F., *L'art. 119 Cost tra l'inerzia del legislatore e i tentativi della Corte costituzionale di definire un modello di autonomia finanziaria regionale*, in *Giurisprudenza italiana*, 2004
- COVINO F., *Modelli costituzionali di riparto finanziario nella prospettiva di diritto comparato*, in *L'attuazione del federalismo fiscale*, Atti del Convegno svoltosi venerdì 11 giugno 2010, presso l'Università La Sapienza di Roma, in *Rassegna Tributaria*, n. 6/2010
- D'AURO A., *Le difficoltà del federalismo fiscale nelle conclusioni dell'alta commissione per la finanza locale*, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2006
- D'AURO A., *L'avvio del federalismo fiscale in Italia dopo l'approvazione del disegno di legge delega concernente l'attuazione dell'art. 119 della Costituzione*, in *Il Fisco*, n. 43/2008
- D'AURO A., *Il federalismo fiscale in Italia dopo l'approvazione della legge delega di attuazione dell'articolo 119 della Costituzione*, in *La Finanza locale*, n. 7-8/2009
- DAMI F., *L'autonomia tributaria regionale ed i vincoli statali e comunitari all'indomani della pronuncia sulla legittimità delle cd. "tasse sul lusso"*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2008, II
- DAMIANI M. e CARPENTIERI C., *Federalismo fiscale, tra razionalizzazione delle spese e tributi locali*, in *Dialoghi Tributari*, n. 1/2009
- DE MARTIN G.C. e RIVOCCHI G., *Coordinamento della finanza territoriale e autonomie speciali alla luce della legge n. 42 del 2009*, in *Amministrazione in cammino - Rivista elettronica di diritto pubblico, di diritto dell'economia e di scienza dell'amministrazione*, 2009
- DE MITA E., *Le basi costituzionali del federalismo fiscale*, Milano, 2009



- DE MITA E., *«Tassa sul lusso» incompatibile con il diritto comunitario*, in *Rivista di giurisprudenza tributaria*, n. 2/2010
- DE PETRIS A., *Il federalismo fiscale nella Repubblica Federale di Germania*, Relazione presentata in un incontro sul tema *«Federalismo fiscale tra mito, idea e realtà»*, 16 maggio 2009, Istituto Regionale *«Alcide De Gasperi»* di Bologna
- DEL FEDERICO L., *Orientamenti di politica legislativa regionale in materia di tributi locali*, in *Fiscalità locale*, 2003
- DEL FEDERICO L., *La fiscalità di vantaggio degli enti territoriali fra decisioni politiche e limiti comunitari*, *Working papers* ó Università *«G. D'Annunzio»* ó Dipartimento di scienze giuridiche, n. 4/2011
- DELLA VALLE E., *«Tassa sul lusso»: la Corte di Giustizia completa l'epitaffio*, in *Corriere Tributario*, n. 3/2010
- DI PIETRO A., *Federalismo e devoluzione nella recente riforma costituzionale: profili fiscali*, in *Rassegna Tributaria*, n. 1/2006
- DI SIERVO U., *Il sistema delle fonti: il riparto della potestà normativa tra Stato e Regioni*, in *L'attuazione del titolo V della Costituzione*, Giuffrè editore, 2005
- FALSITTA G., *Le imposte della regione Sardegna sulle imbarcazioni e altri beni di lusso nelle «secche» dei parametri costituzionali e comunitari*, in *Corriere giuridico*, 2008
- FANTOZZI A., *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, Relazione al 50° Convegno di studi amministrativi *«L'attuazione del Titolo V della Costituzione»*, Varenna 16-18 settembre 2004, in *Rivista di diritto tributario*, 2005
- FEDELE A., *Articolo 23*, in *Commentario alla Costituzione*, a cura di Branca, 1978
- FEDELE A., *Federalismo fiscale e riserva di legge*, in *L'attuazione del federalismo fiscale*, *Atti del Convegno svoltosi venerdì 11 giugno 2010, presso l'Università La Sapienza di Roma*, in *Rassegna Tributaria*, n. 6/2010

- FICARI V., *Scintille di autonomia tributaria regionale e limiti interni e comunitari*, in *Rassegna tributaria*, 2002
- FICARI V., *Aiuti fiscali regionali, selettività e insularità: dalle Azzorre agli enti locali italiani*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2007
- FICARI V., *Sviluppo del turismo, ambiente e tassazione locale*, in *Rassegna tributaria*, n. 4/2008
- FICARI V., *L'autonomia tributaria delle Regioni e degli enti locali tra Corte Costituzionale e disegno di legge delega*, 2009
- FICHERA F., *Federalismo fiscale e Unione europea*, in *L'attuazione del federalismo fiscale, Atti del Convegno svoltosi venerdì 11 giugno 2010, presso l'Università La Sapienza di Roma*, in *Rassegna Tributaria*, n. 6/2010
- FREGNI M.C., *Riforma del titolo V della Costituzione e federalismo fiscale*, in *Rassegna tributaria*, n. 3/2005
- FUSARO C., *Il processo federale in Italia: opportunità e rischi. Cosa apprendere, cosa evitare o Conclusioni al Seminario internazionale, intervento al Seminario "Il processo federale in Italia o Una proposta comparata"*, Roma, 18-19 febbraio 2010
- GALLO F., *L'autonomia tributaria degli enti locali*, Soc. ed. Il Mulino, Bologna, 1979
- GALLO F., *Federalismo fiscale e principio di autonomia*, in *Rassegna Parlamentare*, 1996, pagg. 775 e ss.
- GALLO F., *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione*, in *Rassegna tributaria*, n. 2/2002
- GALLO F., *Federalismo fiscale e ripartizione delle vasi imponibili tra Stato, Regioni ed Enti locali*, in *Rassegna tributaria*, n. 6/2002
- GALLO F., *Ancora in tema di autonomia tributaria delle Regioni e degli Enti locali nel nuovo titolo V della Costituzione*, in *Rassegna tributaria*, n. 4/2005

- GALLO F., *I principi di diritto tributario: problemi attuali*, in *Rassegna tributaria*, n. 4/2008
- GALLO F., *I capisaldi del federalismo fiscale*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2009
- GALLO F., *Profili critici della tassazione ambientale*, in *Rassegna tributaria*, n. 2/2010, pagg. 303 e ss.
- GIANNOLA A., *Dualismo trasferimenti e perequazione: dove va il sistema Italia?*, in *L'attuazione del federalismo fiscale, Atti del Convegno svoltosi venerdì 11 giugno 2010, presso l'Università La Sapienza di Roma*, in *Rassegna Tributaria*, n. 6/2010
- GIARDA P., *Le regole del federalismo fiscale nell'articolo 119: un'esperienza di fronte alla nuova Costituzione*, in *Le Regioni*, 2001
- GIARDA P., *L'esperienza italiana di federalismo fiscale*, Soc. ed. Il Mulino, 2005
- GIAVAZZI F., PENATI A., TABELLINI G., *La costituzione fiscale*, Il Mulino, 1998
- GIORDANO A. e IMBESI M.G., *La riforma federalista e le problematiche fiscali alla luce della Finanziaria 2008*, in *Rassegna Tributaria*, n. 3/2008
- GIOVANARDI A., *L'autonomia tributaria degli enti territoriali*, Milano, 2005
- GIOVANARDI A., *Riflessioni critiche sulla ripartizione delle competenze legislative in materia tributaria tra Stato e Regioni alla luce della sentenza della Corte costituzionale sui tributi propri della Regione Sardegna*, in *Rassegna tributaria*, 2008
- GIOVANARDI A., *La fiscalità regionale e locale nel d.d.l. Calderoli tra tributi propri derivati e principio di contenenza: ci sarà un qualche spazio per i tributi propri in senso stretto di regioni e enti locali?*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2009

- GIOVANARDI A., *La fiscalità delle Regioni a statuto ordinario nell'attuazione del federalismo fiscale*, in *L'attuazione del federalismo fiscale, Atti del Convegno svoltosi venerdì 11 giugno 2010, presso l'Università La Sapienza di Roma*, in *Rassegna Tributaria*, n. 6/2010
- GREGGI M., *Tributi regionali e vincoli comunitari: i limiti europei alla potestà impositiva regionale (quando il controllo di compatibilità comunitaria passa attraverso la Corte Costituzionale)*, in *Rassegna tributaria*, 2008
- GROPPI T., *Il federalismo fiscale nel quadro costituzionale*, in *Rivista di diritto pubblico italiano, comunitario e comparato*, 14 novembre 2008
- JORIO E., GAMBINO S., DIGNAZIO G., *Il federalismo fiscale: commento articolo per articolo alla legge 5 maggio 2009, n. 42*, Maggioli editore, Bologna 2009
- LUPI R., *Fiscalità e tributi nel disegno di legge sul federalismo*, in *Corriere Tributario*, 38/2008
- MAJOCCHI A. E MURARO G., *Verso l'attuazione del federalismo fiscale*, in *Rivista di diritto finanziario e scienze delle finanze*, 2006
- MARONGIU G., *La fiscalità locale tra le garanzie dei contribuenti e le esigenze della comunità*, in *Finanza locale*, 2002
- MARONGIU G., *La disciplina sostanziale dell'imposta compete esclusivamente allo Stato*, in *Corriere tributario*, n. 40/2004
- MARONGIU G., *Le tasse di Soruö e l'impatto con la Corte Costituzionale*, in *Giurisprudenza tributaria*, 2008
- MARONGIU G., *Difficoltà attuative per la realizzazione del federalismo fiscale*, in *Corriere Tributario*, n. 23/2009
- MARONGIU G., *Federalismo fiscale: un progetto ambizioso per una realtà difficilissima*, in *Corriere Tributario*, n. 47/2010

- MAZZILLO L., *Federalismo fiscale e patto di stabilità*, Relazione al Convegno *«Dal federalismo legislativo al federalismo fiscale»*, Castello di Rivoli, 9 luglio 2004
- MELIS G., *La delega sul federalismo fiscale e la cosiddetta «fiscalità di vantaggio»*, in *Rassegna Tributaria*, n. 4/2009
- MICELI R., *Federalismo fiscale e responsabilità comunitaria degli Enti territoriali: riflessioni e prospettive*, in *L'attuazione del federalismo fiscale, Atti del Convegno svoltosi venerdì 11 giugno 2010, presso l'Università La Sapienza di Roma*, in *Rassegna Tributaria*, n. 6/2010
- MORRONE A., *Principi di coordinamento e qualità della potestà tributaria di regioni e enti locali*, in *Giurisprudenza costituzionale*, 2004
- MURARO G. *Dal federalismo alla riforma fiscale*, in *L'attuazione del federalismo fiscale, Atti del Convegno svoltosi venerdì 11 giugno 2010, presso l'Università La Sapienza di Roma*, in *Rassegna Tributaria*, n. 6/2010
- MURGIA P., *Corte Costituzionale: sentenza n. 397 del 25 ottobre 2005. Potestà normativa regionale e tributi regionali istituiti e regolati con legge dello Stato*, in *Il Fisco*, n. 45/2005
- MURGIA P., *Tributi regionali e locali. Orientamenti della Corte Costituzionale e novità della L. n. 42/2009*, in *Il Fisco*, n. 1/2010
- MUSUMECI A., *Autonomia finanziaria, livelli di governo e finanziamento delle funzioni*, in *La riforma del titolo V della Costituzione e la giurisprudenza costituzionale*, G. Giappichelli ed., 2003
- MUSOLINO S., *I rapporti Stato e Regioni nel nuovo titolo V alla luce dell'interpretazione della Corte Costituzionale*, Giuffrè ed., 2007
- NANIA R., *La questione del federalismo fiscale tra principi costituzionali ed avvio del percorso attuativo*, in *Rivista di diritto pubblico italiano, comunitario e comparato*, 2 dicembre 2009
- NIKIFAVA KHELENA, *L'autonomia tributaria delle Regioni e degli enti locali: lo stato di attuazione dell'art. 119 Cost. alla luce della*

*giurisprudenza della Corte Costituzionale, in Le istituzioni del federalismo, n. 6/2004*

- ORLANDI M. E BAGAGLIO P., *L'autonomia finanziaria delle regioni ordinarie e speciali alla luce delle recenti sentenze della Corte Costituzionale nn. 370/2003, 37/2004 e 103/2004, in Il Fisco, n. 26/2004*
- PEREZ R., *L'autonomia finanziaria degli enti territoriali, in Rassegna tributaria, 2007*
- PERRONE L., *La sovranità impositiva tra autonomia e federalismo, in Rivista di diritto tributario, 2004*
- PERRONE L., *I tributi propri regionali derivati, in L'attuazione del federalismo fiscale, Atti del Convegno svoltosi venerdì 11 giugno 2010, presso l'Università La Sapienza di Roma, in Rassegna Tributaria, n. 6/2010*
- PERRUCCI U., *Le tasse sul lusso secondo la Corte Costituzionale, in Bollettino tributario, 2008*
- PERSANO F., *La legge delega sul federalismo fiscale alla luce della giurisprudenza comunitaria in tema di selettività territoriale, in Diritto del commercio internazionale, n. 3/2009*
- PIÑEIRO ROCÌO GONZALEZ, *Aiuti di Stato, selettività regionale e politiche fiscali agevolative delle Regioni, in Rivista di diritto tributario, n. 9/2010, parte I*
- PUTZOLU F., *L'autonomia tributaria degli enti territoriali. Profili giuridici del federalismo fiscale, CEDAM, 1996*
- PUZZO F., *Il federalismo fiscale, Giuffrè editore, 2002*
- RAGUCCI G., *La legge delega per l'attuazione del federalismo fiscale, in Rassegna Tributaria, n. 3/2010*
- RIVOSECCHI G., *La ridefinizione dei rapporti fra Stato, regioni ed enti locali attraverso il disegno di legge di delega per l'attuazione dell'articolo 119 della Costituzione, Relazione tenuta alla tavola rotonda "Prospettive e*

*problemi aperti del federalismo fiscale in Italia*, promossa dall'ACOM, 15 dicembre 2008

- RUSSO P. E FRANZONI G., *Coordinamento del sistema tributario*, in *L'attuazione del federalismo fiscale, Atti del Convegno svoltosi venerdì 11 giugno 2010, presso l'Università La Sapienza di Roma*, in *Rassegna Tributaria*, n. 6/2010
- RUSSO V., *Ancora sul nuovo articolo 119 della Costituzione e la perequazione*, in *Rivista dei tributi locali*, n. 6/2002
- SALVINI L., *Federalismo fiscale e tassazione degli immobili*, in *L'attuazione del federalismo fiscale, Atti del Convegno svoltosi venerdì 11 giugno 2010, presso l'Università La Sapienza di Roma*, in *Rassegna Tributaria*, n. 6/2010
- SCANU G., *La tassazione sui flussi turistici tra fiscalità locale e competitività: alcune esperienze europee a confronto*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 3/2009
- SERRANÒ M.V., *Brevi considerazioni sugli effetti tributari della riforma del Titolo V della Costituzione*, in *Bollettino Tributario*, 2002
- SERRANÒ M.V., *Aiuti di Stato e federalismo fiscale alla luce della sentenza della Corte UE causa C-88/03*, in *Il Fisco*, n. 39/2006
- SICILIOTTI C., *Rischi e opportunità del federalismo fiscale*, in *Il Fisco*, n. 10/2009
- SORRENTINO F., *Coordinamento e principi costituzionali*, in *L'attuazione del federalismo fiscale, Atti del Convegno svoltosi venerdì 11 giugno 2010, presso l'Università La Sapienza di Roma*, in *Rassegna Tributaria*, n. 6/2010
- SPAZIANI TESTA G., *Fiscalità immobiliare: un sistema complesso da ricondurre ad equità*, in *Corriere Tributario*, n. 44/2010
- STEVANATO D., LUPI R., GUERRA M.C., BANTERLE B., *Il federalismo fiscale come trasferimento di gettito nelle aree di produzione*, in *Dialoghi Tributari*, n. 4/2008

- STEVANATO D., *I tributi proprii delle Regioni nella legge delega sul federalismo fiscale*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2010, I
- SVIMEZ, *Il disegno di legge delega in materia di federalismo fiscale e le Regioni del Mezzogiorno*, in *Quaderni SVIMEZ*, n. 12/2007
- TESAURO F., *Le basi costituzionali della fiscalità regionale e locale*, in *Finanza locale*, n. 9/2005
- TREMONTI G. E VITALETTI G., *Il federalismo fiscale*, Editori Laterza, 1994
- TUNDO F., *Contributo allo studio dell'autonomia tributaria dei Comuni*, Padova, 2002
- TURIS P., *Le imposte cd. sul lusso istituite dalla Regione Sardegna*, in *Il Fisco*, n. 17/2008
- VANNI M., *Il federalismo fiscale: gli annunci e la realtà*, in *Quaderni costituzionali*, 2009
- VILLANI S., *Il d.d.l. sul federalismo fiscale: alcune osservazioni in materia di regionalizzazione dell'iva e di lotta all'evasione fiscale*, in *Rassegna tributaria*, n. 1/2008
- VISCA P., *Le nuove disposizioni sul federalismo fiscale*, in *Giornale di diritto amministrativo*, n. 5/2000
- VITALETTI G., *Il federalismo fiscale, ovvero: dalle imposte-manna alle imposte-talenti?*, intervento al Convegno *«Dal federalismo legislativo al Federalismo fiscale»*, Torino 9 luglio 2004
- ZANARDI A., *Federalismo fiscale: tutto rinviato*, in *La finanza pubblica italiana ó Rapporto 2006*, a cura di GUERRA M.C. e ZANARDI A., Il Mulino, 2006