

FONDAZIONE ANTONIO UCKMAR

**I “Venerdì di Diritto e Pratica Tributaria”
Taormina 27-28 aprile 2012**



*Regionalismo fiscale tra autonomie locali e diritto
dell'Unione Europea*

Atti preparatori:

Interventi: L. Antonini; M. Bertolissi; C. Billardi; A. Carinci; G. Corasaniti; C. Corrado Oliva; P. de'Capitani di Vimercate; A. Di Pietro; T. Fox; F. Gallo; E. Giardina; S. La Rosa; J. Lasarte Alvarez; E. La Scala; G. Marongiu; P. Panteghini; A. Quattrocchi; F. Roccatagliata; L. Salvini; G. Vezzoso

REGIONALISMO FISCALE TRA AUTONOMIE LOCALI E DIRITTO DELL'UNIONE EUROPEA

A 30 anni di distanza da analoga iniziativa promossa a Taormina nel 1982, la Fondazione Antonio Uckmar, nel quadro delle iniziative denominate I "Venerdì di Diritto e Pratica Tributaria", ha deciso di proporre un convegno sul tema della fiscalità nelle autonomie locali.

L'esigenza di una nuova riflessione sulla finanza regionale deriva dalla necessità di assicurare che l'implementazione del "federalismo fiscale" si traduca nel reale riconoscimento di una potestà tributaria di tali enti e, particolarmente, nella valorizzazione di quegli spazi di autonomia impositiva di cui godono, già oggi, le regioni a statuto speciale.

Il convegno intende affrontare la materia in una prospettiva nella quale la disciplina tributaria si proponga quale momento di sintesi tra i presupposti costituzionali dell'autonomia delle regioni e degli enti locali e i principi fissati dal diritto dell'Unione Europea.

PROGRAMMA

27 APRILE 2012

ore 09,00

Registrazione dei partecipanti

ore 09,30

Indirizzi di saluto

Dott. Saverio Continella – Direttore generale Credito Siciliano

Prof. Victor Uckmar – Introduzione dei lavori

ore 10,00

Prof. Cesare Glendi – *coordinatore e moderatore*

Prof. Luca Antonini – *“Federalismo fiscale e Costituzione: una valutazione complessiva della attuazione della legge n.42 del 2009”*

Prof. Franco Gallo – *“I principi del federalismo fiscale”*

Prof. Mario Bertolissi – *“Stato sociale e federalismo fiscale”*

Prof. Paolo Panteghini – *“Aspetti economici della fiscalità regionale”*

Prof. Adriano Di Pietro – *“L'autonomia tributaria regionale tra imposizioni e compartecipazione”*

Prof. Franco Roccatagliata – *“L'Unione Europea e l'autonomia fiscale delle collettività territoriali”*

ore 13,00 - Buffet

* * * * *

ore 15,00

Prof. Andrea Carinci - *“Autonomia tributaria e vincoli comunitari”*

Dott. Giovanni Vezzoso – *“Il potere impositivo delle regioni fra limiti costituzionali e vincoli comunitari”*

Prof. Emilio Giardina – *“Il principio della perequazione finanziaria nella Costituzione italiana”*

Prof. Gianni Marongiu – *“La fiscalità “siciliana” nel restaurato regno borbonico (1816-1861)”*

Prof. Salvatore La Rosa – *“Il riparto delle competenze tributarie nell'esperienza dell'autonomia regionale siciliana”*

Prof. Ennio La Scala – *“L'autonomia statutaria della Regione Siciliana in materia finanziaria e tributaria”*

Avv. Andrea Quattrocchi – *“L'autonomia tributaria siciliana nel quadro delle esperienze degli altri statuti speciali regionali”*

28 APRILE 2012

ore 09.00

Prof. Andrea Parlato – *moderatore*

Prof. Giuseppe Corasaniti - *“Territorialità del presupposto e ripartizione del gettito: il caso dell’imposta sulle assicurazioni”*

Prof. Livia Salvini - *“Il ruolo dell’IMU nell’attuazione del federalismo fiscale”*

Avv. Caterina Corrado Oliva - *“Il regionalismo fiscale dei cantoni nei rapporti con la confederazione elvetica”*

Avv. Cristian Billardi - *“Aspectos relevantes de los sistemas de descentralización y coordinación tributaria en América Latina”*

Prof. Javier Lasarte Alvarez - *“La financiación de las Comunidades Autónomas: la experiencia de España”*

Avv. Paolo de’Capitani di Vimercate – *“Il federalismo fiscale negli Stati Uniti d’America”*

Avv. Thomas Fox – *“L’esperienza del federalismo fiscale nell’ordinamento tedesco”*

ore 13.00

Chiusura dei lavori

Aperitivo

* * * * *

INDICE

Prof. Luca Antonini " <i>Federalismo fiscale e Costituzione:una valutazione complessiva della attuazione della legge n. 42 del 2009</i> " . Pag. 9	
Prof. Mario Bertolissi " <i>Stato sociale e federalismo fiscale</i> "	» 29
Avv. Cristian Billardi " <i>Aspectos relevantes de los sistemas de descentralización y coordinación tributaria en América Latina</i> "	» 63
Prof. Andrea Carinci " <i>Autonomia tributaria e vincoli comunitari</i> "	» 85
Prof. Giuseppe Corasaniti " <i>Territorialità del presupposto e ripartizione del gettito:il caso dell'imposta sulle assicurazioni</i> "	» 95
Avv. Caterina Corrado Oliva " <i>Il regionalismo fiscale dei cantoni nei rapporti con la confederazione elvetica</i> "	» 105
Avv. Paolo de'Capitani di Vimercate " <i>Il federalismo fiscale negli Stati Uniti d'America</i> "	» 117
Prof. Adriano Di Pietro " <i>L'autonomia tributaria regionale tra imposizioni e compartecipazione</i> "	» 131
Avv. Thomas Fox " <i>L'esperienza del federalismo fiscale nell'ordinamento tedesco</i> "	» 133
Prof. Franco Gallo " <i>I Principi del Federalismo Fiscale</i> "	» 141
Prof. Emilio Giardina " <i>Il principio della perequazione finanziaria nella Costituzione italiana</i> "	» 165
Prof. Salvatore La Rosa " <i>Il riparto delle competenze tributarie nell'esperienza dell'autonomia regionale siciliana</i> "	» 185
Prof. Javier Lasarte Alvarez " <i>La financiación de las Comunidades Autónomas: la experiencia de España</i> "	» 207
Prof. Agostino Ennio La Scala " <i>L'autonomia statutaria della Regione Siciliana in materia finanziaria e tributaria</i> "	» 209
Prof. Gianni Marongiu " <i>La fiscalità "siciliana" nel restaurato regno borbonico (1816-1861)</i> "	» 221

Prof. Paolo M. Panteghini " <i>Aspetti economici della fiscalità regionale</i> "	Pag. 249
Avv. Andrea Quattrocchi " <i>L'autonomia tributaria siciliana nel quadro delle esperienze degli altri statuti speciali regionali</i> "	» 259
Prof. Franco Roccatagliata " <i>L'Unione Europea e l'autonomia fiscale delle collettività territoriali</i> "	» 277
Prof. ssa Livia Salvini " <i>Il ruolo dell'IMU nell'attuazione del federalismo fiscale</i> "	» 311
Dott. Giovanni Vezzoso " <i>Il potere impositivo delle regioni, fra limiti costituzionali e vincoli comunitari</i> "	» 319
Appendice legislativa.....	» Errore. Il segnalibro non è definito.

Prof. Luca Antonini

Professore Università di Padova

Federalismo fiscale e Costituzione:una valutazione complessiva della attuazione della legge n. 42 del 2009

SOMMARIO: 1.Una necessaria premessa: “la libertà dipende dalle tasse” - 2. Federalismo fiscale, responsabilità, diritti - 3. Risorse limitate e federalismo fiscale: l’attuazione dell’art.119 Cost. - 4. Le disfunzioni di un sistema di finanziamento fondato sul criterio della spesa storica - 5. La ricostruzione di un sistema istituzionale di spesa responsabile - 6. Necessarie correzioni - 7. Conclusioni

1 Una necessaria premessa: “la libertà dipende dalle tasse”.

Nel 1995 lo spaventoso incendio di Westhampoton, località della parte più occidentale della celebre Long Island Hampotons, venne domato grazie all’intervento tempestivo degli operatori militari e civili: non ci furono vittime né particolari danni alle proprietà; il costo dell’intervento fu stimato intorno ai tre milioni di euro.

Con la narrazione di questo episodio si apre il saggio di Holmes e Sustain, intitolato “il costo dei diritti”, con il sottotitolo “Perché la libertà dipende dalle tasse”.

E’ interessante notare come questo saggio, pur dicendo cose ovvie, abbia gettato un sasso nello stagno nel contesto culturale sia *liberal* che conservatore, entrambi refrattari, per opposti motivi, ad ammettere le verità scontate affermate nel volume, ritenute quasi “un’offesa alle buone maniere, o addirittura, come una minaccia alla salvaguardia dei diritti”¹.

In particolare Holmes e Sustain evidenziano come la distinzione tra libertà negative (la cui tutela si realizzerebbe grazie al non intervento dello Stato in una sfera originaria di libertà della persona) e libertà positive (che invece implicherebbero l’intervento del potere pubblico per garantirle) costituisca una concettualizzazione che non trova riscontro nella realtà. Tutti i diritti, sia quelli di libertà negativa che positiva, implicano strutture pubbliche che li attuino e li garantiscano. Il più tradizionale diritto di libertà negativa, la proprietà, implica, ad esempio, l’esistenza di forze di polizia, di tribunali e di giudici, di carceri. Senza queste strutture la proprietà non riceverebbe tutela: “una prova evidente ... è rappresentata dalle cifre che gli americani, in quanto nazione, spendono per proteggere la proprietà privata scoraggiando e punendo i reati contro il patrimonio: nel 1992, ad esempio, negli Stati Uniti, i costi per diretti per l’attività di prevenzione della polizia e per la repressione penale ammontavano a circa settantatre miliardi di dollari, una somma che

¹ HOLMES SUNSTEIN, *Il costo dei diritti. Perché la libertà dipende dalle tasse*, Bologna, 2000, 25.

supera l'intero prodotto nazionale lordo di più della metà dei paesi del mondo"².

I diritti sono quindi beni pubblici che vengono finanziati con le imposte. Negare questa evidenza ed evitare di confrontarsi fino in fondo con la questione del costo dei diritti è invece funzionale per i conservatori a mantenere le tesi sullo "Stato minimo" alla Nozick o alla Murray; riconoscere la questione del costo dei diritti porterebbe ad ammettere, invece, che la ricchezza privata esiste solo grazie alle istituzioni e che la definizione, l'interpretazione e la tutela della proprietà sono servizi resi dallo Stato a vantaggio di coloro che attualmente possiedono dei beni, finanziati da tutti i cittadini.

Per i *liberal* è altrettanto scomodo parlare di costo dei diritti, perché i diritti "sono pretese eticamente giuste e pressoché irrefutabili ... i diritti riguardano i principi e comportano una sorta di intransigenza assoluta e irremovibile". I diritti fondamentali sono "assi pigliatutto", per usare la espressione di Dworking, devono qualificarsi come assoluti e lo Stato non può invocare ragioni per giustificare la loro mancata tutela. Attenendo a valori universali come la dignità umana, appare quasi come un'offesa arrivare a parlare di un condizionamento finanziario dei diritti, ed escludere un giudice possa negare il riconoscimento di un diritto solo a motivo della mancanza di risorse finanziarie.

Una volta constatati questi tabù culturali, il saggio di Holmes e Sustain offre, a favore della sua tesi sulla necessità invece di considerare l'argomento del costo dei diritti, alcune esemplificazioni illuminanti: "un giudice può ordinare ... che una prigione garantisca migliori condizioni di vita ai detenuti, ma può quel giudice tenere conto che il denaro che fa spendere per tali scopi non avrebbe potuto essere meglio speso per vaccinare contro la difterite i bambini dei ghetti?". O ancora propone il caso DeShaney, dove la Corte Suprema, per non riconoscere la rilevanza dell'argomentazione relativa al costo dei diritti e rimanere nell'ambito della tradizionale distinzione tra libertà negative e libertà positive, è giunta a pronunciare "uno dei verdetti più sconvolgenti e disumani della storia moderna"³.

² Idem, 68.

³ Idem, 101, ss.: "la comprensione dei diritti fondamentali. E di conseguenza, la comprensione dei rapporti tra il potere giudiziario e gli altri poteri dello Stato, dipende dalla scelta a priori se ignorare il costo dei diritti o se, al contrario, tenerne conto. Nella sua opinione la Corte non ha prestato attenzione alcuna al problema della scarsità delle risorse pubbliche, ma ha giustificato la passività dello Stato, che intendeva difendere come tale, limitandosi ad affermare che un bambino picchiato orribilmente, dopo essere stato affidato in custodia al padre crudele per ordine del tribunale (e mentre si trovava sotto al supervisione delle autorità pubbliche), non aveva subito alcuna violazione dei suoi diritti fondamentali. Il risultato è stato uno dei verdetti più sconvolgenti e disumani della storia moderna della Corte suprema. Sconvolgente, disumano e al tempo stesso non necessario, perché una giustificazione più limitata e ragionevole, basata in parte sulla questione dei costi, la quale avrebbe

Garantire un diritto, significa, quindi distribuire risorse e la scelta – questa è la conclusione “sconvolgente” e insieme realistica di Holmes e Sustain – deve essere essenzialmente rimessa al potere politico, dal momento che è quello in grado di valutare la generalità delle situazioni, mentre il giudice ha di fronte solo il caso singolo. Il potere politico, ovviamente, è tenuto al rispetto del quadro costituzionale con anche le specifiche scale assiologiche, ma all’interno di questo quadro la garanzia dei diritti implica compressi⁴, la cui valutazione è rimessa principalmente al potere politico in quanto responsabile di fronte agli elettori.

Il saggio sembra concludersi con un invito: “la teoria del diritto si avvicinerrebbe di più alla realtà se prendesse apertamente in esame la concorrenza di risorse limitate che inevitabilmente si sviluppa fra i diversi diritti fondamentali, ed anche fra i diritti fondamentali e altri valori sociali”⁵.

In questa sede, si vuole iniziare a raccogliere questo invito, divenuto ancora più pressante per l’incedere degli sviluppi storici successivi al momento in cui il saggio di Holmes e Sustain veniva scritto.

Il tema dei diritti, al tempo presente, non può più essere affrontato a prescindere dal problema delle risorse disponibili: la questione del costo dei diritti e della crisi finanziaria dello Stato⁶ non è più (sic!) una novità. Le crisi che hanno scolpito i primi anni di vita del terzo millennio hanno segnato una soluzione di continuità non riconducibile a una mera fase del ciclo economico: hanno piuttosto aperto nuovi scenari strutturali. Le dottrine che ancora considerano i diritti come rinchiusi in un limbo dove il problema del condizionamento finanziario non si deve neppure porre, si trovano messe definitivamente fuori campo dalla storia dell’Occidente⁷. Esse risultano destinate ad essere contraddette dai processi che hanno condotto e stanno conducendo all’inserimento nelle costituzioni europee – le più articolate e ricche sul piano del riconoscimento dei diritti sociali – del vincolo al pareggio di bilancio.

chiamato in causa il carattere non illimitato dei diritti, la cui tutela dipende dalla spesa pubblica, sarebbe stata a portata di mano”.

⁴ Idem, 102.

⁵ Idem 103.

⁶ Cfr. già O’CONNOR, *The Fiscal Crisis of the State*, Martin Press, New York, 1973.

⁷ Si veda ad esempio, LUCIANI, *Unità nazionale e struttura economica. La prospettiva della Costituzione repubblicana*, relazione al Convegno nazionale AIC, *Costituzionalismo e Costituzione nella vicenda unitaria italiana*, Torino, 28.10.2011, in www.associazionedeicostituzionalistiitaliani.it, 71, ss., dove si critica la prospettiva di inserire il vincolo al pareggio di bilancio in Costituzione: “irrigidire il vincolo al pareggio, impedendo – salvi casi particolari se non eccezionali – anche transitori scostamenti, sembra ribaltare (in violazione dei limiti assoluti alla revisione) il complessivo impianto costituzionale dei rapporti dell’economia con la politica”.

Tuttavia, a fronte di letture innovative (ad esempio: Franco Gallo, in *Le ragioni del fisco*⁸) le implicazioni di questi processi ancora stentano ad essere veramente comprese da gran parte della dottrina giuridica.

In questa sede si vuole allora iniziare ad approfondire queste implicazioni, dal momento che il federalismo fiscale può essere considerato come uno di quei processi istituzionali⁹ che sono diretti a evitare che “risorse alle quali ha contribuito l’intera collettività siano usate per tutelare diritti di alcuni cittadini, piuttosto che i diritti di altri”¹⁰. Più precisamente, il federalismo fiscale, che inerisce non tanto alla questione della misura delle imposte, ma a quella dell’uso delle stesse, rappresenta, nel contesto di risorse limitate che si è descritto, una modalità istituzionale diretta a favorire l’*accountability* e quindi il controllo democratico degli elettori sui compromessi attraverso cui il sistema politico decide sulla destinazione delle risorse.

Da questo punto di vista, il nuovo contesto e l’imprescindibilità dell’argomento sul costo dei diritti cambiano i presupposti stessi di alcuni principi classici. Il principio *no taxation without representation*, nato in origine per tutelare i diritti proprietari, così come il diritto al bilancio¹¹, si può ritenere che sia oggi divenuto funzionale alla garanzia (attraverso il controllo democratico) anche e soprattutto dei diritti sociali; il principio di solidarietà non può più essere genericamente affermato a prescindere dall’esame sugli effettivi fabbisogni e sulla destinazione delle risorse (scarse).

2 Federalismo fiscale, responsabilità, diritti.

La questione del riconoscimento e della garanzia dei diritti resta ancor di più viva e cruciale all’interno di un quadro di risorse limitate. Resta viva e cruciale non solo nei termini di una molteplicità di tematiche più tradizionali, come quella delle scale di priorità o dei livelli essenziali in sistemi federali, ma anche e soprattutto nell’aprire nuove prospettive all’interno delle quali considerare le implicazioni costituzionali del problema.

L’esempio che si propone apre la strada al tema che verrà trattato in questa sede: fino a poco tempo fa il nesso tra l’art. 119, Cost., e l’art. 32, Cost., sul diritto alla salute era considerato solo in termini di neutrale strumentalità.

⁸ GALLO, *Le ragioni del fisco*, Bologna, 2007, spec. !03, ss. dove si evidenzia il nesso tra giustizia fiscale e giustizia sociale.

⁹ In questo ambito un’altra dimensione che dovrebbe essere attentamente considerata è quella della sussidiarietà: basti pensare a istituti come quello del 5 per mille che consentono al contribuente di destinare risorse direttamente a soggetti ritenuti meritevoli, superando la intermediazione politica. Cfr. al riguardo, ANTONINI, *Sussidiarietà fiscale. La frontiera della democrazia*, Milano, 2007; nonché BERGO GOSETTI, *Il 5 per mille “in transizione”: la sussidiarietà fiscale vista da Est*, in *Federalismo Fiscale*, 1/2011, 151, ss. Si ricorda inoltre la importante pronuncia della Corte costituzionale, sent. n. 202 del 2007.

¹⁰ HOLMES E SUSTEIN, op. cit., 19.

¹¹ Cfr. al riguardo, la ricostruzione offerta in ANTONINI, *Sussidiarietà fiscale. La frontiera della democrazia*, Milano, 2007, pag. ..., ss.

Oggi, in un quadro di risorse drasticamente limitate, non può più esserlo: la modalità di allocazione, l'effettività del processo di responsabilizzazione e la efficacia della *accountability* condiziona pesantemente il livello di attuazione del diritto stesso.

E' su questo piano quindi che si apre una nuova prospettiva di rilievo costituzionale: non più solo sul fatto del riconoscimento del diritto e della sua tutela, ma anche e soprattutto sul piano della gestione delle risorse e della capacità del processo democratico di garantire una verifica sull'uso delle risorse limitate. In questa prospettiva inerisce al diritto costituzionale non solo la questione se il diritto all'ambiente salubre rientri nel diritto alla salute, o se una certa terapia debba o meno essere garantita a carico del sistema pubblico, ma anche la questione degli sprechi e delle inefficienze di un sistema strutturato in modo da consentirle.

E' questa diversa prospettiva che, abbandonando la sterile secca dell'assenza del vincolo finanziario, deve essere perseguita riportando dentro un nuovo realismo la questione della garanzia e dell'effettività dei diritti fondamentali, in un quadro che è a risorse necessariamente limitate.

E' spostando il problema, non ignorandolo, che si aiuta lo sviluppo del sistema dei diritti.

3 Risorse limitate e federalismo fiscale: l'attuazione dell'art.119 Cost.

Il processo di attuazione del federalismo fiscale in conformità a quanto disposto dalla legge n. 42 del 2009¹² ha rappresentato un'operazione di razionalizzazione di un sistema per molti aspetti degenerato.

Nella relazione presentata dal Governo alle Camere il 30 giugno dello scorso anno, è stata utilizzata la metafora dell'"albero storto", per poi illustrare come si sarebbe potuto e dovuto raddrizzarlo.

E' questo il vero obiettivo del federalismo fiscale, che interseca tanto la risalente "questione meridionale" quanto la più recente "questione settentrionale", messa in evidenza ormai da parecchi autori: basti citare *Il sacco del Nord*, di Luca Ricolfi e *Né uniti né divisi* di Marcello Fedele.

Non sempre, anzi direi raramente, questo è stato colto. Probabilmente nella visione collettiva questo obiettivo addirittura non è stato ancora percepito.

Diversi sono i motivi: negli ultimi tempi sul federalismo fiscale e sul relativo processo di attuazione, in sedi diverse e di varia natura (politiche, mediatiche, accademiche) si è detto e scritto molto e non sempre correttamente. Era quindi prevedibile che una riforma di queste dimensioni, in un contesto di tale complessità, si potesse prestare alle più diverse interpretazioni e strumentalizzazioni. Spesso si assiste a rappresentazioni completamente antitetiche: da un lato si dice che la riforma non cambierà quasi nulla per il

¹² Sulla quale si veda l'eccellente saggio di GALLO, *Principi ...*, nonché GALLO, *I capisaldi del federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, pag. 223.

Nord, dall'altro si prospetta un esito disastroso per le Regioni meridionali. E' una sintesi logicamente inaccettabile. Dove sta la verità?

E' quindi più che mai urgente cercare una sintesi nella babele delle opinioni, proponendo una chiave di lettura fondata su elementi di esperienza e di credibilità, coscienti che una riforma avviata nel 2009 e che presenterà i primi effetti concreti nel 2012 si prestava al rischio di una strumentalizzazione mediatica, politica e anche culturale. Ma l'albero storto non si può raddrizzare dall'oggi al domani, così come – mi sia consentito - una nuova razionalità non potrebbe, dall'oggi al domani, imporre stabilmente a un assetto da *Ancien Régime*, se non al prezzo, dopo la rivoluzione, di vedere tornare tutto peggio di prima. Questo è stato spesso nella storia il destino delle rivoluzioni: dalla Pallacorda alla dittatura Napoleonica e quindi alla restaurazione intercorre un breve lasso tempo.

I processi di cambiamento che incidono veramente la storia hanno tempi relativamente lunghi, implicano un prezzo da pagare nell'immediato e prospettano un cambiamento graduale, ma in genere permettono di cogliere l'obiettivo di fondo.

Ritengo utile, per inciso, precisare che il lavoro svolto sul federalismo fiscale si è appoggiato sulle basi informative e sulla consulenza della Copaff (Commissione tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale) che ha coinvolto nei suoi lavori oltre duecento tecnici per una mole di lavoro che conta, sino ad oggi, più di ottanta riunioni. Non credo che esista un eguale nella nostra storia repubblicana: forse bisogna tornare ai lavori della Commissione economica al tempo dei lavori dell'Assemblea costituente per trovare qualcosa di simile.

L'obiettivo di fondo del federalismo fiscale interseca la particolarità del nostro processo autonomistico, che non risiede tanto nella circostanza per cui si passa da uno Stato accentrato ad uno fortemente decentrato (già altri hanno vissuto questa torsione: ad esempio la Spagna). La nostra vera particolarità è quella di dover superare circa quarant'anni di dominio della spesa storica, un criterio demenziale che ha creato guasti gravissimi non solo all'efficienza, ma anche ai costumi politici e istituzionali.

La dinamica della spesa storica era "più spendi più prendi": un epitaffio tombale su ogni cultura della responsabilità. Abbiamo avuto Sindaci e Presidenti di Regione rieletti con maggioranze bulgare nonostante gestioni disastrose ma con il "merito" di averle fatte ripianare allo Stato. E' lunga la "galleria degli orrori" generati da questo sistema. I problemi che si pongono al riguardo, sono problemi a pieno titolo di diritto costituzionale. Non è un caso che la Corte costituzionale, in più occasioni, abbia ricordato al legislatore l'urgenza di dare piena attuazione all'art.119 Cost.

4 Le disfunzioni di un sistema di finanziamento fondato sul criterio della spesa storica.

I fenomeni di spesa irresponsabile e di inefficienza hanno assunto una tale intensità che non costituiscono una semplice patologia di un sistema istituzionale fisiologicamente funzionante.

Faccio solo qualche esempio: Carosi e D'Urso, nel referto sulla Gestione delle risorse statali destinate alla riduzione strutturale del disavanzo del servizio sanitario nazionale, nel 2009, parlano di "gravissime deficienze delle contabilità aziendali", di "scelte riduttive in termini di revisione adottate dalle stesse Regioni non hanno consentito un efficace controllo di legalità-regolarità sulle partite oggetto di conciliazione".

E' uno spaccato significativo della situazione, che dimostra un disordine che viene pagato da tutti i contribuenti italiani, a volte anche con ripiani a piè di lista a carico della fiscalità generale, come quello, emblematico, di ben dodici miliardi di euro attuato nella scorsa legislatura a favore di cinque Regioni del Centro e del Sud in extra deficit sanitario che, nonostante tutto, continuano ancora oggi in disavanzo e con fortissimi livelli di migrazione sanitaria.

Ad oggi ancora non è ben definibile l'ammontare dei debiti pregressi accumulati negli anni da alcune regioni (in Molise i tempi di pagamento dei fornitori sono 851 gg): si parla di decine di miliardi. In Calabria alcuni ospedali hanno anche dieci dipendenti, ma il grado di inefficienza è così elevato che la Regione spende 280 ml di ogni anno per migrazioni sanitarie.

Un'ulteriore anomalia si registra nell'ambito dei trasferimenti statali ai Comuni, dove i divari sono spesso difficilmente comprensibili. In base all'ultimo rapporto di Ifel i comuni del Veneto ricevono in media pro capite 288 euro contro i 455 dei Comuni della Campania; tra le grandi città Milano riceve pro capite 480 euro e Napoli 899.

Alla base di questi divari spesso non esistono giustificazioni razionali o analisi scientifiche dei fabbisogni.

Peraltro, tutto il quadro dove agisce la spesa storica è oscurato dalla scarsa attendibilità dei sistemi contabili.

Per dare una idea di quanto avviene a livello di bilanci di Regioni ed Enti locali è sufficiente ricordare tre episodi.

Un presidente di Regione può impiegare sei o nove mesi per capire l'effettivo buco della sanità che ha ereditato dal predecessore: è successo al Presidente della Regione Campania, Caldoro, che ha dovuto chiamare gli ispettori della Ragioneria Centrale per quantificare le dimensioni del buco effettivo.

Il grado di attendibilità dei dati contabili di alcuni Comuni è significativamente messo in risalto da quanto avvenuto in relazione al Comune di Catania, finito, con il decreto pubblicato sulla Gazzetta ufficiale il 19 gennaio 2010, tra i Comuni virtuosi premiati per il rispetto del patto di stabilità: la legge imponeva di considerare i bilanci del 2008, e in base al bilancio del 2008 il Comune era meritevole del premio di sovra spesa di circa un milione di euro (uno tra i più alti). Peccato che nel 2009 il Comune di

FEDERALISMO FISCALE E COSTITUZIONE:UNA VALUTAZIONE COMPLESSIVA
DELLA ATTUAZIONE DELLA LEGGE N. 42 DEL 2009

Catania sia stato oggetto di un ripiano di circa 140 milioni di euro per evitarne il dissesto.

Infine, a conclusione, vale la pena di ricordare la vicenda della contabilità della sanità della Calabria, dimostratasi completamente inattendibile.

Una certa responsabilità in questa situazione si deve ascrivere alla riforma costituzionale del 2001 che, anche per effetto di alcune malsane interpretazioni, ha introdotto il “federalismo contabile”: ogni Regione ha approvato una propria specifica legge di contabilità¹³, rendendo quindi difficile quella confrontabilità delle politiche di spesa e quella trasparenza che rappresenta l'essenza di un vero federalismo.

Peraltro, un'altra grave anomalia è costituita dalla applicazione di regole contabili non uniformi verso quegli enti cui i Comuni esternalizzano rilevanti masse di funzioni.

Fino ad oggi, la disomogeneità dei bilanci e la mancanza di una “lingua di contatto” ha reso difficile l'elaborazione di informazioni unitarie e quindi l'analisi e la valutazione delle attività svolte dai vari livelli di governo. Uno dei primi atti della Copaff è stato appunto quello di approvare, riguardo alle Regioni, uno schema unitario di comunicazione contabile che è stato comunicato al Governo e divenuto oggetto di un'intesa in Conferenza unificata (in data 29.10.2009) e successivamente è stato recepito in via legislativa in sede di conversione del DL 135/2009 all'art. 19 bis che ha previsto l'obbligo per le Regioni di trasmettere i dati sulla base dello schema di codifica unitaria entro 30 giorni dalla entrata in vigore della legge di conversione. Tutti i dati riclassificati sono stati inviati e sono ora a disposizione della Copaff. Da questi dati, periodicamente pubblicati sul sito della Copaff, sono emerse le enormi differenze di spesa per il personale che esistono tra le Regioni italiane e in particolare con alcune Regioni speciali.

In accordo con il Ministero degli Interni, inoltre, la Copaff ha sollecitato la riclassificazione dei certificati di consuntivo di Comuni e Province considerando appunto anche le esternalizzazioni. Questa indicazione si è tradotta nell'art.19 bis, comma 2, del DL 135/2009. Questo lavoro non era mai stato svolto.

E' invece un presupposto importante: anche nella linearità uniforme della contabilità il federalismo deve garantire trasparenza verso gli elettori e confrontabilità delle politiche di spesa e di entrata. Una società per azioni applica la regola unica del codice civile per redigere il suo bilancio: non è per questo minata nella sua autonomia.

¹³ EMILIA ROMAGNA Legge n. 40 del 15/11/2001; LIGURIA Legge n. 15 del 26/03/2002; VENETO Legge n. 39 del 29/11/2001; PUGLIA Legge n. 28 del 16/11/2001; CALABRIA, Legge n. 8 del 04/02/2002; LAZIO, Legge n. 25 del 20/11/2001; LOMBARDIA Legge n. 34 del 31/03/1978; PIEMONTE Legge n. 7. del 11/04/2001; MARCHE Legge n. 31 del 11/12/001, ABRUZZO Legge, n. 3 del 25/03/2002; TOSCANA Legge n. 36 del 06/08/2001 MOLISE Legge n. 4 del 07/05/2002; CAMPANIA Legge n. 7 del 30/04/2002; UMBRI Legge n. 13 del 28/02/2000; BASILICATA Legge n. 34 del 06/09/2001.

A questo riguardo l'esperienza tedesca è senz'altro interessante, poiché mostra come sia possibile garantire una elevata autonomia senza perdere la necessaria unità del sistema e assicurando anzi la produzione e la circolazione di tutte le informazioni necessarie.

Allo scopo di assicurare che i bilanci della Federazione, dei Länder e dei Comuni siano prodotti con criteri uniformi, e possano dunque essere confrontabili, e anche per permettere che le politiche fiscali dei vari soggetti siano tra loro coordinate, il legislatore tedesco ha sviluppato un sistema di budget standardizzato, che presenta sia una classificazione per oggetto, sia una classificazione funzionale, al quale tutti si debbono attenere (si veda a questo riguardo la legge sui principi di bilancio del 1969, HGrG, *Gesetz über die Grundsätze des Haushaltsrechts des Bundes und der Länder*).

Nella stessa legge HGrG, art. 51, è stato introdotto il Consiglio per la pianificazione finanziaria, *Finanzplanungsrat*, che è l'organismo nel quale Federazione, Länder e Municipalità insieme valutano la complessiva situazione finanziaria, e formulano indicazioni e raccomandazioni per il mantenimento della disciplina fiscale. Le politiche di spesa sono discusse due volte all'anno, e a questo scopo le informazioni contabili provenienti dalle diverse amministrazioni sono fondamentali. Federazione, Länder e Municipalità si scambiano quindi le informazioni necessarie al coordinamento delle politiche di bilancio e alla stabilità macroeconomica. La libertà di cui ogni livello di governo dispone viene esercitata all'interno di un quadro di regole comuni, che riguardano anche la contabilità nel suo aspetto tecnico. Alcuni principi generali, e un insieme di regole di dettaglio, disciplinano la preparazione del bilancio di previsione, l'attività di contabilizzazione, i controlli, la trasparenza. Le specificazioni alle regole, introdotte da vari Länder, non intaccano l'unità del sistema, e la possibilità di disporre delle informazioni necessarie a coordinare il sistema.

5 La ricostruzione di un sistema istituzionale di spesa responsabile.

Una volta illustrata l'irrazionalità prodotta con il metodo della spesa storica è utile iniziare ad illustrare il percorso svolto nell'attuazione della legge delega n. 48 del 2009.

Ad oggi risultano approvati otto decreti legislativi. Si tratta nell'ordine:

- federalismo demaniale (d. lgs. n. 85/2010 in G.U. dell'11.6. 2010, n. 134);
- ordinamento transitorio di Roma Capitale (d. lgs. n. 156/2010 in G.U. del 18.9.2010, n. 219);
- determinazione dei costi e fabbisogni standard di comuni, città metropolitane e province (d. lgs. n. 216/2010 in G.U. del 17.12.2010, n. 294);
- federalismo fiscale municipale (d. lgs. n. 23/2011 in G.U. del 23.3.2011, n. 67);

FEDERALISMO FISCALE E COSTITUZIONE:UNA VALUTAZIONE COMPLESSIVA
DELLA ATTUAZIONE DELLA LEGGE N. 42 DEL 2009

- autonomia di entrata di regioni a statuto ordinario e province nonché determinazione di costi e fabbisogni standard nel settore sanitario (d. lgs. n. 68/2011 in G.U. del 12.5.2011, n. 109);
- risorse aggiuntive ed interventi speciali per la rimozione degli squilibri economici, attuativo dell'art. 16 della legge n. 5 maggio 2009, n. 42 (d. lgs. n. 88/2011 in G.U. del 22.6.2011, n. 143);
- armonizzazione dei sistemi contabili e dei bilanci delle Regioni, degli enti locali e dei loro enti ed organismi (d. lgs. n. 118/2011 in G.U. del 26/07/11, n. 172);
- meccanismi sanzionatori e premiali relativi a regioni, province e comuni, a norma degli articoli 2, 17 e 26 della legge 5 maggio 2009, n. 42 (d. lgs. n. 149/2011, in G.U. n. 219 del 2011).

Considerato nei suoi termini reali, il percorso, costituito da ben otto decreti legislativi, ha mirato l'obiettivo di riportare razionalità in un sistema che l'aveva perduta, perché ancora nel 2008 ben circa 100 miliardi di euro venivano assegnati a Regioni ed Enti locali in base al criterio della spesa storica.

Si tratta di un intervento strutturale che modifica nel lungo periodo il sistema istituzionale, con un impatto su grandi temi di natura costituzionale: i comportamenti, la responsabilità, la trasparenza, la democraticità, il controllo elettorale. Lo scopo è avviare una dinamica che conduca dalla spesa irresponsabile della finanza derivata a quella responsabile del federalismo fiscale.

In fronti su cui interviene, da questo punto di vista, il federalismo fiscale sono numerosi.

Il primo che merita di essere considerato è quello inerente al superamento della spesa storica nell'ambito del finanziamento di Comuni e Province, perché il passaggio dalla spesa storica (che finanzia indistintamente servizi e inefficienze) a quello del fabbisogno standard (che finanzia solo i servizi) ha implicazioni costituzionali che meritano di essere considerate. I fabbisogni standard infatti si raccordano alla perequazione e quindi al principio di solidarietà, consentendo un grado di attuazione del principio di eguaglianza di alta intensità. Spesso nel dibattito scientifico, soprattutto da autorevoli scienziati delle finanze, non è mancato chi ha criticato questa soluzione, ritenuta eccessivamente farraginoso, affermando che il criterio preferibile sarebbe stato quello di perequare in base alle capacità fiscali. Non considera, però, chi sostiene questa tesi non solo il vincolo che deriva dall'art.119 Cost., ma nemmeno quello che deriva dal principio di eguaglianza in relazione ai diritti sociali e civili. La perequazione in base alle capacità fiscali penalizza infatti indebitamente i territori che dispongono di minori risorse, mentre quella ai fabbisogni standard attiva processi di efficienza ma non pregiudica, anzi valorizza, il principio di sussidiarietà.

In ogni caso, ritornando al problema, è utile ricordare la complicata vicenda per cui oggi i trasferimenti statali agli enti locali vengono ancora assegnati in base alla stratificazione del criterio della spesa storica. Nel 1973 (entrata in

vigore della riforma fiscale), la soppressione dei tributi locali viene compensata con l'introduzione di trasferimenti statali, realizzando una situazione di accentramento della finanza locale e di perdita di autonomia impositiva dei Comuni. Viene creato un solo sportello centrale per le entrate e gli Enti locali diventano centri autonomi per la spesa completamente deresponsabilizzati sul versante delle entrate. Il risultato di questa scelta è un significativo aumento della spesa pubblica e conseguentemente, della pressione fiscale. Nel 1977 con i decreti "Stammati 1" e "Stammati 2" l'obiettivo dell'eliminazione del ricorso degli enti locali ai debiti bancari per finanziare le spese correnti viene perseguito con l'attuazione del criterio della "spesa storica", ossia della determinazione delle erogazioni statali a favore dei singoli enti locali, in misura pari alla spesa sostenuta l'anno precedente, aumentata di una certa percentuale fissa.

Negli anni Novanta si assiste al tentativo di superare la prassi dei ripiani a piè di lista rafforzando l'autonomia impositiva locale; il criterio della spesa storica non viene tuttavia superato e il D.L. n. 41/1995 (c.d. manovra Dini), convertito con modificazioni dalla legge 22 marzo 1995 n. 85, cerca di introdurre il cd. "fabbisogno teorico standardizzato" calcolato con parametri monetari predeterminati.

Il nuovo sistema viene però criticato da una parte degli Enti locali e portato alla sospensione.

Stesso destino incontra anche il decreto 30 giugno 1997, n. 244 sul "Riordino del sistema dei trasferimenti erariali agli enti locali" che si caratterizza per l'introduzione di un principio diretto a premiare lo sforzo fiscale e tariffario. Il sistema, tuttavia, non è mai stato applicato.

Si tratta quindi di una storia di fallimenti, che richiedeva una nuova modalità di approccio al problema, pena il rischio di incorrere nell'ennesimo fallimento.

Il decreto attuativo della legge delega sui fabbisogni standard di Comuni, Province e Città metropolitane¹⁴, ha stabilito le procedure e i metodi per la determinazione dei fabbisogni standard per 12 funzioni fondamentali, 6 dei Comuni e 6 delle Province¹⁵. Si tratta di circa dell'80% del bilancio degli enti locali.

Il decreto è diretto a garantire la razionalizzazione del quadro precedente, nel rispetto, però, del principio di uguaglianza perché i fabbisogni standard sono solidali rispetto alla spesa effettiva per i servizi, ma non riguardo agli sprechi.

¹⁴ Decreto Legislativo 26 novembre 2010, n. 216 "Disposizioni in materia di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard di Comuni, Città metropolitane e Province".

¹⁵ Le funzioni fondamentali stabilite dal decreto sui fabbisogni standard per i Comuni sono: polizia locale; istruzione pubblica, compresi i servizi per gli asili nido e quelli di assistenza scolastica e refezione, nonché l'edilizia scolastica; viabilità e trasporti; gestione del territorio e dell'ambiente; funzioni del settore sociale. Per le Province: istruzione pubblica, compresa l'edilizia scolastica; trasporti; gestione del territorio; tutela ambientale; sviluppo economico e mercato del lavoro. Cfr. art. 3, comma 1, lett. a) e b), D. Lgs. 216/2010.

FEDERALISMO FISCALE E COSTITUZIONE:UNA VALUTAZIONE COMPLESSIVA
DELLA ATTUAZIONE DELLA LEGGE N. 42 DEL 2009

Lo scopo è abbandonare definitivamente gli effetti distorsivi e deresponsabilizzanti generati dal modello di gestione attuale, nonché rafforzare l'efficienza e il controllo democratico dell'elettorato.

Va precisato che i tentativi compiuti nel passato per superare il criterio della spesa storica hanno condotto a ripetuti fallimenti, poiché si è cercata una standardizzazione della spesa dei Comuni attraverso formule desunte dalla procedura econometrica. La ricerca di una formula in grado di rappresentare la realtà, e al contempo di colpire gli sprechi e premiare chi forniva servizi efficienti, si è rivelata impossibile, perché la formula matematica risultava o troppo rigida o troppo ampia, e comunque non in grado di considerare il complesso sistema di governance nel settore.

Ad esempio, in Veneto la legislazione regionale spinge molto verso le esternalizzazioni a cooperative sociali¹⁶. Questo determina una maggiore spesa per la funzione di amministrazione e controllo (anch'essa destinata ad essere standardizzata) che non è uno spreco, ma è funzionale a governare efficacemente i servizi sociali esternalizzati a soggetti Non profit, che però costano meno della gestione diretta (il costo di un asilo nido convenzionato in molte Regioni è quasi la metà di quello di un asilo comunale).

Se non si potessero considerare queste variabili si arriverebbe a penalizzare indebitamente un modello virtuoso basato sul principio di sussidiarietà.

I fabbisogni standard, invece di eliminare gli sprechi finirebbero per penalizzare la qualità e l'economicità di un servizio, solo perché strutturato secondo formule organizzative originali. Altro esempio: se un Comune tiene aperta l'anagrafe il sabato consentendo ai cittadini di ritirare i certificati fuori dall'orario di lavoro, non è uno spreco, come invece sarebbe se il personale dedicato al servizio fosse il doppio di quello di un Comune analogo.

Se ci fosse affidati, come in passato, a formule calate dall'alto desunte dalla procedura econometrica, si sarebbe quindi rischiato di tagliare servizi di qualità e di premiare sprechi: la realtà è sempre più complessa delle formule. Per evitare questo paradosso è nata, grazie anche al contributo al dibattito avvenuto nella Commissione bicamerale, la soluzione di applicare al federalismo fiscale la metodologia elaborata con successo negli studi di settore. Di qui l'affidamento del processo di standardizzazione - secondo i criteri, il monitoraggio e i procedimenti definiti dal decreto - a Sose s.p.a (la società interamente pubblica che ha elaborato studi di settore per 3 milioni di contribuenti) in collaborazione con Ifel, in qualità di partner scientifico.

La SOSE possiede, infatti, le caratteristiche per qualificarsi come soggetto idoneo per la costruzione dei fabbisogni standard. Nello specifico, si tratta di una società interamente pubblica (di proprietà per l'88% del MEF e per il restante 12% della Banca d'Italia), che ha acquisito un'esperienza ormai

¹⁶ Cfr. Audizione di Luca Antonini Presidente COPAFF alla Camera dei Deputati, *Fabbisogni standard e decisioni di finanza pubblica nell'attuazione del federalismo fiscale*, Roma, 19 ottobre 2010, trascrizione consultabile al sito, <http://www.tesoro.it/documenti/open.asp?idd=25605>.

decennale nell'applicazione delle metodologie per la determinazione degli studi di settore, dove le problematiche erano simili a quelle della determinazione dei fabbisogni standard.

La soluzione Sose può essere considerata maggiormente praticabile rispetto ai tentativi avanzati nel passato¹⁷. L'esistenza di un numero elevatissimo di variabili rende, infatti, quasi impossibile applicare una regressione, perché si arriverebbe inevitabilmente a colpire dei servizi di qualità e/o a favorire degli sprechi, poiché la realtà è troppo variegata. L'unica ipotesi ragionevole che si è presentata è stata quindi quella di utilizzare il metodo degli studi di settore.

La metodologia degli studi di settore presenta, infatti, alcuni punti di forza che la rendono particolarmente interessante anche ai fini della costruzione del federalismo. In particolare, si basa sulla condivisione, con gli esperti del settore e dell'amministrazione finanziaria, delle scelte tecniche in tutte le diverse fasi di predisposizione degli studi di settore: la predisposizione dei questionari, con cui vengono raccolti i dati contabili e strutturali del settore; la scelta della metodologia di stima econometrico-statistica più appropriata; la validazione dei risultati.

Inoltre si tratta di una metodologia che innesta un processo graduale di emersione degli sprechi, procedendo a una revisione periodica degli standard.

Si tratta di un metodo che permette di considerare ben 25.000 variabili e che è in grado di filtrare le informazioni anche superando il problema della eventuale inattendibilità dei dati contabili. I fabbisogni standard di ogni singolo Comune italiano costituiranno un nuovo fondamentale punto di riferimento sia per i politici locali che per gli elettori.

Il fabbisogno standard sarà determinato con riferimento a ciascuna funzione fondamentale, ad un singolo servizio, o ad aggregati di servizi, in relazione alla natura delle singole funzioni fondamentali.

Per esplicito richiamo del decreto, fino a nuova determinazione, dovranno essere considerati livelli essenziali quelli già fissati in base alla legislazione statale vigente.

La metodologia dovrà inoltre tener conto delle specificità legate ai recuperi di efficienza ottenuti attraverso le unioni di Comuni, o l'esercizio di funzioni in

¹⁷ Un modello più tradizionale che era stato preso in considerazione prevedeva l'applicazione delle "determinanti". A lungo usato nell'ambito del Ministero dell'Interno, questo sistema utilizza l'econometria sotto forma di regressioni multiple, che stimano la dipendenza della spesa di volta in volta considerata da una serie di variabili (determinanti) in grado di cogliere i principali elementi di differenziazione tra gli Enti. Prevedendo una convergenza dei singoli Enti verso un livello medio, sebbene ponderato in base a fattori oggettivi, il modello delle determinanti di fatto genera una riallocazione della spesa storica complessiva senza modificarne il livello. Con questo metodo non è pertanto agevole discriminare adeguatamente gli Enti in base alle prestazioni effettivamente offerte in base alla spesa effettuata: in altri termini, risulta difficile definire un *benchmark* per l'efficienza della performance degli Enti.

forma associata. In questo processo, particolare riguardo è posto nella individuazione degli obiettivi di servizio cui devono tendere le amministrazioni locali nell'esercizio delle funzioni riconducibili ai livelli essenziali delle prestazioni o alle funzioni fondamentali loro assegnate.

Il provvedimento dispone che per l'individuazione dei fabbisogni standard si dovrà tener conto della spesa relativa a servizi esternalizzati..

Nel decreto, infine, si precisa che eventuali economie, realizzate dall'ente locale tra la spesa effettiva ed il fabbisogno standard, siano acquisite al bilancio dell'ente.

In merito alle modalità e ai tempi di attuazione del passaggio al fabbisogno standard, il D. Lgs. 216/2010 prevede tre fasi: nel 2011 verranno determinati i fabbisogni standard, che entreranno in vigore nel 2012, riguardo ad almeno un terzo delle funzioni fondamentali; nel 2012 verranno determinati i fabbisogni standard, che entreranno in vigore nel 2013, riguardo ad almeno due terzi delle funzioni fondamentali; nel 2013 verranno determinati i fabbisogni standard, che entreranno in vigore nel 2014, riguardo a tutte le funzioni fondamentali. Ogni passaggio si svolgerà con un processo di gradualità diretto a garantire l'entrata a regime nell'arco del triennio successivo.

Riguardo alla spesa sanitaria il criterio di standardizzazione della spesa che è stato seguito è di natura diversa, di tipo *top down*, che si giustifica da un lato per un certo superamento del criterio della spesa storica che avvenuto negli ultimi anni e dall'altro per alcune carenze dei sistemi contabili regionali¹⁸. Si identificano cinque Regioni in sostanziale equilibrio economico tra le quali la Conferenza Stato-Regioni ne sceglierà tre, che faranno da *benchmark* per le altre. In ogni caso attraverso questo sistema si può raggiungere un obiettivo minimale: rendere maggiormente trasparenti gli sprechi che oggi si annidano in alcuni sistemi regionali, ottenere il superamento degli attuali limiti del Patto per la Salute dove spesso, disponendo di una base informativa idonea, si sono seguiti criteri empirici di negoziazione di natura prettamente politica o di convenienza contingente, ed eliminare l'aspettativa del ripiano statale, perché l'addizionale Irpef regionale può essere aumentata fino al 3%.

In sintesi: i costi e i fabbisogni standard (che finanziano i servizi e non l'inefficienza), con diversi livelli di efficacia possono permettere il risultato del superamento della irrazionalità del finanziamento in base alla spesa storica (che ha finanziato servizi e inefficienza).

¹⁸ La Corte dei Conti, nella audizione svolta sullo schema di decreto, evidenzia il problema dell'approssimazione e l'incompletezza della base informativa e l'inadeguatezza del sistema informativo su cui si fonda il processo. Rileva peraltro: "La scelta operata nel decreto di valorizzare l'esperienza maturata negli anni nella gestione della spesa sanitaria, se da un lato sembra ridurre l'impatto del riferimento ai costi standard nel nuovo meccanismo di definizione del finanziamento del settore, dall'altro ha il pregio di semplificare la gestione del sistema, garantendo, per altra via, il collegamento tra la programmazione di bilancio, la compatibilità di finanza pubblica, e l'analisi comparativa di quantità e qualità dei servizi erogati".

In questo contesto un altro importante risultato potrà essere raggiunto con l'armonizzazione dei sistemi contabili. Il decreto legislativo inciderà, modernizzandoli, sui bilanci di 9.700 enti e consentirà di disporre di bilanci omogenei, aggregabili e confrontabili, in quanto elaborati con le stesse metodologie e criteri contabili, per soddisfare le esigenze informative connesse al coordinamento della finanza pubblica, alla gestione del federalismo fiscale e alle verifiche del rispetto delle regole comunitarie.

E' utile riportare quanto affermato nel corso dell'audizione sul decreto dalla Corte dei Conti: "nell'intenso dibattito sul federalismo fiscale è rimasto in ombra il tema dell'armonizzazione dei principi contabili e degli schemi di bilancio, considerato, forse, ristretto all'ambito delle mere tecnicità. Si è in presenza, invece, di uno snodo essenziale per il concreto avvio ed il consolidamento del federalismo fiscale"¹⁹.

¹⁹Corte dei Conti, *Sezioni riunite in sede di controllo, armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni, degli enti locali e dei loro enti ed organismi*, Audizione sullo schema di d.lgs. n. 339 recante disposizioni per l'attuazione dell'articolo 2, comma 2, lettera h) della legge 5 maggio 2009, n. 42 e successive modificazioni, *Commissione Parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale*, Maggio 2011. Qui si osserva: "in questo quadro, l'impianto e la metodologia dello schema del decreto legislativo appaiono, in linea di massima, condivisibili in quanto, in coerenza con le finalità di armonizzazione, affrontano alcune delle criticità del sistema informativo contabile delle aziende sanitarie più volte rilevate dalla Corte, quali: la definizione di un sistema di principi contabili e l'adozione di un modello di bilancio uniformi a livello nazionale; il rapporto tra il bilancio delle aziende e il bilancio regionale ed, infine, l'arricchimento delle informazioni contabili sotto il profilo finanziario e patrimoniale. Per quanto concerne le tematiche affrontate nello schema di decreto legislativo sull'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli Enti del Servizio Sanitario Nazionale, l'attività di controllo e monitoraggio della Corte dei conti del settore sanitario (precipuaemente da parte delle Sezioni regionali di controllo), ha rilevato la difficoltà di disporre di dati contabili omogenei attraverso i quali ricostruire la dimensione economica complessiva del settore e la sua sostenibilità in termini di mantenimento degli equilibri di bilancio. Ciò deriva dalla coesistenza di sistemi contabili che rispondono a diversi principi e logiche (finanziaria per i bilanci delle Regioni ed economica per le aziende sanitarie). Resta difficile la conciliazione tra i due sistemi, così come resta approssimativo il confronto tra i dati degli Enti di Regioni diverse, attese le non omogenee discipline di dettaglio che ogni Regione ritiene di adottare nella sua autonomia. Ardua è anche la rintracciabilità dei flussi "intragruppo", che complica la ricostruzione di un "consolidato" del settore sanitario in grado di intercettare anche l'incidenza degli organismi partecipati sull'effettivo risultato economico finanziario dell'intero settore. Problemi di disomogeneità in ordine alla classificazione e all'aggregazione di alcune poste di bilancio - sulle quali per altro è stata spesso rilevata la violazione del principio di competenza economica con effetti sulla rappresentazione veritiera e corretta dei risultati - sono emersi anche con riferimento ai dati raccolti con i modelli di rilevazione del Sistema Informativo della Sanità (S.I.S.), che, pure, allo stato, costituiscono un utile momento di uniformità per una valutazione complessiva del comparto".

Il decreto delinea la disciplina degli strumenti necessari per l'armonizzazione contabile delle regioni e degli enti locali, costituiti in particolare da:

a) sistemi contabili omogenei che garantiscono la rilevazione unitaria dei fatti gestionali sia sotto il profilo finanziario che sotto il profilo economico-patrimoniale attraverso l'adozione della contabilità finanziaria, di competenza e di cassa, affiancata, a fini conoscitivi, da una contabilità economico-patrimoniale. Se la contabilità finanziaria costituisce il sistema contabile principale e fondamentale per fini autorizzatori e di rendicontazione della gestione, l'introduzione della contabilità economico-patrimoniale potenzia significativamente gli strumenti informativi e di valutazione a disposizione delle amministrazioni pubbliche, soprattutto ai fini dell'attuazione del federalismo fiscale. La rilevazione unitaria dei fatti gestionali sia sotto il profilo finanziario che sotto il profilo economico-patrimoniale è garantita dall'adozione del piano dei conti integrato, costituito dall'elenco delle articolazioni delle unità elementari del bilancio finanziario gestionale e dei conti economico-patrimoniali;

b) principi contabili generali e applicati cui tutti gli enti territoriali devono conformare la propria gestione ai principi contabili generali indicati nell'allegato n. 1 al decreto. Al riguardo, si segnala l'introduzione dei principi applicati, costituiti da norme tecniche di dettaglio, di specificazione ed interpretazione dei principi generali, che favoriscono comportamenti effettivamente uniformi e corretti, e l'aggiornamento del principio della competenza finanziaria al fine di rappresentare correttamente nei bilanci le obbligazioni giuridiche perfezionate e maturate, evitando che tra i residui passivi siano inclusi accantonamenti che non costituiscono obblighi di pagare e che tra i residui attivi siano comprese entrate future;

c) schemi di bilancio comuni per missioni e per programmi, che eliminano quella disomogeneità che attualmente impedisce il confronto e il consolidamento dei conti pubblici e il loro raccordo con le classificazioni economiche e funzionali individuate dai regolamenti comunitari e consentano la costruzione di benchmark di efficienza e appropriatezza confrontabili, per rispondere alle pressanti richieste di controllo della spesa pubblica da parte dell'opinione pubblica, che è sempre più attenta alle modalità di utilizzo delle risorse;

d) bilancio consolidato delle amministrazioni territoriali con i propri enti ed organismi strumentali, aziende, società controllate e collegate e altri organismi controllati, che rendono i bilanci "neutrali" rispetto al fenomeno delle esternalizzazioni, superando l'attuale carenza conoscitiva del predetto fenomeno.

Il decreto dedica inoltre una disciplina specifica al miglioramento qualitativo degli strumenti tecnici di programmazione, gestione e controllo su cui si fonda il meccanismo di *governance* del servizio sanitario regionale, in un'ottica di continuo miglioramento delle performance. In particolare il decreto introduce norme relative:

1) al bilancio finanziario regionale, per la parte riguardante il finanziamento del servizio sanitario regionale;

2) al bilancio economico patrimoniale relativo al servizio sanitario regionale, vale a dire alla regione (per l'eventuale quota di fondo sanitario gestita direttamente dalla stessa), ai singoli enti nei quali si articola il servizio sanitario regionale e al consolidamento dei conti degli stessi.

Al fine di verificare l'efficacia del nuovo sistema contabile degli enti territoriali è stato definito un innovativo procedimento *botton up* di adeguamento delle norme previste nel decreto attraverso l'individuazione di una disciplina provvisoria, oggetto di sperimentazione biennale a decorrere dal 2012, destinata ad essere definita attraverso i decreti legislativi correttivi e integrativi previsti dall'articolo 2, comma 7, della legge n. 42 del 2009.

L'efficacia della sperimentazione è garantita dalle disposizioni che prevedono l'individuazione delle amministrazioni coinvolte secondo criteri che tengano conto della collocazione geografica e della dimensione demografica.

Occorre poi da ultimo considerare il decreto sui meccanismi premiali e sanzionatori che contiene una serie di disposizioni di "chiusura" volte a portare a sistema le innovazioni introdotte con il federalismo fiscale, innovazioni che perseguono - o perlomeno avviano il percorso diretto a perseguire - una nuova razionalità e trasparenza sulle decisioni di spesa e di entrata.

Lo schema costituzionale del federalismo fiscale è chiaro: nella dinamica fisiologica il controllo è quello democratico dell'elettore e dell'opposizione politica; nella dinamica patologica, in virtù di una sorta di principio di precauzione, non si deve attendere il disastro (le nuove elezioni arriverebbero troppo tardi) e viene prevista una garanzia di ultima istanza in un sistema che ha reso trasparenti i bilanci, ha standardizzato la spesa, ha sbloccato il potere impositivo regionale e locale al rialzo e al ribasso.

L'ultimo decreto introduce quindi misure di ultima istanza, come il cd. "fallimento politico", dirette a rimediare a quella prassi che ha visto premiare chi falliva il proprio mandato di Sindaco o di Presidente di Regione, magari con sprechi spaventosi, con la ricandidatura o con un posto sicuro in qualche altra istituzione. In questo modo il decreto scrive la parola fine su queste prassi e segna una svolta storica nel nostro sistema nel nome di un sacrosanto principio di responsabilità.

Il decreto legislativo sui meccanismi premiali e sanzionatori nella prima parte introduce anche alcuni strumenti nuovi, come la relazione di fine legislatura regionale e quella di fine mandato provinciale e comunale. Si tratta di bilanci certificati che devono essere pubblicati sui siti istituzionali prima delle elezioni. Finiranno così quelle prassi dove un Presidente di Regione o un Sindaco impiegano mesi per sapere qual è il buco lasciato dalla amministrazione precedente. Prassi che inquinano gravemente il processo elettorale: su cosa votano gli elettori se i saldi veri si scoprono solo dopo le elezioni?

Specifici meccanismi sono poi diretti a razionalizzare la spesa sanitaria introducendo premi incentivanti a favore delle Regioni e Province autonome che dal 2012 istituiscano una Centrale Regionale per gli Acquisti e

l'aggiudicazione di procedure di gara per l'approvvigionamento di beni e servizi; nonché per quelle regioni che estendono anche alle strutture sanitarie pubbliche il principio della remunerazione a prestazione (DRG).

Si tratta di meccanismi (premiali e quindi rispettosi dell'autonomia regionale) idonei a favorire lo sviluppo di prassi che, laddove sono state seguite, hanno portato a buoni risultati.

Ma non è tutto. Con questo decreto vengono anche potenziati i fabbisogni standard per lo Stato e la responsabilità dei Ministri che spendono più di quanto necessario. Vengono introdotte innovazioni come la certificazione del livello di evasione fiscale delle realtà regionali e vengono previsti dei piani di rientro con premi e sanzioni.

6 Necessarie correzioni.

Con la manovra "salva Italia" è stata anticipata al 2012 l'entrata in vigore dell'imposta municipale prevista dal federalismo fiscale. Nel disegno originario sarebbe dovuta avvenire nel 2014, assieme a quella dell'imposta municipale secondaria, nell'ottica di semplificare il farraginoso catalogo delle imposte locali (ben 18 diverse forme di entrata: dall'Ici alla "tassa sull'ombra"). Con il combinato operare delle due imposte il quadro si semplificava in 10 forme impositive, permettendo una nuova tracciabilità dei tributi. Se è, infatti, corretto imporre la tracciabilità dei pagamenti dei privati per contrastare l'evasione, è simmetricamente altrettanto fondamentale che anche le istituzioni pubbliche facciano la loro parte, grazie a imposte tracciabili che permettano – come ribadiva spesso Einaudi – al contribuente di conoscere il perché delle imposte, verificando le finalità pubbliche finanziate. Se evadere è un "delitto", lo è anche sprecare le imposte; l'elettore deve quindi poter verificare e sanzionare con il voto chi commette sprechi. L'anticipo al 2012 dell'imposta municipale non comporta particolari problemi, come nemmeno la sua estensione alla prima casa, che anzi rafforza il legame tra l'elettore residente e la politica locale rendendo maggiormente efficace il controllo democratico. Un problema grave, invece, deriva dalla soluzione, adottata nella manovra, di riservare allo Stato metà del gettito dell'imposta municipale sulle seconde case (9 mld). Peraltro, i Comuni perdono di fatto anche il gettito derivante dall'estensione alle prime case (3,8 mld), dal momento che il decreto prevede un taglio al fondo di riequilibrio destinato ai Comuni per 1,45 mld (cui si aggiunge il taglio di 1 mld derivante dalla manovra di luglio) e una sua riduzione "compensativa" per altri 3,2 mld. Insomma, quest'anno arriva un'imposta che si chiama Municipale, che i cittadini vedranno più che raddoppiata rispetto alla vecchia Ici (soprattutto per effetto delle rivalutazioni catastali e dell'inclusione della prima casa). Sarà il Comune a metterci la faccia di fronte agli elettori quando arriverà la cartella esattoriale - l'imposta si chiama appunto "Municipale" - ma questi elettori non vedranno nessun miglioramento nei servizi municipali, perché il Comune non riceverà nemmeno un euro aggiuntivo: il maggior gettito lo incassa lo Stato. La tracciabilità del tributo a questo punto è gravemente

compromessa (peraltro in un contesto dove inizieranno a diventare operativi i fabbisogni standard sulla spesa locale). Avere riservato allo Stato una grossa fetta del gettito - che potrà spenderlo a prescindere da ogni controllo della democrazia locale - di un tributo proprio comunale rappresenta una soluzione che compromette l'*accountability*, che si può giustificare solo in via transitoria data l'emergenza fronteggiata dal decreto "salva Italia" ma che non può essere definitiva, pena l'alterazione di un principio fondamentale del federalismo fiscale. E' utile quindi che questa distorsione venga corretta già dall'anno prossimo, ad esempio ricorrendo a una sovrimposta statale o (meglio) a una vera imposta statale, eliminando la confusione.

7 Conclusioni.

Il percorso di attuazione del federalismo fiscale rappresenta quindi il tentativo, realizzato con la necessaria gradualità, di riportare una razionalità costituzionale, alla luce dei principi di responsabilità, democraticità, eguaglianza e solidarietà nel nostro sistema istituzionale.

Dopo quasi quarant'anni di tranquillo vigore, infatti, viene scalzato il demenziale criterio della spesa storica, finalmente superato a favore dei fabbisogni standard. Questo è l'obiettivo reale del federalismo fiscale. La stratificazione del criterio della spesa storica, con annessi e connessi, ha generato un monolite nero che impediva la trasparenza della spesa locale, rendendo molto complicato distinguere quanto finanziava i servizi e quanto le inefficienze. Lo riprova il fatto che mai le competizioni elettorali si sono svolte sui dati di bilancio; anzi spesso è stata frequente - dopo l'elezione - la denuncia di veri o presunti buchi ereditati dalle gestioni precedenti (ultimo caso: Milano). Fino a episodi eclatanti di presentazione di bilanci chiaramente inattendibili, come quello citato del comune di Catania.

Con l'entrata a regime del federalismo fiscale il quadro dovrebbe radicalmente cambiare: chi aumenta le tasse non avendo combattuto sprechi e inefficienze si destina facilmente al suicidio politico, perché i bilanci vengono resi leggibili e la spesa viene standardizzata. Già dall'anno prossimo, ad esempio, sul sito internet di ogni Comune potremmo leggere qual è il costo efficiente di una funzione decisiva nelle dinamiche di spesa come quella di amministrazione generale (personale, partecipate, ecc.): chiunque - l'opposizione, l'elettore, la stampa - potrà immediatamente verificare se l'eventuale aumento delle tasse locali è stato determinato da un'esigenza di erogazione di servizi o da un eccesso di sprechi e di inefficienze. Inoltre il rispetto dei fabbisogni standard - assieme ad altri criteri introdotti dalla manovra di agosto come la riduzione degli oneri burocratici su cittadini e imprese - determinerà il conseguimento di un giudizio di virtuosità che allenterà in misura importante i tagli della manovra. Le elezioni amministrative del prossimo anno saranno molto diverse da quelle precedenti, perché, oltretutto, sarà anche obbligatorio pubblicare, venti

FEDERALISMO FISCALE E COSTITUZIONE:UNA VALUTAZIONE COMPLESSIVA
DELLA ATTUAZIONE DELLA LEGGE N. 42 DEL 2009

giorni prima del voto, un bilancio certificato, quindi non più confutabile, dei saldi prodotti.

L'insostenibile leggerezza della "democrazia della spesa", ormai evidentemente priva di ogni giustificazione, non è più, nel federalismo fiscale, il criterio principe della vita politica. Non è questione dell'economia che prevale sulla politica²⁰ - la tesi di chi si oppone alla costituzionalizzazione del vincolo al pareggio di bilancio - ma di una politica che accede a una democrazia delle virtù, fondata su responsabilità, sussidiarietà, trasparenza: il federalismo fiscale, anche con i prossimi tagliandi dei decreti correttivi, ne crea le premesse.

²⁰²⁰ Cfr. LUCIANI, *op. cit.*

Prof. Mario Bertolissi

Professore Università di Padova

Stato sociale e federalismo fiscale

SOMMARIO: 1. Un cono d'ombra. - 2. Preoccupazioni. - 3. Mark Twain e lo Stato sociale. - 4. Teoria e pratica. - 5. Lo Stato sociale: qualche appunto. - 6. In compagnia di: (a) Luigi Einaudi. - 7. Segue: (b) Santi Romano. - 8. Segue: (c) Ruggero Meneghelli. - 9. Un equivoco e una verità. - 10. Fatti essenziali: (a) la crisi fiscale dello Stato. - 11. Segue: (b) l'evasione fiscale. - 12. Segue: (c) lo sperpero del denaro pubblico. - 13. Fondamenti del federalismo fiscale: (a) l'autonomia. - 14. Segue: (b) la responsabilità. - 15. Lo Stato sociale come Stato costituzionale.

1 Un cono d'ombra.

Il federalismo fiscale¹ è entrato in un cono d'ombra. Questa sembra essere la considerazione largamente condivisa da chi si è occupato del tema nei tempi più recenti². Tuttavia - c'è da chiedersi -, è stato mai collocato in un luogo, non dico reso limpido da una luce accecante, ma almeno illuminato in modo decente? Per parte mia, avevo concluso così una disamina che mi era costata lunghi anni di appassionato lavoro: “*rebus sic stantibus*, non ha un gran senso parlare di autonomia finanziaria regionale e locale”³. A distanza di

¹ Onde evitare di essere accostato, in ragione dell'uso convenzionale dell'espressione, a una moltitudine di dilettranti, v. *Federalismo fiscale: una nozione giuridica*, in *Federalismo fiscale*, n. 1/2007, 8 ss. Nella circostanza, ho precisato che, in Italia, la domanda di federalismo fiscale nasce dal fallimento di una conclamata ed affermata predominanza ideologica del costituzionalismo giacobino, figlio di un autoritarismo inossidabile, che promana dai capisaldi - dai relativi concetti - del diritto amministrativo e del diritto tributario. In estrema sintesi, ho sempre pensato e penso tutt'ora che sia così, in compagnia, ad es., di G. BERTI, *Diritto Amministrativo. Memorie e argomenti*, Cedam, Padova, 2008. Chiarimenti, circa la plausibilità dell'assunto accennato, si possono desumere dalla lettura, ad es., di C. MARTINELLI, *Le radici del costituzionalismo. Idee, istituzioni e trasformazioni dal Medioevo alle rivoluzioni del XVIII secolo*, Giappichelli, Torino, 2011, e di S. BREYER, *La Cour suprême, l'Amérique et son histoire*, Odile Jacob, Paris, 2011.

² Sicuramente, a partire dal 2011, anno nel quale sono state varate una serie innumerevole e disordinatissima di “manovre”, attraverso le quali si sono ridotte spese, ma, soprattutto, si è messo mano alla leva fiscale. V., infatti, il decreto-legge 13 maggio 2011, n. 70, convertito dalla legge 12 luglio 2011, n. 106; il decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito dalla legge 15 luglio 2011, n. 111; il decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito dalla legge 14 settembre 2011, n. 148; la legge 12 novembre 2011, n. 183 (Legge di stabilità 2012); il decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito dalla legge 24 marzo 2012, n. 27.

³ M. BERTOLISSI, *L'autonomia finanziaria regionale. Lineamenti costituzionali*, Cedam, Padova, 1983, 443.

quattordici anni, avevo scritto - in margine alla pretesa, più che altro ideologica - di vedere nel federalismo istituzionale e fiscale una ricetta miracolistica, la quale si sarebbe rivelata sempre tale in assenza degli indispensabili approfondimenti⁴, che “il federalismo non può essere inteso come il luogo in cui c'è più luce”⁵. E, pur apprezzando⁶ la legge di delega n. 42/2009 di attuazione dell'art. 119 Cost., avevo individuato nel trinomio solidarietà-eguaglianza-responsabilità le parole-chiave riferibili allo Stato-ordinamento, da declinare soprattutto nell'ottica della responsabilità, in assenza della quale si dissolve anche il migliore dei propositi riformatori⁷. Sotto questo profilo, è evidente che non hanno un gran peso le classificazioni. Parlare, da etichettatori, di federalismo competitivo o cooperativo, non solidale od egoistico e via dicendo, mi è sempre apparso un gioco. In primo luogo ingenuo, come è ingenuo e sprovvaduto chi crede alla precisione del *linguaggio*, il cui limite sta - lo ricordo per celia - “nell'impossibilità di descrivere il fatto che corrisponde a una proposizione (che è la traduzione) senza appunto ripetere la proposizione”⁸. Questo genere di limiti rappresenta il risvolto di una azione umana per definizione soggettiva, che è l'interpretazione. E l'interprete ha nel sangue l'inclinazione di donna Prassede: “una vecchia gentildonna molto inclinata a far del bene: mestiere certamente il più degno che l'uomo possa esercitare; ma che pur troppo può anche guastare, come tutti gli altri. Per fare il bene, bisogna conoscerlo; e, al pari d'ogni altra cosa, non possiamo conoscerlo che in mezzo alle nostre passioni, per mezzo de' nostri giudizi, con le nostre idee; le quali bene spesso stanno come possono”⁹.

Conoscenza, passioni, giudizi, idee sono termini che, se riferiti ad uno studioso, evocano la sua storia personale, la sua visione del mondo, che ha indefettibili provenienze. Chi scrive, ad esempio, è friulano e vede nel funzionamento delle istituzioni e nella forza della legge valori-guida irrinunciabili. Si ritrova in quel che Piero Calamandrei ebbe ad affermare in Assemblea costituente, quando parlò del dovere di rispettare la legge: “dovere morale, indipendente dalle sanzioni giuridiche”¹⁰; quando criticò il travestimento di “desideri e... programmi in apparenze normative”¹¹, che identifica, con precisione millimetrica, il tema dello Stato sociale.

Dunque, il federalismo fiscale è evaporato. Non c'è. D'altra parte, la Corte

⁴ Innanzi tutto, di carattere culturale e istituzionale.

⁵ Per comprendere il senso del rilievo conclusivo che ho qui citato, v. M. BERTOLISSI, “Rivolta fiscale”, *federalismo, riforme istituzionali. Promemoria per un'Italia che cambia*, Cedam, Padova, 1997.

⁶ *Rara avis!*

⁷ M. BERTOLISSI, *La delega per l'attuazione del federalismo fiscale: ragionamenti in termini di diritto costituzionale*, in *Federalismo fiscale*, n. 2/2008, 89 ss.

⁸ Sono le parole di Ludwig Wittgenstein, che si possono leggere in *Il libro degli aforismi*, a cura di F. Roncoroni, Oscar Mondadori, Milano, 1989, 345-346.

⁹ A. MANZONI, *I promessi sposi*, Bur, Milano, 2001, 533 - 534.

¹⁰ On. Calamandrei, A.C. 4 marzo 1947, cit. in M. BERTOLISSI, “Rivolta fiscale”, cit., 224.

¹¹ On. Calamandrei, A.C. 4 marzo 1947, cit., 219.

dei conti, già nel corso del 2011, in sede di riscontro delle risultanze del 2010, notava che “le valutazioni avanzate nella prima parte del Rapporto evidenziano le difficoltà del percorso di equilibrio dei conti pubblici nella prospettiva di medio-lungo periodo. E ciò in relazione sia ai severi impegni che discendono dalle nuove regole di *governance* europea che alla necessità di procedere lungo un sentiero obbligato, quello della riduzione e della riqualificazione della spesa pubblica, che offre margini d’azione sempre più stretti in un contesto di bassa crescita economica”¹². Al centro dell’attenzione il problema della spesa e delle sue dimensioni, con quel che ne poteva seguire. E se qualcuno si era illuso che il federalismo fiscale comportasse, per tutti, benefici in termini di maggiori disponibilità, è evidente che si era sbagliato¹³. La politica può promettere, l’economia e la finanza no: nel senso che, prima o poi, presentano sempre il conto¹⁴.

2 Preoccupazioni.

Lo presentano pure, il conto, i disposti normativi elaborati all’insegna di un compromesso che rinvia, ad altra data e ad altri testi, la soluzione delle

¹² *Rapporto 2011 sul coordinamento della finanza pubblica*, approvato dall’adunanza delle Sezioni riunite in sede di controllo del 18 maggio 2011, 4 della “sintesi e conclusioni”.

¹³ V., tra i tanti: E. RACCA, *Federalismo fiscale, ai sindaci i conti non tornano*, in *Guida agli Enti locali*, n. 28/2011, 5 (vi si legge: “All’atto pratico il federalismo fiscale, così come concepito, si sta rivelando una effimera infatuazione. La ‘formula magica’ in grado di risolvere tutti i problemi di finanza locale sta mostrando evidenti crepe. A denunciarne i limiti è il mondo delle Autonomie attraverso i suoi esponenti di spicco che, sia pure con accenti diversi, incominciano a prendere le distanze dall’intera operazione”); ID., *Autonomie, sui bilanci il peso della Manovra*, ivi, n. 29/2011, 5; ID., *Finanziaria, la scure del Governo sulle Autonomie*, ivi, n. 35/2011, 5; ID., *Autonomie, il peso dei tagli che mina il federalismo*, ivi, n. 40/2011, 5; ID., *Federalismo e riforma, il rischio del corto circuito*, ivi, n. 43/2011, 5; M. ROSSI, *Enti locali, colpiti e (in parte) affondati*, ivi, n. 36/2011, 5; R. PERTICARARI, “Progetto per l’Italia” manifesto per la ripartenza, ivi, n. 41/2011, 5. V., inoltre, *Stangata federalista sulla Rc-auto*, in *il mattino di Padova*, 23 giugno 2011; *Il federalismo fiscale è sparito*, in *Regioni.it*, 14 luglio 2011; F. CERISANO, *Il federalismo non deve fare sconti*, in *Italia Oggi*, 2 agosto 2011; M. LONGONI, *Un federalismo col trucco*, ivi, 31 ottobre 2011; S. ROMANO, *C’era una volta il federalismo*, in *Corriere della Sera*, 29 febbraio 2012; A. ZUIN, “Crisi uguale morte del federalismo”, in *Corriere del Veneto*, 6 marzo 2012, a proposito della reintroduzione della tesoreria unica.

¹⁴ V., infatti, E. RACCA, *Federalismo fiscale*, cit., là dove ricorda che, “nell’audizione del 23 giugno scorso davanti alla Commissione bicamerale per l’attuazione del federalismo fiscale, l’Anci ha evidenziato che l’applicazione della legge n. 42 ‘è stata fortemente pregiudicata dai provvedimenti economico-finanziari adottati contestualmente dal Governo, in particolare dalla manovra triennale del 2010, che ha decurtato il monte risorse attribuito alle autonomie territoriali, in contraddizione con lo spirito del federalismo fiscale, del decentramento delle risorse e dei compiti e dello snellimento del ruolo dello Stato e dell’amministrazione centrale”.

criticità. Soprattutto, la soluzione del problema - davvero cruciale - legato all'introduzione di un "meccanismo che garantisca ai territori che sprecano di meno e che producono di più di rientrare in possesso dei loro soldi in tempi accettabili"¹⁵. Ovvio che, avendo evitato o, se si preferisce, non essendo riusciti a elaborare disposizioni normative precise¹⁶, l'attuazione della legge di delega n. 42/2009 ha percorso itinerari equivoci, compromettendo in specie quel che è sotteso dal binomio autonomia impositiva-responsabilità. E quando potestà fiscali sono state attribuite, ciò è avvenuto nell'ottica nota e collaudata - da tempo immemorabile segnalata da una autorevole dottrina - secondo cui, "proprio nei momenti di grave crisi fiscale dello stato, si registra la tendenza ad aumentare l'entità dei tributi propri degli enti minori", e ciò "non sempre in termini di autonomia", dal momento che "ad una riduzione o, comunque, ad un non aumento di trasferimenti dallo stato [fa] riscontro una forte alternativa di risorse su cui l'ente locale [può] contare per finanziare le maggiori spese 'obbligatorie'"¹⁷. Il che genera situazioni di non-autonomia, in quanto le opzioni alternative sono escluse dalle rigidità del sistema, che non consente nulla, fatta eccezione per *quel che si deve*.

A che serve leggere e rileggere articoli della Costituzione e di leggi-manifesto se la realtà è, deterministicamente parlando, quella che è? E se, oltretutto, si è inclini - lo è la stragrande maggioranza della dottrina che discetta sugli enunciati formali all'insegna del brocardo per cui *quod est in tabulis est in mundo* - ad assecondare, comunque, l'interesse nazionale per il suo solo apparire? Non serve a nulla, in quanto, a ben vedere, i fenomeni sociali, economici, culturali, politici e l'insieme dei problemi da questi posti non vengono mai considerati al netto - nei limiti in cui ciò è umanamente possibile - delle proprie pregiudiziali: di "visioni del mondo" indefettibili¹⁸. Sicché, è questo e non altro il parametro di riferimento al quale mi pare doveroso riportarmi, tenuto conto dei paradossi cui si è giunti, nel corso dell'intera storia repubblicana, quando si sono posti a confronto il principio pluralista e il principio unitario, che si è sistematicamente sovrapposto al primo, annientandolo¹⁹.

Dunque, nessuna meraviglia che si parli d'altro, piuttosto che di federalismo

¹⁵ L. RICOLFI, in *La Stampa*, 15 luglio 2011. Del medesimo v. *Illusioni italiane. Capire il Paese in cui viviamo senza dar retta ai luoghi comuni*, Mondadori, Milano, 2010; ID., *Il sacco del Nord. Saggio sulla giustizia territoriale*, Guerini e Associati, Milano, 2010; *La Repubblica delle tasse. Perché l'Italia non cresce più*, Rizzoli, Milano, 2011.

¹⁶ Come vorrebbe l'art. 12 delle disposizioni sulla legge in generale e pure il buon senso: a scanso di equivoci.

¹⁷ F. GALLO, *L'autonomia tributaria degli enti locali*, il Mulino, Bologna, 1979, 21 nota 16, con richiami dottrinali. V., altresì, il mio *L'autonomia finanziaria regionale*, cit., 55 ss.

¹⁸ Davvero utile la lettura di A. CATTANI, *Botta e risposta. L'arte della replica*, il Mulino, Bologna, 2001.

¹⁹ M. BERTOLISSI, *Le innovazioni e le criticità del nuovo Titolo V*, in *Federalismo fiscale*, n. 2/2011, 5 ss.

fiscale²⁰. E quando se ne parla, dico con franchezza che lo si fa in termini davvero inappropriati²¹. A mio sommosso avviso - come pure io affermo con ipocrisia - davvero inappropriati, dal momento che non si tiene in alcun conto o quasi²² quel che la realtà esprime: si tratta di fatti a sicura valenza

²⁰ Gli scritti che hanno preceduto e accompagnato l'elaborazione della legge di delega n. 42/2009 mi sono apparsi, il più delle volte, privi di un requisito essenziale: mancano di una cultura giuridica e istituzionale degna di questo nome. Il primo sintomo - che, da solo, fonda questo mio personale, durissimo giudizio - è rappresentato dal fatto che, chi ha scritto, ha ommesso di prendere in esame gli studi più estesi, problematici e consapevoli, trascurando, in tal modo, di dare conto del fatto che è pregiudiziale, rispetto a una qualunque notazione di sistema, avere ben chiara una *teoria dello Stato*: una qualunque, purché motivata. Ed è ovvio che, se si ragiona di autonomia, di soggettività, di pluralismo e del suo contrario, si deve essere consapevoli di un dato: che non c'è discorso che sia privo di presupposti, i quali definiscono *a priori* il quadro generale e, quindi, il perimetro all'interno del quale si proiettano i vari ragionamenti. Dimodoché, se si procede alla cieca, con la confusione che ha in testa il normativista che ritiene di essere invece istituzionalista (per gli indispensabili chiarimenti v. M. BERTOLISSI - R. MENEGHELLI, *Lezioni di diritto pubblico generale*, Giappichelli, Torino, 1996), mentre rimane un normativista, è naturale ritenere non paradossale che autonomia possa esserci anche quando non c'è, e che un simile esito sia compatibile con il dettato costituzionale. Ma non è proprio così, bellezza! Per rendersi conto del difetto metodologico accennato v. - è un saggio che ho richiamato un'infinità di volte perché è un caposaldo, per quanto mi riguarda - M. CAMBULA, *Dall'uso scientifico all'uso filosofico della ragione. Un itinerario di ricerca tra fisica e filosofia oggi*, in *Studi in onore di Pietro Meloni*, Sassari, 1988, 63 ss. In ogni caso, mi permetto di rinviare al mio *Il federalismo fiscale per la riforma dello Stato*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, 227 ss.

²¹ V., da ultimo, A. QUADRIO CURZIO, *Come andare avanti con il federalismo*, in *Corriere della Sera*, 16 marzo 2012. La lettura che dello stato dell'arte dà l'illustre economista mi convince - se mai non lo fossi stato - che il grado di conoscenza dei meccanismi istituzionali e dei relativi *marchingegni giuridici* è il più delle volte approssimativa. Tanto per fare un esempio, non dice quanto inadeguati siano gli otto decreti legislativi approvati ed emanati, là dove si ragiona in termini di responsabilità; che frutto di un compromesso non serio è stata la definizione dei costi standard, la quale oltretutto è misura coerente non tanto con il federalismo fiscale, quando con le più elementari logiche del buon andamento: della sana e prudente gestione, di cui all'art. 97 Cost.; che, se "ci vorranno 60-70 decreti ministeriali" per provvedere al riguardo, ciò significa che il federalismo fiscale è destinato ad affogare in una palude di norme, che lo renderanno per ciò solo inattuabile e impraticabile; che il decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 149, recante "Meccanismi sanzionatori e premiali relativi a Regioni, Province e Comuni...", è espressione di un *federalismo napoleonico*, vale a dire del più bieco centralismo (è stato impugnato, sotto un numero articolatissimo di profili, viste le lesioni costituzionali prodotte, dalle Regioni Emilia-Romagna, Umbria, Campania, Lazio, Calabria, Valle d'Aosta, Sicilia, nonché dalla Regione Trentino-Alto Adige e dalle Province autonome di Trento e Bolzano); che istituti, quale la tesoreria unica, se da un lato possono consentire allo Stato di disporre di risorse manovrabili, d'altro lato svuotano di un qualunque, anche minimale significato, il dettato e il significato della legge costituzionale n. 3/2001 (in proposito, v. E. DE MITA, *Le basi costituzionali del "federalismo fiscale"*, Giuffrè, Milano, 2009, nonché G. BIZIOLI, *Il federalismo fiscale*, Rubettino, Soveria Mannelli, 2010).

²² In buona sostanza, finiscono per prescindere.

normativa, che condizionano, in primo luogo, la *forma mentis*, vale a dire il modo di ragionare che definisce la normatività. La quale, appunto, rappresenta il prodotto di elementi composti, quali sono: le dimensioni quantitative e la non eccellente composizione qualitativa della spesa²³; la necessità di conseguire il pareggio del bilancio, finanche attraverso l'introduzione di un innovato disposto costituzionale²⁴; la lotta all'evasione contributiva e fiscale²⁵; la consistenza anormalmente alta della tassazione²⁶; l'opportunità di premiare il contribuente onesto²⁷; i rischi per la sovranità²⁸; il discredito nei confronti della politica, nell'ottica di August Strindberg, il quale ragionava così: "Tutto il lavoro del Parlamento mira a scovare chi dovrà essere tassato"²⁹. Mentre, sullo sfondo, rimane confinato il dibattito

²³ G. GUALTIERI, *Check-in infinito della burocrazia*, in *Il Sole 24 Ore*, 3 ottobre 2011; L. RICOLFI, *Né destra né sinistra: meno tasse*, in *La Stampa*, 19 marzo 2012. Utili le riflessioni di A. QUADRIO CURZIO, *Il fisco giusto di Quintino Sella. Una lezione che ci lega all'Europa*, in *Corriere della Sera*, 23 giugno 2011; ID., *Da Sella rigore fiscale e sapere*, in *Il Sole 24 Ore*, 14 marzo 2012. V., inoltre, E. MARRO, *Spese, 100 miliardi al setaccio*, in *Corriere della Sera*, 12 marzo 2012.

So bene - è l'ennesima volta che lo sottolineo - che questo genere di richiami, al giornalismo piuttosto che a studi caratterizzati dal rigore scientifico (ma quando asseriti studi scientifici sono, invece, banali, inattuali, inutili, fuori da un accettabile contesto, conditi di proposizioni in aria, che dire?), può sollevare perplessità. Rispondo così: Guido Lucatello mi ha insegnato che la lettura dei quotidiani è indispensabile per mettere a fuoco i problemi giuridici; Renzo De Felice riteneva - come mi ha riferito Michelangelo Bellinetti - che la lettura dei giornali fosse necessaria per cogliere il "clima" culturale e istituzionale proprio di ciascuna fonte: in primo luogo, documentale. Aggiungo, per parte mia, che, così facendo, si è filologi. E "la filologia... è un modo di leggere il mondo", "contro le manipolazioni e le falsità". È la lezione di Luciano Canfora e di Alberto Varvaro, di cui parla P. DI STEFANO, *Ritorno alla filologia medicina antibufale*, in *Corriere della Sera*, 20 marzo 2012.

²⁴ M. DEAGLIO, *Mille giorni per dimenticare il baratro*, in *La Stampa*, 3 marzo 2012, e A. ALESINA - F. GIAVAZZI, *Le riforme da blindare*, in *Corriere della Sera*, 3 marzo 2012, nonché F. GIAVAZZI, *Domande senza risposta*, ivi, 20 marzo 2012.

²⁵ C. CARBONE, *Lotta all'evasione, il Comune in prima linea*, in *Guida agli Enti locali*, n. 38/2011, 5. Se ne riparerà nel prosieguo.

²⁶ M. SENSINI, *Il nuovo Fisco, più Iva meno Irpef*, in *Corriere della Sera*, 1 marzo 2012; D. MARTIRANO, *I professionisti: fisco semplice e più lavoro*, ivi, 2 marzo 2012; G. FERRAINO, *Le tasse che pesano sul miracolo agricolo*, ivi, 6 marzo 2012; R. PETRINI, *Fisco, la stangata di marzo. Buste paga più leggere*, in *la Repubblica*, 6 marzo 2012; G. BELARDELLI, *Finanziare la scuola con il gioco. Se i decreti diventano un azzardo*, in *Corriere della Sera*, 8 marzo 2012; *Meno Stato e riforma del Fisco. La formula anti declino di Capaldo*, ivi, 10 marzo 2012; *Ticket sui ricoveri, la rivolta di Zaia*, in *Corriere del Veneto*, 10 marzo 2012; *Zaia: no a ticket sui ricoveri*, in *il mattino di Padova*, 10 marzo 2012.

²⁷ S. TAMBURELLO, *"Un bollino blu per i negozi onesti"*, in *Corriere della Sera*, 10 marzo 2012, e D. ARTIOLI, *Bollino blu ai negozi onesti. E il redditometro è pronto*, in *il mattino di Padova*, 10 marzo 2012.

²⁸ G.R. VITALE, *Meno spese per salvare la sovranità*, in *Corriere della Sera*, 2 marzo 2012.

²⁹ Come ricorda P. DI STEFANO, *Strindberg e la Casta. Un apologo attuale*, in *Corriere della Sera*, 6 marzo 2012. V., inoltre, M.A. CALABRÒ, *McLuhan aveva*

sulle *riforme*, ancorato a temi e problemi riguardanti l'*ordinamento* della Repubblica - l'organizzazione del potere - e non, invece, i *costumi* e la Parte I della legge fondamentale, che identifica la forma di Stato³⁰.

Dulcis in fundo, alcune significative prese di posizione le quali, al tempo stesso oscurano e pongono il problema del federalismo fiscale. Il Garante della *Privacy* ha ravvisato, nelle iniziative del fisco intraprese contro l'evasione, "forti strappi allo Stato di diritto"³¹. Da parte sua, il Presidente della Corte dei conti ha denunciato il livello insostenibile del prelievo fiscale³². Una abbinata che ha qualcosa in comune, che ha generato vigorose prese di posizione, soprattutto in nome della *legalità*. C'è chi ha pienamente condiviso l'assunto³³, secondo cui, appunto, "in uno Stato democratico, il cittadino ha il diritto di essere rispettato fino a che non violi le leggi, non di essere un sospettato *a priori*"³⁴. C'è chi ha osservato che "l'interesse generale alla riscossione dei tributi è vitale per la collettività perché rende possibile il regolare funzionamento dei servizi pubblici"³⁵, "ma secondo la Corte neppure l'emergenza economica consente la violazione dei diritti fondamentali"³⁶. Dunque, davvero lo Stato di diritto è all'angolo, ma una domanda

torto. Nei discorsi dei politici serve più sostanza, ivi, 2 marzo 2012; M. AINIS, *Il processo democratico*, ivi, 9 marzo 2012; P. OSTELLINO, *Il male minore della democrazia*, ivi, 10 marzo 2012.

³⁰ Una conferma dell'assunto la si ricava dalla lettura, ad es., di A. MANZELLA, *La democrazia alla sfida delle riforme*, in *la Repubblica*, 6 marzo 2012; M. AINIS, *Nella riforma della Costituzione troppe complicazioni bizantine*, in *Corriere della Sera*, 12 marzo 2012; E. GALLI DELLA LOGGIA, *Ma la Nazione siamo tutti noi*, ivi.

V., invece, per avere un'idea e una conferma che i veri problemi sono quelli che riguardano la forma di Stato, ad es., M. SIMONE, *Le disposizioni del "Cresci-Italia"*, in *La Civiltà Cattolica*, n. 3879/2012, 287 ss.; ID., *La condizione della giustizia in Italia*, ivi, n. 3880/2012, 393 ss.; G.P. SALVINI, *La situazione italiana vista dal cardinale Angelo Bagnasco*, ivi, 385 ss.; G. MUCCI, *Una "predica" di Luigi Einaudi*, ivi, 376 ss., nonché M. SIMONE, *L'inaugurazione dell'anno giudiziario della Corte dei conti*, ivi, n. 3881/2012, 495 ss.

³¹ A. CHERCHI, *Privacy, il Fisco sotto accusa*, in *Il Sole 24 Ore*, 14 marzo 2012; B. SANTACROCE, *Indagini finanziarie allargate*, ivi; V. PICCOLILLO, "Strappi allo Stato di diritto" nella lotta all'evasione, in *Corriere della Sera*, 14 marzo 2012; M. SENSINI, *Ma Befera va avanti: noi rispettiamo le leggi*, ivi; Pizzetti: *Fisco oppressivo. Eccessiva spinta ai controlli*, in *Il Gazzettino*, 14 marzo 2012; *Tasse, il Garante attacca i controlli*, in *il mattino di Padova*, 14 marzo 2012.

³² R. TURNO, *Corte conti: carico tributario eccessivo sui cittadini onesti*, in *Il Sole 24 Ore*, 14 marzo 2012. V., inoltre, M. DE BAC, *L'Imu sulla stalla vale 18 mila litri di latte. Agricoltori in piazza: a rischio chiusura*, in *Corriere della Sera*, 16 marzo 2012; R. PETRINI, *Tasse record dal dopoguerra e ora arriva la riforma fiscale*, in *la Repubblica*, 16 marzo 2012.

³³ Del Garante Franco Pizzetti.

³⁴ G. BEDESCHI, *Lo Stato e quel limite invalicabile*, in *Corriere della Sera*, 14 marzo 2012.

³⁵ La giurisprudenza costituzionale è granitica sul punto.

³⁶ E. DE MITA, *L'emergenza non può giustificare le eccezioni*, in *Il Sole 24 Ore*, 14 marzo 2012. V., altresì, M. MICCINESI, *Necessario il confronto fra uffici e contribuenti*, ivi, 15 marzo 2012.

semplicissima ci si deve pur porre: è lo Stato di diritto lo Stato ingiusto, che ha tollerato un'evasione fiscale e contributiva devastanti, causa, unitamente allo sperpero di pubblico denaro, dell'enorme debito pubblico del Paese? Si possono considerare "talebani" coloro che sono impegnati nella lotta all'evasione?³⁷. Altri dice che no³⁸. Personalmente, condivido quest'ultimo assunto, perché la legalità deve coordinarsi con un'altra parola: *giustizia*. E la giustizia fiscale è una componente essenziale dello Stato di diritto, che non c'è quando c'è ingiustizia. A quale Stato di diritto si è pensato, allora? Non certo, ad esempio, a quello auspicato da Luigi Einaudi, il quale identificava nelle leggi "diritte ed oneste" e nella non "evasione delle imposte" gli elementi che avrebbero mutato il "dover pagare" in "dovere di pagare"³⁹. Non, certo, a quello immaginato da Immanuel Kant, la cui legge universale del diritto era così definita: "Agisci esternamente in modo che il libero uso del tuo arbitrio possa accordarsi colla libertà di ogni altro secondo una legge universale"⁴⁰. Nessun dubbio che, questo sì, ha a che fare con l'art. 53 Cost. Nessun dubbio che vengano in mente le parole di padre Cristoforo: *Omnia munda mundis!*⁴¹.

³⁷ O. GIANNINO, *I talebani della caccia all'evasore*, in *Il Gazzettino*, 14 marzo 2012.

³⁸ M. TEODORI, *Blitz fiscali per stanare i furbi. Così si rispetta lo Stato di diritto*, in *Corriere della Sera*, 15 marzo 2012.

³⁹ L. EINAUDI, *Il buongoverno. Saggi di economia e politica (1897 - 1954)*, a cura di E. Rossi, Laterza, Bari, 2004, 8, 9 e 11. Lo scritto da cui sono tratte le citazioni è del 1918 ed è così intitolato: *Leggi tributarie giuste e funzionari scelti*.

⁴⁰ I. KANT, *Principi metafisici della dottrina del diritto*, ora in *Scritti politici e di filosofia della storia del diritto*, Mondadori, Milano, 2009, 407. Sul significato di questo testo v. M. BERTOLISSI - R. MENEGHELLI, *Lezioni*, cit., 323 ss.

⁴¹ A. MANZONI, *I promessi sposi*, cit., 185. È la lettera di san Paolo a Tito (I, 15). Il mio punto di vista l'ho espresso in *Ogni mezzo per scovare gli evasori*, in *Il Piccolo*, 17 marzo 2012, e in *O evasione o Stato di diritto*, in *il mattino di Padova*, 21 marzo 2012. Aggiungo, ora, che simili denunce, ancorché motivate, dal momento che si collocano dopo lunghi silenzi e omissioni assai gravi - chi maneggia la Costituzione ha sempre taciuto -, mi appaiono tristi, perché non colgono e non sottolineano il valore della relazione umana. Il rapporto giuridico d'imposta, ove lo si collochi nell'ambito dello Stato costituzionale, dovrebbe essere vissuto, innanzi tutto, come relazione tra persone. E mentre rifletto su questi aspetti della vita in comune - è l'istituzione -, penso a un interrogativo di Ermanno Olmi, suscitato da Alessandro Manzoni, non a caso: "È meglio il dolore di Lucia o la nostra solitudine senza speranza? (P. DI STEFANO, *"Il sasso lanciato con Rigoni Stern: abiteremo lì"*, in *Corriere della Sera*, 30 luglio 2009). L'evasione fiscale e contributiva sono manifestazioni di solitudine! Me lo conferma uno stato d'animo, che è sorto in me quando ho appreso che oggi, 21 marzo 2012, è morto Tonino Guerra. Disse: "Quando passo davanti a un mandarlo in fiore mi tolgo il cappello" (lo ha riferito il giornalista televisivo Vincenzo Mollica, alla fine del TG2 delle 13.00). È lo stupore di fronte al bello, a ciò che è "naturale" ed equilibrato, al pari di ciò che dovrebbe essere la *regula iuris*, disattesa da chi evade e sperpera.

3 Mark Twain e lo Stato sociale.

The reports of my death are greatly exaggerated. Se prendiamo per buone - come non destituite di ogni fondamento - le osservazioni che ho formulato, esse possiedono, oggettivamente, il significato del *de profundis*. Destinatari: sia il federalismo fiscale sia lo Stato sociale. Il primo è lo strumento, il secondo è il fine. Ma - lo concedo - lo Stato sociale, metaforicamente parlando, potrebbe replicare a ragione, parafrasando Mark Twain, così: “La notizia della mia morte appare un’esagerazione”⁴². Sarà anche un’esagerazione, ma si è obbligati a riflettere.

In primo luogo, sulla perdurante abitudine di citare precedenti che oggi appaiono fuori campo. Fuori dalla realtà. Certo, ha ragione chi ricorda la genesi dello Stato sociale e i suoi sviluppi temporali e costituzionali, sottolineando la circostanza che esso si fonda su “un’istanza di eguaglianza”: “Dunque, amputando le garanzie in soccorso dei più deboli si menoma il concetto stesso di diritto, oltre a violare la legalità costituzionale”⁴³. Ha ragione quando sottolinea che “i diritti sociali dipendono, a conti fatti, dalla borsa della spesa. Sono diritti condizionati, ossia sottoposti all’eventualità che lo Stato disponga dei quattrini per renderli effettivi”⁴⁴ e che ciò “non significa che i diritti sociali siano altrettante suppliche al sovrano”⁴⁵. Ma, detto questo, è irrealistico affermare che “lo Stato può decidere... ma gli è vietato fare retromarcia”⁴⁶.

Del resto, è sufficiente riflettere, anche solo un istante, sul percorso argomentativo, che è il seguente: “se per esempio togli il pronto soccorso gratis, dopo averlo erogato per decenni, offendi l’art. 32 della Costituzione”⁴⁷. L’assunto è consequenziale rispetto a quel che ha affermato la Corte costituzionale in una rilevante serie di sentenze a proposito di diritto alla salute, all’abitazione, al lavoro⁴⁸. D’altra parte, chi mai si sentirebbe di negare la plausibilità del rilievo, secondo cui “la legge non può nemmeno prosciugare l’entità della prestazione sociale, non almeno fino al punto da renderla irrisoria”⁴⁹. Irrisoria è equivalente a priva di contenuto, inesistente. Ed è sindacabile dinanzi al giudice delle leggi una simile fattispecie? Lo è, ma con quali possibilità di successo, quando possono essere schierati in campo argomenti del genere: *salus reipublicae suprema lex* e la circostanza che la Corte, all’esito di un giudizio di accoglimento delle eccezioni di illegittimità, finirebbe con riconoscere fondata una domanda che attiene al *petitum* legislativo? In gioco ci sono diritti di prestazione, la cui tutela - è

⁴² Come è noto, è il testo di un telegramma inviato.

⁴³ M. AINIS, *Meno carrarmati e più pensioni*, in *L’Espresso*, 12 gennaio 2012, 7.

⁴⁴ M. AINIS, *Meno carrarmati*, cit.

⁴⁵ M. AINIS, *Meno carrarmati*, cit.

⁴⁶ M. AINIS, *Meno carrarmati*, cit.

⁴⁷ M. AINIS, *Meno carrarmati*, cit.

⁴⁸ M. AINIS, *Meno carrarmati*, cit., il quale richiama Corte cost., sentt. n. 992/1988, n. 106/1992, nn. 19 e 108/1994, nonché sent. n. 497/1988. Le date sono significative: allora c’era un mondo che non esiste più.

⁴⁹ M. AINIS, *Meno carrarmati*, cit.

inutile negarlo - specialmente in momenti di crisi⁵⁰ coinvolge legittimità e merito.

Certo, l'opinione qui richiamata⁵¹ si fonda su quel che si è sostenuto, in particolar modo, in tema di norme programmatiche, vale a dire che "al legislatore ordinario è interdetto... retrocedere lungo la strada già percorsa, rendendo nuovamente inapplicabili le norme già rese operative"⁵². Ma quella dottrina non poteva - nel momento in cui la tesi è stata delineata - neppure lontanamente supporre che la Repubblica potesse venire a trovarsi sull'orlo del *default*: in condizioni drammatiche, suscettibili di sviluppi tali da far sprofondata l'Italia ai livelli della Grecia. Perché, in atto c'è, dovunque, "*une crise du pacte social*"⁵³: una crisi che ha sovvertito, destabilizzandola, la struttura interna delle democrazie contemporanee e i relativi assetti di governo. Il che consente di affermare che si stanno decomponendo alcune essenziali articolazioni sia della forma di governo sia della forma di Stato, anche perché le prime, tutt'altro che sovrane, rimediano condizionamenti da centri di potere esterni e molto spesso anonimi, che praticano schemi di azione, che già Silvio Trentin descriveva così: "la massima è, come è stato osservato non senza umorismo, guadagnare sull'affare, prima ancora di sapere se l'affare è davvero suscettibile di produrre un qualsiasi guadagno"⁵⁴. In ogni caso - dell'argomento ci si occuperà pure nel prosieguo⁵⁵ -, a prescindere da queste straordinarie peculiarità, vale la pena di ricordare quel che si disse in Assemblea costituente: "Allora, davanti ai Settantacinque già si sollevò questa questione. E si ricordò allora che in altre costituzioni sorte dopo l'altra guerra, in quella di Weimar, in quella della Repubblica spagnola, furono inseriti accanto ai diritti politici di libertà risalenti alla rivoluzione francese, questi nuovi diritti che si sogliono ormai denominare 'diritti sociali'; ma ci si accorse poi che essi lasciarono inalterata la realtà sociale, nella quale essi non avevano rispondenza". E si aggiunse: "L'enunciazione dei cosiddetti 'diritti sociali' non ebbe nessun risultato pratico, come la storia di questo ventennio ha dimostrato: sicché parrebbe per noi più prudente, invece di travestire questi desideri e questi programmi in apparenze normative, collocarli tutti quanti in un preambolo nel quale sia detto

⁵⁰ E che crisi: A.R. SORKIN, *Il crollo. Too Big to Fail*, Istituto Geografico De Agostini, Novara, 2010. Nella *Prefazione*, Gianni Riotta ha parlato di una "stagione che trasformerà il mondo". È stato così!

⁵¹ Essa, coerente con autorevolissimi e collaudati insegnamenti, è significativa per una ragione elementare chiarissima: è, come si è visto, del gennaio 2012, successiva anche a quell'agosto 2011 che, come ho avuto occasione di scrivere, non dimenticheremo facilmente, se non altro perché si sono poste le basi del Governo Monti, singolare nella storia della Repubblica. V., infatti, M. BERTOLISSI, *Contribuenti e parassiti in una società civile*, Jovene, Napoli, 2012.

⁵² L. PALADIN, *Diritto costituzionale*, cit., 157.

⁵³ T. DEBRAND, *Réinventer l'habitat, un levier pour refonder la cité*, in *Le Monde*, 2 marzo 2012, 19.

⁵⁴ S. TRENTIN, *Liberare e Federare*, ora in S. TRENTIN, *Federalismo e libertà*, a cura di N. Bobbio, Marsilio, Venezia, 1987, 264. Me ne sono occupato in *Libertà e "ordine delle autonomie"*. *La lezione di Silvio Trentin*, Jovene, Napoli, 2010.

⁵⁵ *Sub 5*.

chiaramente che queste proposizioni non sono ancora, purtroppo, norme obbligatorie, ma propositi che la Repubblica pone a sé stessa, per trovare in essi la guida della legislazione futura”⁵⁶.

4 Teoria e pratica.

Il rischio più grave in cui si può incorrere - ragionando intorno a queste categorie, strutturalmente condizionate da fattori che rappresentano il contenuto vero delle tutele - è di credere che il tempo sia privo di effetti. Soprattutto, che il progresso, ancorché ritardato, possa riprendere il suo cammino, senza fine⁵⁷. Così, si ritiene che esista qualcosa di irreversibile e che la norma giuridica possa pietrificare quel che naturalmente e logicamente non lo è. Per definizione, visto che si opera nel campo del finito, che è oltretutto l’ambito della storia e della libertà⁵⁸.

Queste osservazioni, per quanto possano apparire banali, costituiscono un discrimine essenziale, al di là del quale c’è una visione attenta della realtà, al di qua del quale manca, perché la lettura degli eventi è preclusa dalla lente deformante dei combinati disposti. In questo contesto, essi debbono rimanere sullo sfondo, perché va innanzi tutto colta la normatività dei fatti, tra i quali includo usi, costumi, atteggiamenti psicologici: in una parola, le abitudini, vale a dire - vocabolario alla mano - ciò che rappresenta il frutto di una “tendenza acquisita che deriva dalla ripetizione costante di atti o comportamenti”⁵⁹. Usi e costumi, frutto di una educazione malata, hanno comportato, da parte di tutti, sprechi enormi, condotte di vita che hanno dissipato il tessuto connettivo umano e materiale, cui in ogni caso deve riportarsi il fenomeno della convivenza. Possiamo escludere, forse, che non abbia dominato, in larga e non sostenibile misura, lo spreco? E chi mai si è chiesto, con ossessiva determinazione, chi paga?⁶⁰.

La conferma di una inadeguatezza culturale senza pari, tanto più grave perché proviene da un giudice formalista privo di qualunque sensibilità, attestato su una folle dottrina dei diritti - anche quando questi risultano essere in aperta contraddizione con una nozione minimale di responsabilità - la si ritrova, ad esempio, in una recente pronuncia del TAR per il Piemonte, riguardante la legittimità di un regolamento del Comune di Verbania, il quale, nell’intento di evitare che giovani studenti, inadempienti all’obbligo scolastico, si dedicassero al gioco d’azzardo, ha stabilito che le “macchinette” fossero in funzione soltanto dalle ore 15.00 alle ore 22.00. Ebbene, il giudice amministrativo ha affermato che “i profili relativi all’installazione degli

⁵⁶ On. Calamandrei, A.C. 4 marzo 1947, cit., 219.

⁵⁷ Il senso di questa annotazione sarà chiarito, per cenni, *sub* 9. V., comunque, M.L. SALVADORI, *L’idea di progresso. Possiamo farne a meno?*, Donzelli, Roma, 2006.

⁵⁸ V., ad es., le splendide osservazioni di H. JONAS, *Il concetto di Dio dopo Auschwitz. Una voce ebraica*, il melangolo, Genova, 2002, nonché, per le evidenti connessioni, E. WIESEL, *La notte*, Giuntina, Firenze, 2001.

⁵⁹ *Dizionario italiano*, a cura di T. De Mauro, Paravia, Milano, 2000, *ad vocem*.

⁶⁰ Mi permetto un atto di vanità e rispondo: io! V., da ultimo, *Contribuenti e parassiti*, cit.

apparecchi e congegni automatici da trattenimento o da gioco presso esercizi aperti al pubblico, sale giochi e circoli privati”, disciplinati da una fonte primaria del 1931, “afferiscono alla materia ‘ordine pubblico e sicurezza’” di “competenza esclusiva dello Stato”⁶¹. Dello *Stato biscazziere*, ovviamente, non di uno Stato decente, che guarda ai valori costituzionali enunciati nella Parte I della legge fondamentale.

Ma qui non è lo Stato in se stesso a venire in gioco. È l’immagine deformata, impresentabile e malsana che ne hanno dato i giudici, i quali confondono le competenze e, con ciò, demoliscono - anzi, invertono - una scala di valori che è innervata nella società. È la prospettiva che ha condiviso la Corte di cassazione, la quale - sulla scorta di massime consolidate, ferreamente coerenti con il dogma dell’irresponsabilità o, se si preferisce, della responsabilità a senso unico, che è lo stesso - ha stabilito che “l’obbligo del genitore separato di concorrere al mantenimento del figlio ... non cessa automaticamente con il raggiungimento della maggiore età da parte di quest’ultimo, ma perdura finché il genitore interessato non dia prova che il figlio abbia raggiunto l’indipendenza economica, oppure sia stato posto nella condizione di poter essere economicamente autosufficiente”⁶². Non contano l’età⁶³, il dovere prescritto dall’art. 4, co. 2°, Cost. e quello previsto dall’art. 53 Cost.; per non dire del dovere di solidarietà di cui all’art. 2 Cost., il quale implica che, per ricevere, si debba dare: almeno, che si dimostri di aver fatto tutto il possibile per dare. Invece, qui vale l’opposto: c’è chi dà e chi riceve, senza che vi sia una alternanza di posizioni.

È la teoria che inganna, il carattere deduttivo di sequenze interminabili di diritti e una concezione di *ordinamento*, che non possiede nulla di civile e che, dal mio personale punto di vista, disattende chiare e precise direttrici. Ad esempio, quelle indicate da chi ha scritto che “la conoscenza del diritto di un ordinamento, per quello che esso in realtà è, si risolve tutta nella storia oggettiva e precisa dei flussi normativi che lo compongono. E agli effetti della elaborazione di tale storia, ruolo decisivo assume allora la comparazione come strumento generale per confrontare i modi concreti in cui i segni normativi sono stati di volta in volta utilizzati, per ricavare la prevalenza in media di un significato attribuito a un segno per un certo

⁶¹ TAR Piemonte, Sez. II, sent. n. 513/2011, il quale valorizza altresì quello che, nel tempo attuale, nonostante guasti planetari enormi, sembra essere un superprincipio: la libertà di iniziativa economica. Qui - avverto - è un liberale, non un liberista, che scrive. Della questione si è occupato G.A. STELLA, *Il sindaco che vieta le slot ai ragazzi deve pagare i danni alle società-casinò*, in *Corriere della Sera*, 23 marzo 2012, il quale ragiona altrimenti: con *Il giocatore* di Fëdor Dostoevskij.

⁶² Ne parla A. PRIANTE, *La figlia ha 41 anni e studia: per i giudici va mantenuta*, in *Corriere del Veneto*, 23 marzo 2012. Con l’occasione, vale la pena di riflettere anche su ciò che ha scritto S. D’ASCENZO, *Le donne della Regione alle mamme: “Non portate le bimbe dall’estetista”*, ivi. Com’è noto, il Servizio sanitario ha pagato anche la chirurgia plastica per così dire voluttuaria, in nome di una concezione di Stato e di società che rattrista.

⁶³ 41 anni ! G. IMPERATORI, *Ma fino a quando dobbiamo mantenere i nostri figli?*, in *Corriere del Veneto*, 25 marzo 2012.

periodo, per annotare la successiva trasformazione informale dei significati dei segni (di quelli rimasti in vigore e formalmente intatti), e dunque per descrivere la più o meno rapida complessiva evoluzione, formale e informale, del diritto dell'ordinamento nel corso del tempo⁶⁴.

Si può dire altrimenti, con straordinaria semplicità: “So benissimo che la pratica non dovrebbe andare disgiunta dalla teoria, e così questa da quella, perché la pratica che pretende fare a meno della teoria, è miserabile, e la teoria che pretende fare a meno della pratica è temeraria...”⁶⁵.

5 Lo Stato sociale: qualche appunto.

Davvero c'è il pericolo di esprimersi, oggi, in modo temerario, sul falso presupposto che lo Stato sociale, per come è stato concepito e si è andato materializzando nel tempo, sia sottratto all'usura dei mutamenti più vari, che incidono sulla vita di chiunque: delle piante, degli animali e dell'uomo. Banale - come ho già sottolineato -, ma tremendamente attuale, visto quel che si è accennato poc'anzi a proposito di come si continuano a concepire i diritti sociali⁶⁶. Del resto, non c'è da meravigliarsi affatto⁶⁷, dal momento che la forma di Stato sociale è descritta, innanzi tutto, quale riflesso dell'affermazione del principio costituzionale di eguaglianza in senso sostanziale, il quale “ha condotto alla realizzazione, in via di svolgimento, di una nuova forma di stato, che può dirsi ‘contemporanea’, alla quale si adatta anche il nome di ‘solidarista’ o ‘sociale’ per designare il compito assunto dallo stato di promuovere una più intima socialità fra i suoi componenti, mediante l'eliminazione delle stratificazioni di potere che generano uno spirito classista e conducono a conflitti radicali di interessi fra parte e parte della popolazione”⁶⁸.

“In via di svolgimento” è un'espressione che conferma l'idea di base: vale a dire che i diritti, iscrivibili all'interno del quadro della socialità e che si sostanziano principalmente in prestazioni, siano destinati a una tutela progressiva ed inarrestabile, dipendendo esclusivamente dagli indirizzi politici di maggioranza. Il fatto è che non basta volere, perché il volere è

⁶⁴ È il limpido insegnamento di G. BOGNETTI, *Diritto costituzionale comparato. Approccio metodologico*, Mucchi Editore, Modena, 2011, 9.

⁶⁵ Così si è espresso, nella prefazione, il parroco D. GIO. CAV. RIZZO, che ha scritto il *Catechismo agricolo ad uso dei contadini*, coi tipi del Seminario, ripubblicato nel 2012, con una introduzione di F. Camon.

⁶⁶ Sub 3.

⁶⁷ Chi scrive non ragiona con l'animo del censore. Piuttosto, con la consapevolezza che, rimanendo ancorati ad antichi insegnamenti, si corre il rischio di non vedere quel che c'è.

⁶⁸ C. MORTATI, *Istituzioni di diritto pubblico*, tomo I, Cedam, Padova, 1975, 143. Ovviamente, qui non si tratta di documentare alcunché, in quanto sono più che sufficienti richiami di carattere generale, che danno conto del risaputo. V., infatti, in questa prospettiva, ad es. P. CARETTI - U. DE SIERVO, *Istituzioni di diritto pubblico*, Giappichelli, Torino, 2010, 68 ss.; AA.VV., *Lineamenti di diritto pubblico*, a cura di F. Modugno, Giappichelli, Torino, 2010, 54 ss., nonché R. ALEXY, *Teoria dei diritti fondamentali*, il Mulino, Bologna, 2012, spec. 530 ss.

condizionato dalle concrete possibilità operative: in una parola, dalle disponibilità finanziarie. Ed è qui che si manifesta, in tutta la sua evidenza, il nucleo di criticità che non si superano di certo con ragionamenti meramente teorici. Vale, infatti, l'antico e collaudato brocardo, secondo cui *homo sine pecunia imago mortis*. Ma una società educata alla pura e semplice rivendicazione dei diritti; a dissipare, sul versante sia pubblico sia privato⁶⁹, anche nei tempi più recenti⁷⁰, quel che le anime semplici hanno chiamato e chiamano "grazia di Dio", non può dirsi consapevole dei problemi che si debbono comunque affrontare quando, in sede di formazione del bilancio, deve essere concretamente finanziato il *Welfare*. Lo si è finanziato, a lungo, con un ricorso dissennato all'indebitamento, e ciò nonostante l'art. 81, co. 4°, Cost. stabilisca - come è noto - che "ogni altra legge che importi nuove o maggiori spese deve indicare i mezzi per farvi fronte".

Il fatto è che la copertura finanziaria è stata assicurata, appunto, attraverso un ricorso illimitato al debito, soprattutto per spese correnti. Tali modalità sono state giustificate da una dottrina e da una giurisprudenza costituzionali⁷¹, cui è sfuggito un dato prospettico, e cioè che si sarebbe potuti giungere - come si è giunti - sull'orlo del fallimento. Esiti tragici di una "modernità liquida" - per dirla con Zygmunt Bauman⁷² - cui non è estranea l'influenza di dottrine

⁶⁹ A. GALDO, *Non sprecare*, Einaudi, Torino, 2008. È un libro che fa riflettere e rabbrivire, e chiarisce tutti i limiti di uno Stato sociale deformato dall'irresponsabilità. La sintesi della ricerca è questa: "Siamo diventati tutti spreconi. Terribilmente spreconi. Per i motivi più svariati: abitudine, indifferenza, distrazione. O anche miopia e vizio. Viviamo con l'orologio sincronizzato nel tempo della società 'usa e getta' e siamo ossessionati da uno stile, ormai diventato naturale, che si traduce nella cancellazione della parola sobrietà, considerata fuori moda, e nello sperpero di cose tangibili, dalle risorse naturali al cibo, e di beni immateriali. I più importanti, quelli che non hanno prezzo, non si trovano sul mercato, eppure ci appartengono come parte integrante della persona umana. La vita (e il suo dopo, cioè la morte), la salute, la bellezza, il tempo, le parole, il talento. La lotta contro lo spreco, che cova come un serpente dentro ciascuno di noi, è affidata allo sforzo di alcune minoranze. Magari anche di singole persone, forti e coraggiose. Sono loro che invocano e praticano il dittico 'Non sprecare'". V., inoltre, A. CIANCIULLO - E. REALACCI, *Soft Economy*, Bur, Milano, 2005; L. MERCALLI, *Prepariamoci*, Chiarelettere, Milano, 2011.

V., altresì, A. ZAMAGNI, *Avarizia. La passione dell'aver*, il Mulino, Bologna, 2009; V. ANDREOLI, *Il denaro in testa*, Rizzoli, Milano, 2011; ID., *L'uomo di superficie*, Rizzoli, Milano, 2012. Se ne deduce che la sopravvivenza dello Stato sociale non dipende tanto dai pubblici poteri, quanto dai *cives* e dal senso che costoro hanno delle istituzioni e delle rispettive relazioni. La direttrice non è verticale, ma orizzontale. Ne ho parlato in *Contribuenti e parassiti*, cit.

⁷⁰ *Cibo per un miliardo nella spazzatura*, in *il mattino di Padova*, 27 dicembre 2010; R. QUERZÈ, *Quei 318 mila pasti salvati dalla discarica*, in *Corriere della Sera*, 4 febbraio 2011.

⁷¹ V., al riguardo, la sintesi curata da D. GIROTTO, *Art. 81*, in AA.VV., *Commentario breve alla Costituzione*, a cura di S. Bartole e R. Bin, Cedam, Padova, 2008, 734 ss.

⁷² Z. BAUMAN, *Modernità liquida*, Laterza, Bari, 2012.

giuridiche che si dedicano, anima e corpo, al culto delle forme⁷³.

6 In compagnia di: (a) Luigi Einaudi.

Per quanto mi riguarda, pur non trascurando la forma, ho sempre cercato di coordinarla - armonizzarla - con la sostanza. Se, dunque, l'art. 114 Cost. dispone - oltretutto, innovando il testo originario - che "la Repubblica è costituita dai Comuni, dalle Province, dalle Città metropolitane, dalle Regioni e dallo Stato", per quanto ciascuno di questi enti sia esponenziale rispetto a comunità di dimensioni via via crescenti, non posso giungere al punto di esclamare - con Piero Calamandrei - che, ove si guardi ai ruoli rispettivi e all'eguaglianza⁷⁴: "Non è vero nulla"⁷⁵. Si rifletta, poi, sul fatto che l'autore del resoconto, allora, annotò: "Si ride"⁷⁶. Ci si deve chiedere, ora, perché simili conclusioni non sono serie e perché non sono state vissute, da quanti hanno riflettuto e manifestato le loro opinioni in proposito, in questi termini. Quel che conta - l'ho sottolineato più volte - non è tanto ciò che è scritto, ma quel che si legge. Conta l'interpretazione e, quindi, quali sono i relativi motivi ispiratori. In una parola, quale è il punto di vista o, tecnicamente parlando, il metodo prediletto.

Non sarà stato, formalmente, un giurista; ma un uomo di cultura, delle istituzioni, uno statista, oltre che un economista di grande valore, sì. Per questo, Luigi Einaudi aiuta. Può aiutare a capire i limiti di tante sovrabbondanti ed inutili dissertazioni le quali, partite dalla lettera *a* = *autonomia*, sono giunte - a loro dire, attraverso serrate argomentazioni - alla lettera *z* = *zero autonomia*: imitando don Ferrante, che - diceva Manzoni - elaborava "ragionamenti, ai quali nessuno potrà dire almeno che mancasse la concatenazione"⁷⁷.

Invece, è bene evitare di essere "dottrinari" o "periti". "Dottrinari e periti sono congiunti strettissimi, perché afflitti dal medesimo vizio mentale, che è la convinzione di essere chiamati da dio a risolvere 'problemi'... Per ogni ulteriore problema, dottrinari e periti hanno pronto un infallibile rimedio. Il quale è, necessariamente, un impiastro su gamba di legno; ché non esistono 'problemi', ma un problema solo, ad aspetti cangianti e numerosi, nessuno dei quali può essere mutato senza che tutti gli altri aspetti del mondo economico e sociale mutino in senso che, se è forse prevedibile al ragionamento, è offensivo alla 'sapienza' del dottrinario ed alla 'perizia'

⁷³ V., tra i tanti, M. CASERTA, *La forma e l'identità. Democrazia e costituzione in Hans Kelsen e Carl Schmitt*, Giappichelli, Torino, 2005; F. LANCHESTER, *I giuspubblicisti tra storia e politica. Personaggi e problemi nel diritto pubblico del secolo XX*, Giappichelli, Torino, 1998; ID., *Pensare lo Stato. I giuspubblicisti nell'Italia unitaria*, Laterza, Bari, 2004.

⁷⁴ Che qui ha molto a che fare con la dignità costituzionale.

⁷⁵ On. Calamandrei, A. C. 4 marzo 1947, cit., 225.

⁷⁶ Ivi.

⁷⁷ A. MANZONI, *I promessi sposi*, cit., 786.

dell'esperto"⁷⁸. È la visione d'insieme e dell'insieme, che non può mancare, perché il dettaglio non è che una parte del tutto, il quale sfugge agli "azzeccagarbugli di provincia"⁷⁹, finiti in Parlamento e che "vedono l'intrigo e l'avidità inglesi o l'albagia francese in fondo ad ogni questione la quale debba essere risolta anche dall'Italia"⁸⁰. Ci sono responsabili? "L'Università e in specie la facoltà giuridica italiana han mancato all'ufficio loro di addestrare una forte e sapiente classe politica"⁸¹.

Prescindere da tutto ciò equivale a cogliere i valori costitutivi dell'esperienza in comune. Essi consistono, tra l'altro, nel dare un volto concreto alla *democrazia*: "La classe politica non si forma tuttavia se l'eletto ad amministrare le cose municipali o provinciali o regionali non è pienamente responsabile per l'opera propria. Se qualcuno ha il potere di dare a lui ordini o di annullare il suo operato, l'eletto non è responsabile e non impara ad amministrare. Impara ad ubbidire, ad intrigare, a raccomandare, a cercare appoggi. Dove non esiste il governo di se stessi e delle cose proprie, in che consiste la democrazia?"⁸². Consistono, altresì, nella edificazione di un *sistema fiscale civile*, nel quale le leggi d'imposta rispondono a un senso universale di giustizia e la prima delle riforme da realizzare è quella degli "ordinamenti dei funzionari fiscali"⁸³. Consistono ancora - tali valori - nel considerare il reddito del contribuente l'unica base imponibile per tutti i livelli di governo. È questa la pietra angolare del *federalismo fiscale*, che risiede nel coordinamento dell'imposizione, secondo "metodi di compartecipazione della Regione a questa unica materia imponibile che è il reddito del contribuente, che siano meglio adatti alla Regione medesima, lasciando allo Stato e rispettivamente al Comune quelle altre parti di reddito che siano meglio adatte l'uno alla natura unitaria dello Stato, l'altro alla natura piccola, locale del Comune"⁸⁴.

Inutile dire che tutti i grandi temi sono stati ampiamente trattati: in particolare, per quanto qui interessa, quelli dell'evasione fiscale, della valorizzazione delle risorse umane, della burocrazia⁸⁵, i quali oggi, nel contesto di un mondo globalizzato in crisi, che sta creando paurose divaricazioni tra ricchi e poveri, cospirano - tutti - verso l'obiettivo che ha animato la scrittura di studi in tema di politica sociale, finalizzata alla realizzazione dell'"uguaglianza dei punti di partenza"⁸⁶. Ferme restando tutte

⁷⁸ L. EINAUDI, *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, ora in *Scritti economici, storici e civili*, a cura di R. Romano, Mondadori, Milano, 2001, 6. Tutto ciò, in coerenza con la sua formazione anglosassone.

⁷⁹ L. EINAUDI, *Il buongoverno*, cit., 42.

⁸⁰ L. EINAUDI, *Il buongoverno*, cit., 44.

⁸¹ L. EINAUDI, *Il buongoverno*, cit., 44.

⁸² L. EINAUDI, *Il buongoverno*, cit., 51-52. Lo scritto da cui è tratta la citazione è del 1944 ed è così intitolato: *Via il Prefetto!*

⁸³ L. EINAUDI, *Il buongoverno*, cit., 6, 8 e 22. Ampiamente, *Miti e paradossi*, cit.

⁸⁴ L. EINAUDI, *Consulta Nazionale*, 1948.

⁸⁵ L. EINAUDI, *Il buongoverno*, cit., *passim*.

⁸⁶ L. EINAUDI, *Lezioni di politica sociale*, Einaudi, Torino, 1972. In argomento, F. MEACCI, *Luigi Einaudi e i principi del capitale*, Giappichelli, Torino, 1993, 142 ss.,

le possibili distinzioni, credo si possa affermare che Luigi Einaudi era a favore dello Stato sociale, ma nemico giurato dello Stato assistenziale e delle forme degenerative che hanno negativamente connotato quest'ultimo, il cui tratto caratteristico è stato ed è l'irresponsabilità nel prelevare le imposte e spendere il denaro pubblico.

7 Segue: (b) Santi Romano.

Se, nonostante la dottrina di tanti, il sistema-Paese non ha saputo aprirsi al rinnovamento vero, che è quello dello spirito, e pensare le istituzioni come qualcosa di civile, destinato a durare nel tempo, significa che l'uomo della strada, l'uomo qualunque - che non è il qualunquista, come si potrebbe ritenere frettolosamente - è stato emarginato. Con queste espressioni "si suole indicare un cittadino che discute, commenta, critica, senza una particolare competenza e un particolare acume, tanto meno in termini tecnici, ma soltanto al lume del suo buon senso, gli atti o l'inerzia degli uomini di governo, che, a suo parere, mancano precisamente, molto spesso, di senso comune"⁸⁷. Richiamo questo brano per riferire di un colloquio avuto con Livio Paladin a proposito della tesi sostenuta, in tema di regi decreti-legge, dall'illustre studioso siciliano. Alla mia dichiarata condivisione del suo insegnamento⁸⁸, mi rispose che, se avesse dovuto esprimere un'opinione al tempo del terremoto di Messina e Reggio Calabria, avrebbe concluso per l'illegittimità di tali fonti. Dunque, mi sono detto: non è la legge fatta per l'uomo, ma l'uomo per la legge⁸⁹.

Il senso profondo delle *trasformazioni* e, quindi, di un divenire sempre in azione, fattore determinante della normatività, è l'elemento che meglio di ogni altro chiarisce come la categoria del progredire non coincida affatto con quella del progresso, ben potendo materializzarsi - è quel che sta accadendo - in un regresso. Con l'avvertenza - di rilievo strategico, visto quel che si sostiene circa l'illegittimità di una "retromarcia"⁹⁰ - che "la vita sociale, che non è mai dominata dalle regole giuridiche, [continua] ad evolversi per suo conto e si [pone] in contraddizione con un sistema non consono ad essa, magari accentuando oltre il necessario, come suole avvenire, la

nonché P.L. PORTA, *Libertà, mercato, giustizia sociale*, in AA.VV., *Luigi Einaudi: libertà economica e coesione sociale*, a cura di A. Gigliobianco, Laterza, Bari, 2010, 19 ss., e A. BAFFIGI, *Teoria economica e legislazione sociale nel testo delle "lezioni"*, ivi, 48 ss. V., altresì, AA.VV., *Scrittori italiani di economia*, con postfazioni di C. Cases e T. De Mauro, Laterza, Bari, 1994.

⁸⁷ S. ROMANO, *Frammenti di un dizionario giuridico*, Giuffrè, Milano, 1983, 234.

⁸⁸ M. BERTOLISSI - R. MENEGHELLI, *Lezioni*, cit., 276 ss.

⁸⁹ In ultima analisi, è proprio così. Terribilmente così, se si pensa a chi fu, come studioso e come uomo, Livio Paladin. Ma era un normativista, prigioniero del sistema di norme predeterminate, impermeabile dai fatti giuridici e non disposto a riconoscere che la categoria delle fonti *extra ordinem* mina in radice la nota piramide.

⁹⁰ M. AINIS, *Meno carrarmati*, cit., nonché sub 3.

contraddizione e la lotta che ne è la conseguenza”⁹¹. Avvertenza, cui seguiva un ulteriore penetrante rilievo, tanto magistrale quanto inascoltato: “Il diritto pubblico moderno dunque non domina, ma è dominato da un movimento sociale, al quale si viene stentatamente adattando, e che intanto si governa con delle leggi proprie”⁹². Fatte salve tutte le differenze del caso, non si può escludere che il problema dello Stato sociale venga a situarsi in analoghi contesti e che, relativamente ad essi, si possa riproporre la seguente chiave di lettura romaniana: la crisi dipende dal “progressivo organizzarsi sulla base di particolari interessi della società che va sempre più perdendo il suo carattere atomistico, e la deficienza dei mezzi giuridici e istituzionali, che la società medesima possiede per fare rispecchiare e valere la sua struttura in seno a quella dello Stato”⁹³. Non a caso il discorso proseguiva con il tema della “rappresentanza politica”⁹⁴.

Oggi, è la figura del contribuente che è andata acquisendo un ruolo istituzionale fino a poco tempo fa inimmaginabile, perché è il contribuente-onesto che si sobbarca i pesi enormi di un debito pubblico sconfinato⁹⁵. La relazione Stato-contribuente, all’interno della quale si collocano le dinamiche dello Stato sociale, concentra su di sé le energie destabilizzanti di irresponsabilità che debbono tradursi e costituirsi in azioni e fatti responsabili. Ma - sta dinanzi agli occhi di tutti - “la crisi... si accentra in primo luogo sulla incapacità dello Stato a governare e ordinare il mutamento sociale, economico, tecnico”⁹⁶. È un’incapacità che è riconducibile, in larga misura, al perdurante “riduzionismo illuministico e post-illuministico del diritto”, che è consistito e consiste nella “sua riduzione in un apparato di leggi”⁹⁷, che molto spesso plessi amministrativi e giudici di ogni ordine e grado maneggiano senza alcun senso della giuridicità⁹⁸.

Inutile dire che, del messaggio e dell’insegnamento romaniano, restano attuali alcuni essenziali caposaldi: il diritto non è sistema di norme, ma ordinamento. E l’ordinamento è una società politicamente e socialmente organizzata attraverso un sistema di potere politico istituzionalizzato e

⁹¹ S. ROMANO, *Lo Stato moderno e la sua crisi*, ora in *Lo Stato moderno e la sua crisi. Saggi di diritto costituzionale*, Giuffrè, Milano, 1969, 14.

⁹² S. ROMANO, *Lo Stato moderno e la sua crisi*, cit., 15.

⁹³ S. ROMANO, *Lo Stato moderno e la sua crisi*, cit., 23.

⁹⁴ S. ROMANO, *Lo Stato moderno e la sua crisi*, cit., 23 ss.

⁹⁵ M. BERTOLISSI, *Contribuenti e parassiti*, cit.

⁹⁶ P. GROSSI, *Santi Romano: un messaggio da ripensare nella odierna crisi delle fonti*, ora in *Nobiltà del diritto. Profili di giuristi*, Giuffrè, Milano, 2008, 671, il quale, poco oltre, aggiunge, a proposito di un “concertato schieramento mitologico. Sì, mitologico, perché si era chiamati a credere a elementari scelte strategiche proposte quali indiscusse e indiscutibili diagnosi oggettive della realtà: un mondo assolutamente secolarizzato, popolato di soggetti giuridicamente uguali, tutti valorizzati nella loro individualità dopo la cancellazione violenta che il potere aveva compiuto di ogni forma associativa; uno Stato idealizzato quale sommo e solo garante della pubblica felicità, perché espressione della volontà generale della nazione resa concreta da una idealizzatissima rappresentanza politica”.

⁹⁷ P. GROSSI, *Santi Romano*, cit., 672.

⁹⁸ V. sub 4.

attraverso un sistema di norme⁹⁹. L'ordinamento non è uno, ma plurale, al pari della società¹⁰⁰. Il diritto, essendo "un brulicare di fatti i più svariati, che si affermano per una loro propria forza sociale senza attendere il segno di una considerazione dall'alto dei poteri costituiti"¹⁰¹, è innanzi tutto fatto normativo. Il che produce complessità: "Storicità del diritto, che vuol dire pluralismo, che vuol dire fattualità, non può non voler dire anche complessità"¹⁰².

8 Segue: (c) Ruggero Meneghelli.

Tuttavia, là dove si guardi ai problemi attuali della Repubblica, alle prese con vicende che hanno una dimensione planetaria, non è arduo rilevare che, a prescindere dalle parole e dalle declamazioni, le direttrici seguite sono state le seguenti: riduzione del plurale all'unità e continuità¹⁰³. Del resto, è sufficiente ricordare - con Paolo Grossi - che Santi Romano "fu citato diffusamente e con rispetto..., ma che fu sostanzialmente rimosso da una maggioranza silenziosa pigramente assopita all'ombra di un comodo statalismo legalistico"¹⁰⁴. Perché sorprendersi, allora, se "certi schemi concettuali resistono agli stessi mutamenti delle forme di Stato e di governo"¹⁰⁵. Al cambiamento oppongono una forza di resistenza pressoché insuperabile i *concetti*, i quali rappresentano una sorta di cemento istituzionale inderogabile, se non si è consapevoli della loro origine, del loro valore e dei rispettivi limiti¹⁰⁶. Eppure, si è scritto di "un periodo di accelerata trasformazione sociale, che rimette in discussione molti dei tradizionali concetti giuridici, un tempo considerati incrollabili"¹⁰⁷. Si è parlato di una "logicizzazione dell'equità" - fiscalità e Stato sociale rimandano, per definizione, all'equità -, per cui "una massima, che è nata per giustificare le ragioni di equità appropriate a un certo caso, si trova ad essere applicata nell'avvenire, per ossequio alla coerenza formale, a un caso in cui l'equità meglio appropriata ad esso suggerirebbe una soluzione diversa e magari

⁹⁹ M. BERTOLISSI - R. MENEGHELLI, *Lezioni*, cit., 28. Vi si aggiunge che "questa definizione è preferibile a quella tradizionale del normativismo, non per ragioni astrali, non per ragioni incontestabili, che sarebbero incompatibili col carattere finito dell'esistenza e della storia umana, ma perché... si dimostra più atta a risolvere, in maniera coerente, le novità emerse dall'evolversi impetuoso della storia".

¹⁰⁰ N. BOBBIO, *Teoria e ideologia nella dottrina di Santi Romano*, in AA.VV., *Le dottrine giuridiche di oggi e l'insegnamento di Santi Romano*, a cura di P. Biscaretti di Ruffia, Giuffrè, Milano, 1977, 23 ss.

¹⁰¹ P. GROSSI, *Santi Romano*, cit., 679.

¹⁰² P. GROSSI, *Santi Romano*, cit., 681.

¹⁰³ M. BERTOLISSI, *Le innovazioni e le criticità*, cit., 5 ss.

¹⁰⁴ P. GROSSI, *Santi Romano*, cit., 675. Mentre continua a imperversare Hans Kelsen.

¹⁰⁵ L. PALADIN, *Le fonti del diritto italiano*, il Mulino, Bologna, 1996, 346.

¹⁰⁶ V. ITALIA, *I concetti giuridici*, Giuffrè, Milano, 2010. V., inoltre, S. CHIGNOLA - G. DUSO, *Storia dei concetti e filosofia politica*, Franco Angeli, Milano, 2008.

¹⁰⁷ P. CALAMADREI, *La funzione della giurisprudenza nel tempo presente*, ora in *Studi sul processo civile*, vol. VI, Cedam, Padova, 1957, 89 ss.

diametralmente opposta”¹⁰⁸.

In un sistema di *Civil Law*, com'è il nostro, la raccolta delle massime e la fioritura delle raccolte di leggi commentate con la giurisprudenza sono il segno di una propensione irresistibile - tanto più deleteria, perché inconsapevole - verso il passato, irrimediabilmente votato a rifluire sul presente. Questo è pure il dominio delle istituzioni, divenute democratiche e sociali, misteriosamente sottratte, da un certo punto in poi, al trascorrere e all'usura del tempo. Discorrere così, equivale a destreggiarsi nell'empireo e a non porsi il problema di come si debba agire per conservare, non per sempre ma il più a lungo possibile, ad esempio il *Welfare State*: il quale ha un *costo* e qualcuno lo deve sostenere.

È bene sapere, dunque, che la *democrazia* - come ha chiarito un filosofo del diritto, di cui Giuseppe Capograssi ha scritto così: “Ho trovato uno spirito di vera spontaneità e sincerità, un uomo, nel quale il pensiero fiorisce fuso con la vita”¹⁰⁹ -, al pari di qualunque prodotto dell'azione umana, è destinato, prima o poi, a dissolversi. Quella che noi conosciamo e che non è la democrazia degli antichi¹¹⁰, soffre di alcune contraddizioni. “La prima di queste contraddizioni è data dal fatto che la democrazia non è una realtà a sé stante, come può esserlo, ad esempio, un albero o un frutto, ma è un modo di agire, per lo più attribuito allo Stato, cioè ad una realtà che, democratica o meno che sia, ha le sue leggi di esistenza e di sopravvivenza dalle quali non può derogare, ma alle quali la democrazia si adatta solo con estrema fatica”¹¹¹. La seconda contraddizione “è costituita dalla presenza dei servizi segreti”¹¹². La terza ha a che fare con l'eguaglianza, vale a dire con il principio che sta alla base della concezione e dell'attuazione dello Stato sociale¹¹³.

Pur essendo, al pari di ogni opinione, discutibile, tuttavia vale la pena di riflettere sulla circostanza secondo cui, “se democrazia vuol dire eguaglianza, quanto più numerosi sono i soggetti chiamati a decidere, tanto più la democrazia dovrebbe ritenersi realizzata. Ma non è così perché, essendo una

¹⁰⁸ P. CALAMADREI, *La funzione della giurisprudenza*, cit., 99-100. V., con l'occasione, le splendide pagine di G.B. FERRI, *Il potere e la parola e altri scritti di diritto civile*, Cedam, Padova, 2008.

¹⁰⁹ Lo ricorda E. OPOCHER, *Presentazione* di R. MENEGHELLI, *Note sparse sul diritto*, Cedam, Padova, 1988, X. Quanto a Ruggero Meneghelli, la cui amicizia è andata ben oltre la sua scomparsa e mi riempie di una gioia rasserrenante, v., ad es., *Analisi critica del concetto di validità giuridica*, Cedam, Padova, 1992; *Frammenti di filosofia minima*, Giappichelli, Torino, 1993; *Sotto il velo della convenzionalità*, Giappichelli, Torino, 1997.

¹¹⁰ V., oltre a B. CONSTANT, *La libertà degli antichi paragonata a quella dei moderni*, RCS, Milano, 2010, ad es., N. BOBBIO, *Il futuro della democrazia*, RCS, Milano, 2010; G. CALOGERO, *Le regole della democrazia e le ragioni del socialismo*, RCS, Milano, 2012; A. MORO, *La democrazia incompiuta*, RCS, Milano, 2011.

¹¹¹ R. MENEGHELLI, *Stato e democrazia visti dall'alto*, Cedam, Padova, 1999, 55 - 56.

¹¹² R. MENEGHELLI, *Stato e democrazia*, cit., 57 - 58.

¹¹³ C. MORTATI, *Istituzioni*, cit., 143, nonché *sub* 5.

forma particolare di Stato, la democrazia deve essere, oltre che partecipata, anche efficiente. Ma nella realtà si riscontra, invece, che quanto maggiore è il numero di coloro che sono chiamati a decidere, tanto maggiore diventa l'insufficienza dell'organo o dell'assemblea chiamata a decidere. Per evitare il pericolo dell'inefficienza la democrazia è, per forza, costretta a ricorrere alle rappresentanze; ma, quanto maggiore è il loro numero, tanto minore è la democrazia", dal momento che essa produce una insostenibile inefficienza¹¹⁴. Le criticità - che riscontriamo ogni giorno e alle quali si danno risposte, sul piano istituzionale, superate dagli eventi - sono, tra le altre, le seguenti: perdurante statalismo¹¹⁵; prevalenza incontrastata delle fonti-atto, oltretutto caotiche, per non dire inaccessibili; irrazionale e sperequata tutela dei valori di cui alla Parte I della Costituzione; non visibilità del rapporto che meglio precisa e definisce, in termini di responsabilità, un ordinamento democratico: *id est*, del rapporto giuridico d'imposta. Il destino dello Stato sociale si gioca qui, perché è semplicemente impensabile che le doverose erogazioni di prestazioni e servizi che ne rappresentano il contenuto, quando il loro costo è diventato proibitivo e il livello della tassazione espropriativo, non impongano di interrogare i cosiddetti soggetti passivi del prelievo fiscale, rispetto al quale la riserva di legge di cui all'art. 23 Cost. nulla dice o quasi. Chi si sente rassicurato, ormai, dal fatto che il patto costituzionale prevede che "nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge", quando legge sta per legislatore, legislatore per rappresentanza politica e la rappresentanza politica - non solo in Italia - è delegittimata?

9 Un equivoco e una verità.

Anche per questo motivo si è proposto di "pensare ad una pluralità di soggetti politici che, pur all'interno di una realtà comune, permangano nella loro differenza e abbiano una dimensione politica"¹¹⁶: ad esempio, quella del federalismo, che qui va inteso puramente e semplicemente come sinonimo di ordinamento non monistico, ma caratterizzato da una seria affermazione del principio pluralista. D'altra parte, questo - e non altro - dovrebbe essere il significato sia dell'art. 2 sia dell'art. 5 Cost., la cui lettura, in senso fortemente unitario o no, dipende in modo esclusivo da precondizioni che

¹¹⁴ R. MENEGHELLI, *Stato e democrazia*, cit., 58 - 59. Egli osserva, altresì, che "senza gerarchia, o con una preminenza ed una gerarchia senza una solida base mitica o una profonda convinzione morale, una società è continuamente sottoposta a scosse, a turbolenze e ad inquietudini che, a lungo andare, logorano e minacciano la possibilità stessa della sua esistenza" (ivi, 93).

¹¹⁵ È, più che altro, una mentalità, che si è infiltrata pure nei gangli degli enti territoriali substatali, in nome dell'elemento comune che li caratterizza: l'autoreferenzialità.

¹¹⁶ M. BERTOLISSI - G. DUSO, *Ripensare la Costituzione? La questione della pluralità politica*, in AA.VV., *Ripensare la Costituzione. La questione della pluralità*, a cura di M. Bertolissi, G. Duso, A. Scalone, Polimettrica, Monza, 2008, 11.

hanno a che fare con la cultura e il senso della vita¹¹⁷. È risaputo oltretutto - è risaputo a parole, ma i concetti sono intrisi del suo opposto¹¹⁸ - che “il decentramento avvicina e coinvolge i cittadini alla gestione della cosa pubblica e consente un migliore funzionamento della democrazia se l’attribuzione delle funzioni di spesa è accompagnata dalla responsabilità di trovare le fonti di copertura”¹¹⁹. Ma il *nesso entrate-spese*, così intuitivamente ovvio, come è stato concepito dai supremi organi dello Stato? In realtà, questo nesso non è stato mai considerato parametro indispensabile per valutare le decisioni dei pubblici poteri. Chi studia il diritto costituzionale e il diritto amministrativo si imbatte in alcuni essenziali precetti: negli artt. 28, 53, 81 e 97 Cost., innanzi tutto, che fanno - più precisamente, dovrebbero fare - sistema, in quanto hanno definito, al livello normativo più alto, che l’attività pubblica deve tradursi in decisioni le quali, essendo di norma onerose, debbono consistere in condotte serie e responsabili, contraddistinte dal rispetto della sana e prudente gestione del denaro pubblico. Non a caso - tuttavia, in concreto, inutilmente - l’art. 1, co. 1°, della legge n. 241/1990¹²⁰ stabilisce che “l’attività amministrativa persegue i fini determinati dalla legge ed è retta da criteri di economicità, di efficacia, di imparzialità, di pubblicità e di trasparenza secondo le modalità previste dalla presente legge e dalle altre disposizioni che disciplinano singoli procedimenti, nonché dai principi dell’ordinamento comunitario”.

Troppa grazia, Sant’Antonio, vien voglia di dire, dal momento che ciascuna delle parole, costitutive di precetti di natura morale e giuridica ad un tempo, è in grado di assicurare, se davvero rispettata in concreto, il risultato complessivo che ci si è prefissi di ottenere: vale a dire, il miglior rapporto tra costi e benefici. Ma si tratta di un lessico che, una volta decodificato, si può tranquillamente affermare che corrisponde a criteri di azione meramente formali. Infatti, si scrive - è l’opinione di un illustre amministrativista condivisa dalla giurisprudenza - che “i parametri ai quali l’attività amministrativa deve fare riferimento sono più ampi della sola legge in senso formale: ciò consente tra l’altro di spiegare perché si parli in dottrina non solo di legalità ma altresì di legittimità, la quale consiste nella conformità del provvedimento e dell’azione amministrativa a parametri anche diversi dalla legge, ancorché alla stessa pur sempre collegati (norme regolamentari, statutarie e così via)”¹²¹.

¹¹⁷ Lo testimonia S. TRENTIN, *La crisi del Diritto e dello Stato*, prima edizione italiana a cura di G. Gangemi, Gangemi Editore, Roma, 2006.

¹¹⁸ Lo ha spiegato, magistralmente, F. BENVENUTI, *Il nuovo cittadino. Tra libertà garantita e libertà attiva*, Marsilio, Venezia, 1994.

¹¹⁹ Lo ricorda, ad es., F. REVIGLIO, *La spesa pubblica. Conoscerla e riformarla*, Marsilio, Venezia, 2007, 139, del quale v., altresì, *Per restare in Europa. Ridurre l’evasione e riformare la spesa pubblica*, Utet, Torino, 2006.

¹²⁰ La rubrica dell’articolo è la seguente: “Principi generali dell’attività amministrativa”.

¹²¹ E. CASETTA, *Manuale di diritto amministrativo*, Giuffrè, Milano, 2010. V. inoltre, ad es., V. CERULLI IRELLI, *Lineamenti del diritto amministrativo*, Giappichelli, Torino, 2010, nonché S. ZAMBARDI - E. BRANDOLINI, *La*

Tradotto in parole semplici ed essenziali, si deve concludere che qui tutto è parametro, norma e forma, nel senso che qualunque determinazione sarà valutata in rapporto a qualcosa che è *a priori*, attraverso ragionamenti di stampo sillogistico, di rito bizantino. Chi ha obiezioni da fare guardi non i libri e le innumerevoli alluvionali dissertazioni, ma la realtà. La stupida, banale, eloquente realtà, che purtroppo esibisce, a fronte di una conclamata economicità, inefficienze senza fine e costi iperbolici. Ed aggiungo che, normalmente, invece di misurarsi con dati di fatto noti a tutti, ci si compiace di raccontare una storia - che consiste in un'autocelebrazione - permeata dall'ottimismo, che consente di concludere, ad esempio, così: "Il Consiglio di Stato - non tanto nell'esercizio di un potere quanto nella garanzia di un servizio da rendere ai cittadini e alle imprese - facendosi interprete di tali trasformazioni, assicura i fondamenti dell'apparato amministrativo del Paese"¹²².

La verità - perché questo è un equivoco, spiegabile alla luce dei più collaudati e acritici insegnamenti - è ben altra. I concetti fondamentali del diritto pubblico sono dedotti¹²³ da una serie, neppur tanto misteriosa, di premesse a forte contenuto politico-ideologico¹²⁴; esentano da qualunque riflessione critica perché esprimono soltanto imperatività e, con essa, irresponsabilità; eliminano in radice, in ogni agente, l'idea che esista qualcosa o qualcuno che la possa paralizzare in nome del nesso entrate-spese, e ciò anche per ragioni banali. Infatti, altro è il diritto tributario, altro la contabilità pubblica e altro il diritto amministrativo - come si spiega¹²⁵ -, senza avvertire che, così facendo, le istituzioni vengono anatomizzate e pensate sempre *pro parte*, mai come insieme. Ed è proprio in un'ottica che non perde di vista l'insieme che si può apprezzare quanto esatta sia la puntualizzazione secondo cui "nelle società tecnologicamente avanzate la parte più importante dell'attività politica è l'amministrare", e "l'amministrare richiede strumenti semplici e chiari"¹²⁶. Paradossalmente, è una teoria non consapevole della complessità a produrre confusione perché tende a risolvere il molteplice in unità ragionistiche

contabilità pubblica, Cedam, Padova, 2010, e AA.VV., *Contabilità di Stato e degli enti pubblici*, Giappichelli, Torino, 2011.

¹²² P. DE LISE, *La giustizia amministrativa fra tradizione e modernità*, in AA.VV., *Il Consiglio di Stato: 180 anni di storia*, Zanichelli, Bologna, 2011, XXIX.

¹²³ S. CASSESE, *Lo Stato introvabile. Modernità e arretratezza delle istituzioni italiane*, Donzelli, Roma, 1998, spec. 55, del quale v., altresì, *L'Italia: una società senza Stato?*, il Mulino, Bologna, 2011.

¹²⁴ Lo ha magistralmente rappresentato P. GROSSI, *Mitologie giuridiche della modernità*, Giuffrè, Milano, 2005, e *Paolo Grossi*, a cura di G. Alpa, Laterza, Bari, 2011. Non si tratta che di una esemplificazione, vista l'opera complessiva del Maestro.

¹²⁵ V., tra i tanti, G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Cedam, Padova, 2010, 3 ss. Intendiamoci: la distinzione ha senso quando si guarda agli insegnamenti e alle partizioni accademiche; non ha più senso dal punto di vista della realtà, che è sempre una e unitaria.

¹²⁶ M.S. GIANNINI, *Del lavare la testa all'asino*, in AA.VV., *I nuovi poteri delle regioni e degli enti locali*, a cura di A. Barbera e F. Bassanini, il Mulino, Bologna, 1978, 18.

formali. Altri sarebbero gli esiti se si parlasse di “una prassi dialogica come approssimazione alla verità destinata a restare incessantemente aperta e a non concludersi mai con un’acquisizione stabile e definitiva”¹²⁷. Rilievo distante e, al limite, non comprensibile? Affatto, perché è l’esatta percezione di ciò che rappresenta, concretamente, il nesso entrate-spesa, se comparato con l’enormità dei bisogni veri o indotti, in grado di rendere evidente una verità, che si può declinare così: tutti i diritti costano. Ma quanto ai costi, proprio a motivo di quel che si è accennato, si è ammesso: “In nome della carità e della solidarietà ho sbagliato. Credevo che la politica economica dello Stato dovesse ricalcare le linee della San Vincenzo. Abbiamo scambiato tutti la solidarietà con lo spreco. Il fatto è che pensavamo sul serio che i soldi non sarebbero finiti mai”¹²⁸.

10 Fatti essenziali: (a) la crisi fiscale dello Stato.

Un brillante costituzionalista¹²⁹ ha esordito notando che “è ormai sempre più diffusa, negli ordinamenti contemporanei, la percezione della crisi fiscale dello Stato: ogni analisi della presente situazione economica e sociale, ogni riflessione sulla struttura e sull’evoluzione della società organizzata, ogni tentativo o programma di riforma trova di fronte a sé l’ostacolo della scarsità - sempre più evidente - delle risorse di cui lo Stato può disporre”¹³⁰. Il tema sottostante è quello posto dallo Stato sociale, che esige la disponibilità di risorse acquisite attraverso la fiscalità generale: infatti, la fiscalità generale, non preventivamente vincolata a uno scopo, trova le sue basi giustificative, nel nostro ordinamento, negli artt. 2 e 3 Cost., oltre che nell’art. 53 Cost. Non a caso si è scritto che, in Italia, la crisi fiscale è indissolubilmente legata “alla crisi delle forme tradizionali dello Stato sociale e ad effetti patologici dovuti alla insufficiente definizione della funzione e degli obiettivi del sistema di protezione sociale”¹³¹.

Ai nostri fini, comunque, sono essenziali almeno tre osservazioni. Da un lato, v’è da dire che la crisi fiscale riguarda sia i governanti sia i governati¹³². D’altro lato, ove si considerino questi ultimi, “gli atteggiamenti collettivi sembrano esprimere una preferenza diffusa per un’attenuazione della

¹²⁷ Il brano sta in G. MARRAMAO, *Contro il potere. Filosofia e scrittura*, Bompiani, Milano, 2011, 26.

¹²⁸ Sono le parole di Francesco Cossiga, consegnate a G.A. STELLA, *Giù il cappello*, in *Corriere della Sera Magazine*, 29 gennaio 2009, 11.

¹²⁹ Sono obbligato a definirlo così, anche se è mio allievo. Mi riferisco a G. BERGONZINI, *I limiti costituzionali quantitativi dell’imposizione fiscale*, voll. 1 e 2, Jovene, Napoli, 2011. Si tratta di una monografia unica nel suo genere, che riempie un vuoto nel campo della ricerca giuspubblicistica e che può essere di utile ausilio soprattutto alla Corte costituzionale, la quale - stante la grave congiuntura, destinata a durare nel tempo - sarà verosimilmente chiamata ad occuparsi della fiscalità e del suo peso.

¹³⁰ G. BERGONZINI, *I limiti costituzionali quantitativi*, cit., 3.

¹³¹ L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e doveri costituzionali*, Giuffrè, Milano, 1996, 399.

¹³² G. BERGONZINI, *I limiti costituzionali*, cit., 6.

pressione fiscale e delle aliquote dell'imposta progressiva. È singolare che spesso nei sondaggi a questa preferenza si accompagni una richiesta di aumenti di spesa. Si vuole astrattamente la riduzione della spesa pubblica, ma nello stesso tempo si chiedono aumenti di spesa in diversi settori: maggiori e migliori servizi e più ampi trasferimenti, soprattutto nei settori della sanità, dell'istruzione, della previdenza e dell'assistenza. I due atteggiamenti sono incompatibili e contribuiscono a spiegare le grandi e crescenti difficoltà che incontrano quasi ovunque le politiche di risanamento e di stabilizzazione dei conti pubblici¹³³.

D'altro lato ancora - si tratta di un corollario che si collega all'equivocità degli atteggiamenti del contribuente -, è l'idea di istituzione presupposta da simili istanze che va preliminarmente chiarita, all'interno della correlazione Stato sociale-fiscalità, che sembra coincidere perfettamente con un altro noto binomio: spese-entrate. È il punto di equilibrio che va ricercato e definito, fermo restando che esso può concretizzarsi - se no, vi saranno squilibri - alla condizione di poter realizzare, in diritto e in fatto, un rapporto stabile tra chi paga e chi è il destinatario della spesa. L'identità della posizione consente di innervare una sorta di contraddittorio immanente tra le parti le quali, ove non vi fosse coincidenza, finirebbero per produrre divaricazione destabilizzanti. Idealmente e concretamente, la relazione deve essere per così dire sinallagmatica e le interdipendenze debbono produrre decisioni caratterizzate dall'autocontrollo. Al contrario, ci sarà demagogia, populismo, sperpero, tassazione ingiusta, insostenibilità delle spese, esplosione del debito e via discorrendo. Elementi, questi, che possiedono un'indole strutturalmente eversiva, perché fanno venir meno, in un ordinamento, proprio quel che lo deve caratterizzare: essere, appunto, ordine, nel senso più alto e nobile del termine, se non altro perché, senza ordine, non c'è determinazione ragionevole e giusta.

11 Segue: (b) l'evasione fiscale.

Costituzione e diritto costituzionale offrono le coordinate di fondo, alla luce delle quali esaminare lo *status quaestionis*. D'altra parte, lo squilibrio esistente tra ciò di cui si dispone e ciò di cui si dovrebbe disporre fa sorgere una domanda spontanea: questa gravissima sofferenza finanziaria convive con un significativo rispetto delle leggi tributarie e di quelle che disciplinano l'uso delle risorse pubbliche oppure no? Al duplice quesito si deve rispondere - come è noto - con un secco no¹³⁴. In primo luogo, con riferimento a ciò che

¹³³ F. REVIGLIO, *La spesa pubblica*, cit., 199 - 200.

¹³⁴ In realtà, le questioni sono assai complesse e le risposte dipendono, in larga misura, dall'angolo visuale prescelto. Mi limito a qualche richiamo bibliografico, utile per comprendere il significato del rilievo: v. - anche con riferimento a quanto delineato sub 10 - J. O'CONNOR, *La crisi fiscale dello Stato*, Einaudi, Torino, 1979; AA.VV., *Fisco e libertà. Un dispotismo mascherato*, Armando Armando, Roma, 1981; G. FUA' - E. ROSINI, *Troppe tasse sui redditi*, Laterza, Bari, 1985; S. RICOSSA, *Manuale di sopravvivenza a uso degli italiani onesti*, Rizzoli, Milano, 1997; A. MARTINO, *Stato padrone. La schiavitù fiscale: dimensioni, cause e*

dispone l'art. 53 Cost., la cui violazione alimenta il diffuso fenomeno dell'evasione fiscale. Si tratta di un argomento del tutto ignorato dalla dottrina costituzionalistica, la cui omissione prova, al di là di ogni ragionevole dubbio, che i diritti sono invocati senza mai affrontare l'argomento del relativo costo e di chi lo sopporta. Tutt'al più, dell'evasione fiscale si tratta nell'ambito del diritto tributario, in sede di definizione dei rapporti dialettici contribuente-fisco, con un'attenzione che cade esclusivamente sull'obbligazione tributaria e sui soggetti che la condividono sul lato attivo e passivo: l'Amministrazione finanziaria e il contribuente.

Tuttavia, questo è un versante senza dubbio di rilievo, ma non è quello decisivo, dal momento che prescinde dalle ricadute, istituzionali e costituzionali appunto, che il medesimo possiede: che il medesimo determina a carico dell'intera società. Infatti, si è notato che si debbono, innanzi tutto, "precisare quali siano le conseguenze che la sottrazione illecita al dovere di contribuire alle spese pubbliche comporta sul piano dei principi costituzionali"¹³⁵, principi che non vanno di certo concepiti quali pure e semplici elencazioni di situazioni giuridiche soggettive favorevoli destinate a rimanere sulla carta. Il problema risiede nella loro fruizione e nel grado che la caratterizza dal punto di vista dell'eguaglianza. Tant'è che - questo è uno soltanto dei molteplici profili di incostituzionalità provocati dall'evasione: è il più eclatante, se si ragiona in termini di Stato sociale - "la sottrazione illecita al dovere tributario, alterando il rapporto tra risorse erogate per rendere effettivi i diritti ed entrate necessarie a finanziarli, incide poi inevitabilmente sulla corretta distribuzione degli oneri fiscali, dando luogo a palesi disequaglianze tra i contribuenti, in violazione dell'art. 3 Cost."¹³⁶. Ma è interessante notare che le implicazioni sono molteplici e gravi e riguardano,

possibili rimedi, Sperling & Kupfer, Milano, 1997. V., altresì, E. DE MITA, *La legalità tributaria. Contributo alla semplificazione legislativa*, Giuffrè, Milano, 1993. Quanto alle dimensioni assolutamente patologiche dell'evasione in Italia, l'Amministrazione finanziaria ha reso noti i dati relativi alla dichiarazione dei redditi 2011, per il periodo d'imposta 2010: nulla di nuovo sotto il sole! V., ad es., M. MOBILI, *Un italiano su due sotto 15 mila euro*, in *Il Sole 24 Ore*, 31 marzo 2012; M. SERRA, *Foto di gruppo con evasore*, in *la Repubblica*, 31 marzo 2012; M. SENSINI, *Fisco, un italiano su due guadagna meno di 15 mila euro*, in *Corriere della Sera*, 31 marzo 2012; S. RIZZO, *Lo Stato ambiguo e gli evasori*, ivi; T. MASTROBUONI, *Gli imprenditori dichiarano meno dei loro dipendenti*, in *La Stampa*, 31 marzo 2012; S. MANGIATERRA, *Chi evade fa del male al territorio*, in *il mattino di Padova*, 31 marzo 2012; M. DI BRANCO, *Il popolo delle "zero tasse"*, in *Il Gazzettino*, 31 marzo 2012; E. CAVADINI, *Boom di denunce: il mio vicino evade*, in *Liberò*, 1 aprile 2012; F. BECHIS, *Sulla gogna fiscale Passera fa il furbetto*, ivi. Detto sinceramente, come al solito, tante polemiche e pochi ragionamenti. Si tratta di dati e non di statistiche ragionate: in argomento, ad es., S. PADULA, *I numeri che ingannano*, in *Il Sole 24 Ore*, 1 aprile 2012, nonché M. BELLINAZZO, *Befera: non è corretto il confronto imprenditori-dipendenti*, ivi. Manca, comunque, un profilo alto, che dovrebbe essere di teoria dello Stato.

¹³⁵ G. BERGONZINI, *Evasione fiscale: un problema di diritto costituzionale*, in *Federalismo fiscale*, n. 2/2011, 151.

¹³⁶ G. BERGONZINI, *Evasione fiscale*, cit., 154.

ad esempio, l'alterazione delle regole della concorrenza tra operatori economici¹³⁷ e la corruzione.

Quel che conta, dunque¹³⁸, è la circostanza che “chi non adempie correttamente al dovere tributario viola il patto costituzionale che lo lega agli altri consociati”¹³⁹. È una lesione delle regole elementari della convivenza civile che sfugge alla percezione comune: dell'italiano che non è stato mai educato al senso delle istituzioni. Tant'è vero che, nelle premesse di un recente saggio, si è scritto così: “Un secondo atteggiamento è riassumibile nell'idea che ‘in fondo in fondo tutti siamo un po' evasori’, che l'evasione sia una caratteristica intrinseca del nostro paese, della nostra storia e cultura, e che, tutto sommato, sia giustificata o giustificabile dall'alto livello di tassazione, dalla scarsa efficienza della pubblica amministrazione e dagli sprechi nella spesa pubblica. Di evasione non varrebbe quindi la pena di discutere più di tanto e, come ha scritto un quotidiano di recente, non si può comunque paragonarla a un furto perché l'evasore non ruba nulla, si limita a tenere per sé qualcosa (la ricchezza) che è già suo”¹⁴⁰.

A dire il vero, le ragioni per non pagare - che hanno a che fare soprattutto con la dissipazione del denaro di tutti¹⁴¹ - si trovano, non c'è che dire. Il fatto è che l'idea di fondo, inaccettabile, è quella poc'anzi accennata, che corrisponde a un sentire comune: la ricchezza prodotta è di chi la produce, l'erario gliela sottrae. Ma tutto questo sottintende un'idea di convivenza civile a dir poco selvaggia e, oltretutto, priva di dignità, in quanto chiunque, fin dalla nascita, usufruisce di prestazioni e servizi che gli vengono erogati con oneri a carico della collettività. Le ragioni sottintese si possono spiegare in tanti modi e con una molteplicità di argomenti. Tuttavia, è bene sapere che le società contemporanee sono destinate a decomporsi se non si trovano, condividendola, nell'affermazione gobettiana, secondo la quale il contribuente deve avere la consapevolezza che, pagando il tributo, esercita “una vera e propria funzione sovrana”¹⁴². Il che equivale ad affermare che l'area della fiscalità - non rapace perché condizionata dall'idea di giusta imposta - fissa l'area della cittadinanza¹⁴³.

¹³⁷ G. BERGONZINI, *Evasione fiscale*, cit., 154.

¹³⁸ Per una esatta rappresentazione dei molteplici e articolati aspetti ordinamentali in cui si dipana l'evasione fiscale, v. G. BERGONZINI, *Evasione fiscale*, cit., 147 ss.

¹³⁹ G. BERGONZINI, *Evasione fiscale*, cit., 157.

¹⁴⁰ A. SANTORO, *L'evasione fiscale. Quanto, come e perché*, il Mulino, Bologna, 2010. V., inoltre, O. GIANNINO, *Contro le tasse*, Mondadori, Milano, 2007.

¹⁴¹ Il livello elevato della tassazione, che pure si invoca a scusante dell'evasione, dipende sia dall'evasione stessa sia dallo sperpero del denaro pubblico.

¹⁴² P. GOBETTI, *La rivoluzione liberale. Saggio sulla lotta politica in Italia*, Einaudi, Torino, 1974, 159.

¹⁴³ Come ho chiarito in *Contribuenti e parassiti*, cit. V., altresì, L. EINAUDI, *Il buongoverno*, cit., 5 ss., il quale sottolinea la circostanza che l'evasione delle imposte è “grande non solo in alto, ma anche in basso e per cifre assolutamente e relativamente non minori. È un brutto segno sentire gli esecutori della legge parlare di evasione fiscale solo per i redditi ‘pingui’ dei milionari. La evasione va combattuta per tutti con eguale energia; partendo, s'intende, dalla base corretta di esentare i piccoli, di tassare poco i mediocri e di più i grossi contribuenti” (*sic*, 8).

12 Segue: (c) lo sperpero del denaro pubblico.

L'altra faccia della medaglia - davvero speculare alla prima, se si guarda a ciò che caratterizza lo Stato sociale - è rappresentata dallo sperpero del denaro pubblico. Dal punto di vista delle prestazioni e dei servizi che debbono essere erogati a favore degli aventi diritto, che sono i cittadini e non solo¹⁴⁴, a un euro non corrisposto equivale un euro dissipato. È qui si colloca il tema - che si presta ad assumere anche toni drammatici quando le risorse disponibili si contraggono a dismisura - del limite oltre il quale il diritto sociale risulta pretermesso: svuotato di contenuto e, quindi, privo di una qualunque, decente tutela. Certo, si può anche affermare che esiste "una sorta di precedenza nell'allocazione delle risorse"¹⁴⁵, ma è un assunto di ardua applicazione pratica, dal momento che presuppone una finanza pubblica tuttavia in grado di sostenere il peso degli oneri esistenti, senza dover ricorrere a misure di carattere straordinario: verrebbe la voglia di dire, di economia di guerra¹⁴⁶.

Quanto a quest'ultima - la si evoca qui all'unico scopo di dimostrare quanto grande è l'ostacolo rappresentato dagli apparati amministrativi, i cui organici non si riescono mai ad adeguare alle esigenze concrete -, si è scritto che "persino durante lo stato di guerra, di fronte al divieto di nominare nuovi funzionari od accrescere i ruoli esistenti, si è pur verificato, a causa de' soliti compromessi, l'aumento di qualche posto di ruolo fra' cosiddetti dirigenti! Lo sperpero derivante da codeste deformazioni o sovrastrutture organiche de' congegni di Stato, è persino più grave di atti contingenti di dissipazione del pubblico danaro; poiché questa dissipazione è temporanea e si arresta col cessare dell'azione dissipatrice, mentre la deformazione o sovrastruttura organica rimane e diviene continua sorgente di sperpero oltre che di maggiore attrito del congegno statale"¹⁴⁷.

Ebbene, esperienza alla mano, sono persuaso che tutto questo rappresenti davvero la causa prima della quotidiana, pazzesca distruzione di pubblico denaro. I fatti in sé e per sé considerati, che una pubblicistica meritevole ha denunciato e denuncia¹⁴⁸, molto spesso sono rivelatori di negligenze

¹⁴⁴ Quando in gioco c'è la dignità umana.

¹⁴⁵ P. CARETTI, *Diritti fondamentali. Libertà e Diritti sociali*, Giappichelli, Torino, 2011, 523. Di interesse, circa i problemi del finanziamento, la lettura di AA.VV., *Corso di scienza delle finanze*, a cura di P. BOSI, il Mulino, Bologna, 2012, 393 ss.

¹⁴⁶ M. BERTOLISSI, *Contribuenti e parassiti*, cit., 3 ss.

¹⁴⁷ G. ABIGNENTE, *La riforma dell'amministrazione pubblica in Italia (Questioni urgenti)*, Laterza, Bari, 1916, XIII.

¹⁴⁸ Ormai, ha assunto dimensioni amplissime. Mi limito a ricordare quello che probabilmente fu uno dei primi libelli che ebbe grande diffusione tra il pubblico: mi riferisco a R. COSTA, *L'Italia degli sprechi*, Mondadori, Milano, 1998. È degna di nota, tra le tante, questa osservazione: "Se è vero che i socialisti sono portati, per l'applicazione del loro metodo, a tassare e a spendere di più, in vista di una più equa distribuzione della ricchezza nell'ambito della società, e che i liberali, in genere, tassano di meno e spendono di meno favorendo l'accumularsi spontaneo della ricchezza e il suo altrettanto spontaneo riequilibrarsi nella società (che non sempre avviene), è anche vero che la spesa eccessiva o inutile, lo spreco prescindono dal

intollerabili, ma non rendono palese quella che si può considerare la causa prima delle medesime. La indicò, con efficacia, chi scrisse che “in Italia il problema della burocrazia non è più solubile dal momento che per fare gli italiani abbiamo dovuto farli impiegati”¹⁴⁹. Questo genere di *impiegati* produce, per definizione, inefficienza: “Inefficienza della burocrazia significa inefficacia dell’amministrazione, irrealizzabilità di qualsiasi programma, funzionamento difettoso dei servizi pubblici e conseguente sfiducia dei cittadini in qualsiasi governo”¹⁵⁰.

Procedendo, non è difficile rilevare che il primo responsabile è il legislatore, che rifugge dall’idea di approvare testi leggibili e comprensibili, i quali, ove fossero così concepiti, rappresenterebbero la prima pietra di un edificio statale mediamente efficiente¹⁵¹. C’è, quindi, un’Amministrazione costretta a operare secondo le regole di un diritto amministrativo dominato dalla forma, dalla procedura: in una parola, dalla retorica. Piaccia o non piaccia, questo è il mio personale convincimento, visti i costi generati da un sistema che opprime persone, famiglie e imprese¹⁵².

13 Fondamenti del federalismo fiscale: (a) l’autonomia.

Se quel che ci sta dinanzi documenta una endemica debolezza istituzionale, che risale alla notte dei tempi e si irradia nella storia d’Italia e della Repubblica, significa che, diffuso dovunque, c’è un male oscuro, che ho sempre ritenuto coincida con un malinteso senso dell’unità. L’unità non è uniformità, non è eguaglianza sul piano formale e, dunque, egualitarismo, ma unità sostanziale. Non è giustapposizione o somma di entità diverse, ma sintesi del plurale. L’unità vera rispetta, per definizione, le differenze - oggi, in questi termini si esprime l’art. 118, co. 1°, Cost., sulla carta - e le costituisce in *foedus*. Senza retorica, senza illusioni, con concretezza,

metodo che si adotta” (ivi, 3). Quest’ultima è una verità incontestabile, documentata da una serie infinita di promesse di cambiamento mancate e di inerzie, spesso fonte di privilegi che, in tempi di difficoltà, appaiono privi di ogni fondamento. V., ad es., da ultimo, M. GIORDANO, *Spudorati. La grande beffa dei costi della politica: false promesse e verità nascoste*, Mondadori, Milano, 2012. Il che consente di affermare che spreco c’è anche quando una spesa non è proporzionata rispetto alle esigenze generali della collettività.

¹⁴⁹ P. GOBETTI, *La rivoluzione liberale*, cit., 160.

¹⁵⁰ E. ROSINI, *Il giudice e l’architetto. Opere pubbliche e giustizia amministrativa: il caso della Fenice*, Il Poligrafo, Padova, 2000, 13.

¹⁵¹ M. AINIS, *La legge oscura. Come e perché non funziona*, Laterza, Bari, 2010, del quale v., inoltre, *Stato matto. L’Italia che non funziona (e qualche proposta per rimetterla in moto)*, Garzanti, Milano, 2007.

¹⁵² Forse, sarebbe il caso di riflettere criticamente. V., ad es., E. GALLI DELLA LOGGIA - A. SCHIAVONE, *Pensare l’Italia*, Einaudi, Torino, 2011, nonché, ad es., G. CRAINZ, *Autobiografia di una Repubblica. Le radici dell’Italia attuale*, Donzelli, Roma, 2009; M. FEDELE, *Né uniti né divisi. Le due anime del federalismo all’italiana*, Donzelli, Roma, 2010; S. LUPO, *L’unificazione italiana. Mezzogiorno, rivoluzione, guerra civile*, Donzelli, Roma, 2011; U. VINCENTI, *La repubblica virtuosa. Una proposta per l’Italia*, Bruno Mondadori, Torino, 2011.

secondo la logica galileiana della centralità dell'esperienza e delle cose, perché "i nomi e gli attributi si devono accomodare all'essenza delle cose, e non l'essenza a i nomi; perché prima furon le cose, e poi i nomi"¹⁵³.

Prima vengono le persone, i loro aggregati e, con essi, i valori ai quali tali soggetti, individuali e collettivi, si riportano. Quanta enfasi vi è stata a proposito dell'enunciato dell'art. 2 Cost., che vale la pena di rileggere: "La Repubblica riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell'uomo, sia come singolo sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità, e richiede l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale"¹⁵⁴. Da questo disposto si sono desunti significativi principi, che identificano, appunto, l'essenza della Repubblica. Innanzi tutto, il principio personalista, che è stato descritto così: "Si è voluto con tale formulazione affermare che non l'uomo è in funzione dello stato ma quest'ultimo in funzione dell'uomo, nel senso che suo fine è di assicurare lo svolgimento della persona umana e di garantire i diritti, e che pertanto questi sono inviolabili, tali cioè che, se riconosciuti espressamente o comunque deducibili dalla costituzione, non possono venir meno neppure ricorrendo al procedimento di revisione costituzionale..."¹⁵⁵. Quindi - non a caso, in quanto ne rappresenta un elementare sviluppo sul piano ordinamentale -, il principio pluralista, il quale sta a significare che "solo nella società con i suoi simili l'uomo acquista, con la piena consapevolezza di se stesso, i mezzi necessari all'integrazione delle proprie capacità, i tramiti che di grado in grado, dalla comunità naturale della famiglia a quelle religiose, scolastiche, culturali, professionali, politiche, gli rendono possibile la partecipazione attiva alla vita dello stato"¹⁵⁶.

Se si guarda con un minimo di attenzione a questo sintetico, ma puntuale commento, ci si accorge che, attraverso le parole, è descritto il fenomeno istituzionale della vita in comune. Si parla della persona e di ciò che la stessa può e deve compiere nella quotidianità, nel Comune di appartenenza. Perché - nonostante Costantino Mortati pensasse probabilmente ad altro e non precisamente all'ente locale di base - è in ambito comunale che una famiglia risiede, ha un'abitazione; che i figli vanno a scuola e magari in chiesa, e si vota. Poi - ma soltanto dopo - si è abitanti di una Provincia, di una Regione, dello Stato. Il vincolo si allarga e si snoda nella sua dimensione verticale, lungo l'asse di una diversa partecipazione, che può essere intrisa di libertà o di coercizione.

Questa, tuttavia, è una prospettiva estranea ai dettami di un ordinamento che si è modellato secondo la logica della statualità. Infatti, "per Orlando lo Stato di diritto si configura come una persona giuridica, distinta dal governo e dalla società. È lo Stato l'ordinamento originario, che fonda il sistema giuridico.

¹⁵³ G. GALILEI, 1612.

¹⁵⁴ In proposito, ad es., R. D'ALESSIO, *Art. 2*, in AA.VV., *Commentario breve alla Costituzione*, a cura di V. Crisafulli e L. Paladin, Cedam, Padova, 1990, 9 ss.

¹⁵⁵ C. MORTATI, *Istituzioni*, cit., 155.

¹⁵⁶ C. MORTATI, *Istituzioni*, cit., 157 - 158.

Soltanto a questo Stato-persona spetta la sovranità...¹⁵⁷. In coerenza con un simile punto di vista, si è scritto - sul presupposto che l'autonomia consiste in una "situazione giuridica attiva o di vantaggio" - che, per quanto attiene, ad esempio, alle autonomie regionali, il vantaggio nei confronti dello Stato è costituito dal fatto che esso si è "autolimitato" con l'attribuire alla Regione poteri e funzioni - costituzionalmente garantiti - che (almeno in Italia) gli erano tradizionalmente propri"¹⁵⁸. Altri ha annotato: "L'autarchia è un istituto giuridico, oltre che politico, così come lo è la sovranità popolare o la tripartizione dei poteri, quando è riconosciuta dal diritto positivo, e nei limiti di questo riconoscimento"¹⁵⁹.

Dunque, il diritto positivo - quello risalente, in primo luogo, che ha indotto qualcuno di autorevole a sottolineare come "certi schemi concettuali resistano agli stessi mutamenti delle forme di Stato e di governo"¹⁶⁰ - è una sorta di camicia di forza, all'interno della quale non c'è stato spazio finora per un riconoscimento effettivo dell'autonomia, concepibile soltanto se si ritiene - davvero, tutto dipende da alcune idee generali di fondo - che "... il diritto, quello genuino, nasce inarrestabilmente dalla storia, dall'economia, dalla realtà sociale effettivamente sentita dalla gente e non ha consistenza durevole se formulato, sia pure con piglio autorevole e con voce grossa, da comandi normativi (meno che mai da raffinate teorie) che si distaccino troppo da cose, persone, vicende concrete, sino ad oltrepassare quello che può dirsi il 'punto di non ritorno'. Il punto oltre il quale più o meno lentamente, ma inevitabilmente il diritto 'debole' si disgrega"¹⁶¹.

Hanno dominato e continuano a dominare l'interesse nazionale, le materie-

¹⁵⁷ Si tratta di una annotazione tuttora valida, perché il discorso sulla sovranità non è sostanzialmente mutato nell'ottica qui presa in considerazione. La citazione è di F. BARBAGALLO, *Da Crispi a Giolitti. Lo Stato, la politica, i conflitti sociali*, in AA.VV., *Storia d'Italia*, vol. 5, Laterza - Il Sole 24 Ore, Bari - Milano, 2010, 6.

¹⁵⁸ T. MARTINES, *Studio sull'autonomia politica delle Regioni in Italia*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1956, 102 e 103.

¹⁵⁹ G. TREVES, *Autarchia, autogoverno, autonomia*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1957, 277 ss. V., inoltre, a titolo meramente esemplificativo, V. CRISAFULLI, *La legge regionale nel sistema delle fonti*, ivi, 1960, 262 ss.; M.S. GIANNINI, *Il decentramento amministrativo nel quadro dell'ordinamento regionale*, in *Atti del terzo convegno di studi giuridici sulla Regione*, Giuffrè, Milano, 1962, 183 ss.; S. BARTOLE, *L'autonomia regionale come problema di diritto costituzionale*, in *Dir. soc.*, 1973, 556 ss.; L. PALADIN, *Problemi e prospettive dell'autonomia normativa regionale*, in AA.VV., *Le regioni: politica o amministrazione?*, Edizioni di Comunità, Milano, 1973, 23 ss.; ID., *Corte costituzionale e autonomie locali: gli orientamenti giurisprudenziali dell'ultimo quinquennio*, in AA.VV., *Corte costituzionale e sviluppo della forma di governo in Italia*, il Mulino, Bologna, 1982, 329 ss. V., altresì, a scanso di equivoci, là dove si intenda non descrivere, limitandosi a leggere vecchi e nuovi disposti normativi, ma riflettere: F. BASSANINI, *L'attuazione delle Regioni*, La Nuova Italia, Firenze, 1970; A. BARBERA, *Regioni e interesse nazionale*, Giuffrè, Milano, 1973, e L. PALADIN, *Diritto regionale*, Cedam, Padova, 2000.

¹⁶⁰ L. PALADIN, *Le fonti*, cit., 346.

¹⁶¹ A. GUARINO, *La coda dell'occhio*, novembre 2005, 8, che ho richiamato numerose volte in altri scritti.

funzione e via discorrendo, la cui matrice è, sempre e soltanto, l'unità e indivisibilità della Repubblica¹⁶².

14 Segue: (b) la responsabilità.

Al pari dell'autonomia, che non può essere posta dai comandi normativi, la responsabilità corrisponde, innanzi tutto, a un personale, vivissimo senso del dovere. Si è detto ed è risaputo che non può coesistere con una unilaterale declinazione dei diritti, dal momento che gli stessi conseguono naturalmente - in una società, in cui i *cives* hanno il senso delle istituzioni - a relazioni coerenti con il principio di solidarietà, che risiede nel dare prima e nell'avere poi¹⁶³. Dare equivale, in questo contesto, ad adempiere al dovere costituzionale stabilito dall'art. 53 Cost., il quale rappresenta, nell'ottica del diritto costituzionale, l'elemento genetico della tutela effettiva delle situazioni giuridiche soggettive enumerate nella Parte I della legge fondamentale. In altre parole, è qui che si colloca il patto costituzionale, che ha come termini di riferimento essenziali quanti sono i soggetti passivi del rapporto giuridico d'imposta e quanti non lo sono perché, a causa delle condizioni economiche, non lo possono essere.

La responsabilità rappresenta il frutto di un'educazione, che è finora mancata, come è documentato dall'evasione fiscale e contributiva¹⁶⁴. La si apprende - la si dovrebbe apprendere - sui banchi di scuola; la si dovrebbe insegnare nelle aule universitarie; la si dovrebbe intendere in modo pieno nella vita, la quale si incarica, invece, di smentire questo straordinario insegnamento: "... la vita non è già destinata ad essere un peso per molti, e una festa per alcuni, ma per tutti un impiego, del quale ognuno renderà conto..."¹⁶⁵. Perché, quella in cui viviamo, "è una società che non soltanto non produce nulla di nuovo, ma che distrugge il passato e non rispetta la testimonianza di una grande civiltà, perché ignora cosa sia la cultura e la riempie del nulla dei suoi cantori di regime"¹⁶⁶.

A ben vedere, pure il Costituente ha le sue colpe. Ove si guardi alla legge fondamentale da questo punto di vista, balzano agli occhi almeno due elementi. Da un lato, di responsabilità si parla all'art. 28, in cui sta scritto che "i funzionari e i dipendenti dello Stato e degli enti pubblici sono direttamente responsabili, secondo le leggi penali, civili e amministrative, degli atti compiuti in violazione di diritti. In tali casi la responsabilità civile si estende allo Stato e agli enti pubblici"¹⁶⁷. D'altro lato, l'art. 75, co. 2°, esclude espressamente le leggi tributarie dalla sottoposizione a *referendum* abrogativo, in coerenza con una concezione che vede nel cittadino un *minus*

¹⁶² Ne ho parlato in *Le criticità*, cit.

¹⁶³ M. BERTOLISSI, *Il bilanciamento tra solidarietà e responsabilità nell'ambito del federalismo fiscale*, in *Federalismo fiscale*, n. 1/2011, 9 ss.

¹⁶⁴ Che, oltretutto, comporta forme di sfruttamento dell'uomo sull'uomo.

¹⁶⁵ A. MANZONI, *I promessi sposi*, cit., 463.

¹⁶⁶ V. ANDREOLI, *Il denaro in testa*, cit., 107.

¹⁶⁷ Certo, se ne parla anche altrove, sempre con riferimento al sistema di potere.

habens: perché è e rimane, fiscalmente parlando, un suddito¹⁶⁸.

“Ma se, in aderenza a quanto prospettato sulla formazione e sull’origine del fenomeno giuridico, il percorso produttivo della normatività sociale non ha la sua scaturigine nella volontà più o meno controllabile di un soggetto fisico come il monarca o ideale come lo stato oppure reale ma astratto come il parlamento, ma nasce dalla concordia delle libertà e delle responsabilità individuali...”¹⁶⁹, allora vuol dire che l’ordinamento è l’insieme delle soggettività che lo compongono. E poiché tutti i diritti costano e qualcuno li deve pagare, la Repubblica si identifica con i contribuenti-onesti, tra i quali vanno ricompresi quanti vivono della solidarietà altrui, perché indigenti.

15 Lo Stato sociale come Stato costituzionale.

Forse, ragionando così, non si è molto lontani da un celeberrimo brano, tale sul piano politico, giuridico e letterario, nel quale si parla di *Vita*, di *Libertà*, della *ricerca della Felicità* e di “governi che derivano i loro giusti poteri dal consenso dei governati”, i quali lo debbono esprimere sulla tassazione¹⁷⁰. Certo, il tempo attuale non è il più indicato per promettere la felicità, e ciò non soltanto perché siamo lontani dall’età dei lumi¹⁷¹: è perché la crisi fiscale imperversa e il debito va limitato nel suo ammontare e rimborsato¹⁷². È un dato di fatto, poi, che il progresso è tutt’altro che inarrestabile e che si deve convivere con una amara realtà; oppure, più precisamente, con la realtà, che non corrisponde mai ai sogni, ma che può essere trasfigurata e plasmata dai desideri e dall’operosità.

Lo Stato sociale, nella versione che si è venuta materializzando nel tempo, ha finito per evolversi negativamente nello Stato assistenziale, che ne rappresenta una degenerazione. Le buone intenzioni, concepite all’insegna di principi di civiltà, di cui è sicura manifestazione, ad esempio, l’art. 1, co. 3°, della legge n. 833/1978, secondo cui la tutela della salute riguarda “tutta la popolazione senza distinzione di condizioni individuali o sociali e secondo modalità che assicurino l’eguaglianza dei cittadini nei confronti del servizio”; le buone intenzioni – si diceva – sono state tradite da un consumo irrazionale di risorse, che costituisce il risvolto di una cultura negativa, della quale bisogna prendere atto, se si vuole porre rimedio a una decadenza altrimenti irreversibile. D’altra parte, c’è chi ha scritto, riflettendo sulle esperienze in atto, che “la pubblica amministrazione è stata travolta dalla ‘meridionalizzazione dello Stato’... I meridionali sono portatori di una cultura giuridica che prevede il primato della forma sul contenuto. Il risultato

¹⁶⁸ M. BERTOLISSI, *Contribuenti e parassiti*, cit.

¹⁶⁹ G. BERTI, *Diritto Amministrativo*, cit., 91 - 92.

¹⁷⁰ Mi riferisco alla Dichiarazione d’indipendenza americana del 4 luglio 1776. Sul consenso all’imposta v. A. CATTARIN, *Dalla servitù alla sovranità. No taxation without representation*, Jovene, Napoli, 2009, monografia colta e profonda.

¹⁷¹ Si rinvia, ancora, a P. GROSSI, *Santi Romano*, cit., 469 ss.

¹⁷² A. ZORZI GIUSTINIANI, *Costituzione americana ed equilibrio finanziario. Il caso della legislazione antideficit*, Pacini Editore, Ospedaletto (Pisa), 2000.

non conta. È una cultura impastata di garanzie e di tranquillità, di non decisioni e di scarsa responsabilità, di molta burocrazia e poca efficienza, di continuità e mai di rottura”¹⁷³.

Sono parole che parlano il linguaggio della chiarezza e danno atto della circostanza - mi sono permesso di porla in luce un’infinità di volte - che il vero problema del nostro sistema-Paese è costituito dall’Amministrazione, la quale non è corpo istituzionale al servizio di valori costituzionali, ma macchina-contropotere che consuma e distrugge più di quel che fisiologicamente dovrebbe accadere. La causa di tutto ciò sta nell’irresponsabilità diffusa, che manca non tanto perché i soggetti incardinati nell’Amministrazione sono perfidi e malvagi, quanto per la presenza di una matrice culturale¹⁷⁴ che rende insensibili a una tavola di valori. Lo stesso lessico utilizzato per descrivere e definire si mostra incapace di una qualunque reattività: è il linguaggio del potere che amministra, che impone coattivamente, che decide in ordine alle spese, che non rende mai il conto: che non risponde. Tutto ciò ha concorso a edificare uno *Stato sociale concesso*: preteso da chi, sulla carta, ha il diritto di pretenderlo; concesso da chi, sulla carta, ha il dovere di concederlo.

Tuttavia, questo non è il volto dello *Stato costituzionale*: sostenibile, ai sensi dell’art. 53 Cost.¹⁷⁵, efficiente sul versante della spesa pubblica. Esso può essere realisticamente configurato dallo *Stato delle autonomie* - individuali, collettive, territoriali e no -, il quale si fonda sul *pagamento responsabile del tributo*, la cui vocazione di fondo risiede nel dare concretezza - in termini di dare e di avere, di contribuente e di fruitore di prestazioni e servizi pubblici - allo *status civitatis*. È banale e scontato, ma il *foedus* innerva, in una società molle e dissipatrice, il senso di appartenenza, attraverso una riflessione continua sui fondamenti della convivenza: il tributo, la spesa, la responsabilità, l’ente di appartenenza in cui si vive, dai quali si sprigiona una vita non indecente. Magari degna di essere vissuta in uno Stato, che a ragione si può dire coerente con il patto costituzionale. Quindi, costituzionale¹⁷⁶.

¹⁷³ G. DE RITA - A. GALDO, *L’eclissi della borghesia*, Laterza, Bari, 2011, 28. V., pure, G. DE RITA, *Intervista sulla borghesia in Italia*, a cura di A. Galdo, Laterza, Bari, 1996.

¹⁷⁴ Ad essa ho ripetutamente accennato.

¹⁷⁵ Può far riflettere la lettura di T. LAMEDICA, *Le tasse di una volta*, Ipsoa, Milanofiori-Assago, 2011, e L. RICOLFI, *La Repubblica delle tasse*, cit.

¹⁷⁶ Le riflessioni conclusive, per così dire tronche, tengono conto di quel che ho scritto in *Un giorno dopo l’altro*, Jovene, Napoli, 2010, e di altri elaborati, che ho raccolto in un volume dal titolo *Impegno civile*, in corso di pubblicazione per i tipi della Jovene. V., altresì, A. MORRONE, *Il federalismo fiscale nella crisi economico-finanziaria: quali scenari?*, in *Federalismo fiscale*, n. 2/2011; il numero speciale *Federalismo: a che punto siamo*, in *Guida agli Enti locali*, n. 49 - 50/2011; M. LONGONI, *Rottamato il federalismo*, in *Italia Oggi*, 26 marzo 2012.

A suo tempo, avevo scritto che il federalismo fiscale è: questione di soldi, questione di riforme, questione di giustizia, in *Un giorno dopo l’altro*, cit., 138. È, per definizione, strumento di attuazione dello Stato sociale di diritto, che proprio il federalismo fiscale ha il compito di rendere giusto: v., appunto, il mio *Federalismo fiscale: una nozione giuridica*, cit., 9 ss.

Avv. Cristian Billardi

Avvocato

Aspectos relevantes de los sistemas de descentralización y coordinación tributaria en América Latina

SUMARIO: 1. Aclaraciones Preliminares: Federalismo y descentralización tributaria. 2. La distribución de la potestad tributaria en el contexto latinoamericano. 2.bis) Reflexiones. 3. Doble imposición interna y sistemas de coordinación. 3.bis) Reflexiones finales.

1 Aclaraciones Preliminares: Federalismo y Descentralización tributaria.

Diversas han sido las circunstancias histórico-políticas que han llevado a los distintos Países latinoamericanos a adoptar una determinada estructura jurídica-institucional del Estado (central o federal) y, consecuentemente, una particular distribución de las potestades tributarias para cada nivel de gobierno. Sin embargo, como mostraremos más adelante, estas diferencias no impiden se verifiquen realidades y problemas comunes.

Dentro de estas realidades comunes, puede observarse en la Región, en palabras de Zygmunt Bauman¹, la revalorización del papel de los gobiernos locales. En efecto, problemas de dimensión global, tales como la contaminación del medioambiente o el nivel de prestación de los servicios públicos, deben encontrar respuesta en el nivel estrictamente local. De allí el mayor reclamo de los ciudadanos contribuyentes a los entes políticos que viven con mas cercanía la tensión entre ingresos y gastos públicos.

El principio de correspondencia fiscal entre ingresos y gastos, junto al principio de solidaridad que debe procurar el desarrollo armónico de las distintas regiones o entes locales, son los pilares basilares que, a mi entender, deben afrontarse al momento de abordar la cuestión del federalismo fiscal².

Desde esta óptica, el presente Informe aborda en primer lugar el reparto normativo de la potestad tributaria entre los gobiernos centrales y los entes locales. Han sido objeto de este análisis preliminar los sistemas de Argentina, Brasil, Venezuela y México, que adoptan la configuración federal en sus constituciones, y las estructuras unitarias de Chile, Uruguay, Paraguay, Perú y Colombia. Gracias al aporte de los colaboradores de cada País (*ver cada*

¹ Bauman Zygmunt, *Tiempos líquidos. Vivir en una época de incertidumbre*. Tusquets Editores S.A., Barcelona, 2007, pág. 118.

²Para una visión acerca del impacto de los procesos de descentralización en la región, véase el avance de la investigación dirigida por Lucas Gonzáles, "Impacto regional de los procesos de descentralización fiscal: desarrollo y equidad en América Latina", en Ce-ALCI, Fundación Carolina:

<http://www.fundacioncarolina.es/es-publicaciones/avancesinvestigacion/Documents/AI68.pdf>

ASPECTOS RELEVANTES DE LOS SISTEMAS DE DESCENTRALIZACIÓN Y
COORDINACIÓN TRIBUTARIA EN AMÉRICA LATINA

referencia-País), ha sido posible esbozar además una reflexión crítica acerca de la efectiva vigencia y las consecuencias prácticas de dicho reparto tributario. Para culminar, el informe pone el foco sobre el sistema de coordinación adoptados por los sistemas federales analizados.

No debe descuidarse el hecho que otras especificidades de los sistemas tributarios pueden condicionar la eficiencia misma de una política de descentralización tributaria. Así por ejemplo, los sistemas latinoamericanos han crecido en complejidad pero continúan teniendo un marcado carácter regresivo, con ingresos tributarios basados principalmente en impuestos al consumo que, a excepción de Brasil, son recaudados por los gobiernos centrales. Esta temática ciertamente excede nuestro análisis pero no puede soslayarse al momento de evaluar los factores que inciden en la eficiencia del sistema adoptado.

1.1 Federalismo y Descentralización tributaria

En palabras de Guillermo Teijeiro³, la estructura jurídico-institucional del Estado define la ubicación de la jurisdicción tributaria entre las subdivisiones políticas que lo componen.

Mientras en un Estado unitario el ente público superior es el titular exclusivo del poder tributario, administrativo y de gestión de los recursos públicos, en los Estados de organización federal, las subdivisiones territoriales locales no son meras delegaciones administrativas sino que cuentan con facultades tributarias según el sistema de reparto de competencias.

Por su parte, la delimitación de las facultades de imposición, como bien señala el Prof. Rubén O. Asorey, pueden realizarse a nivel constitucional o legislativo⁴ y generalmente se corresponden con la forma de estado (unitaria o federal) adoptada constitucionalmente.

Cabe reconocer que el “federalismo fiscal”, es un término polisémico bajo el cual se describe la relación entre los entes centrales y los entes regionales o locales, respecto de las múltiples y diversas formas de descentralización de recursos y gastos.

En mi criterio, el sistema fiscal podrá ser calificado de “federal” solo cuando los distintos entes públicos reconocidos constitucionalmente posean potestad tributaria autónoma y no delegada; esto es, no dependan de la atribución de otro ente gubernamental para crear tributos.

En este sentido, si a los entes locales se les atribuye una porción de los ingresos públicos, conforme una pauta normativa legislada y recaudada por el gobierno

³ Teijeiro, Guillermo O. “Aplicación de las normas tributarias en el espacio” en *Tratado de Tributación de la AAEF*, Tomo I, Vol. I, pág. 811. Ed. Astrea, Bs.As. 2003.

⁴ Asorey, Rubén O. “El Poder Tributario Municipal en Latinoamérica”, en *Estudios en Honor de A. Amatucci*, Témis- Bogotá, pág. 715. En palabras de C. MacLure, refiriéndose a los Estados Unidos: “La Constitución no asigna potestades tributarias: solo las limita”.

ASPECTOS RELEVANTES DE LOS SISTEMAS DE DESCENTRALIZACIÓN Y
COORDINACIÓN TRIBUTARIA EN AMÉRICA LATINA

central, nos encontraremos ante fenómenos de descentralización administrativa con “asignación de gastos”. En tal caso, la discusión pasa entonces por la “justicia” de los parámetros de asignación entre los diversos entes y el control de la responsabilidad en la gestión de los recursos asignados.

La cuestión no cambia sustancialmente si a dicho ente local se le atribuyen facultades de recaudación conforme límites o parámetros fijados por la ley del ente regional o central. En tal caso, nos encontraremos frente a una descentralización de la recaudación tributaria.

Si, en cambio, a los entes regionales o locales se les reconoce potestad tributaria autónoma para imponer tributos, tasas y contribuciones, recién entonces podremos asignarles el término “federalismos fiscal”. Una cuestión intermedia, sería aquella adoptada por ciertos sistemas latinoamericanos, donde los entes locales poseen potestad tributaria autónoma para crear ciertos tipos de tributos (generalmente tasas y contribuciones), mientras que dicha capacidad le es negada para los demás casos.

Así entendido, en el marco del “federalismo fiscal” la discusión pasará entonces por determinar: a) que tributos puede crear y recaudar los distintos entes o niveles de gobierno, y b) como deben coordinarse las diversas potestades tributarias entre los mismos. En efecto, frente a diversos entes públicos con capacidad para crear tributos, surge la posibilidad potencial de que se presenten supuestos de doble imposición interna y, de allí, la necesidad de un sistema que impida o limite dicha circunstancia perjudicial para la economía y que, en algunos sistemas, ha llegado a ser considerado incompatible con los principios constitucionales vigentes (v.g. Tribunal Constitucional Español⁵).

Desde esta perspectiva, las medidas que ha encaminado Italia en este sentido bajo la denominación de “*federalismo fiscale*”, debieran calificarse más bien como medidas de “descentralización fiscal”, término este que en palabras del presidente de la Corte Constitucional, Prof. Giovanni M. Flick, pareciera describir adecuadamente el estado actual de su actuación.

2 La distribución de la potestad tributaria en el contexto latinoamericano

Diversas han sido las circunstancias histórico-políticas de los distintos Países latinoamericanos en la adopción de una determinada forma de Estado y de distribución de las potestades tributarias entre los diversos entes públicos reconocidos constitucionalmente. Tales circunstancias impiden un tratamiento común e incluso relativizan los estudios de derecho comparado que no tengan en cuenta la evolución histórico-institucional de cada sistema.

A continuación se realiza una breve referencia del sistema de reparto adoptado por los Países analizados:

⁵ TCE, Sent. 37/1987, de 26 (FJ 14º) y 14/1998 de 22 de enero (FJ 11.c), entre otras.

ASPECTOS RELEVANTES DE LOS SISTEMAS DE DESCENTRALIZACIÓN Y
COORDINACIÓN TRIBUTARIA EN AMÉRICA LATINA

a) Argentina:

Como consecuencia de su evolución histórica, Argentina terminó conformándose en la Constitución de 1853 como un Estado federal. El reparto de las potestades tributarias se realiza a nivel constitucional en base a potestades exclusivas y potestades concurrentes entre la Nación y las Provincias (24 mas la Ciudad Autónoma de Buenos Aires): La distribución constitucional entre la Nación y las Provincias en base al principio general del art. 121, por el cual “*las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al gobierno federal*”, principio éste que se ve reforzado por las prescripciones del art. 126, en el cual se reafirma que las provincias no ejercen el poder delegado a la Nación. Consecuentemente, los arts. 4 y 75, inc. 1 y 2 realizan la asignación de poderes tributarios a la Nación, mientras que el juego de los art. 5 y 123, ordena a las Provincias asegurar la existencia del régimen municipal y, por ende, establecer sus respectivas potestades tributarias funcionales a dicha finalidad.

Conforme la disposición constitucional, la Nación podrá aplicar: a) de manera exclusiva impuestos aduaneros (arts. 4 y 75 inc. 1); b) impuestos directos sólo por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio, y siempre que la defensa, la seguridad común y el bien general del Estado lo exijan (art. 4 y 75, inc.2); c) impuestos indirectos en concurrencia con las provincias (art.75, inc.2).

Consecuentemente, las provincias carecen de toda potestad tributaria en materia aduanera, tienen potestad concurrente en materia de impuestos indirectos, y potestad primigenia en materia de impuestos directos, salvo que los haya establecido la Nación.

Los poderes locales pueden aplicar gravámenes en las zonas bajo jurisdicción nacional ubicadas en su territorio, siempre que los tributos no obstaculicen el fin de dichos establecimientos (art. 75 inc. 30 CN)⁶.

Las Municipalidades, por su parte, tendrán las potestades tributarias que les otorguen Las Cartas Constitucionales provinciales. Como señala Rubén O. Asorey, tanto la doctrina nacional como la jurisprudencia de los tribunales reflejan las dos posturas en pugna, aquellos que atribuyen al Municipio carácter

⁶ Conf. Bulit Goñi, Enrique, *Impuesto a los Ingresos Brutos*, Ed. Depalma, 1986, p. 17. En Jurisprudencia, anterior a la reforma constitucional de 1994, véase CSJN, “Intercargo S.A. C/ M.C.B.A (19-05-1987; T. 310 P. 959). Véase además, Chamatrópulo, M. “Pacto Federal para el empleo, la producción y el crecimiento”, en *Crónica Tributaria*. Errepar. Tomo I, 1994. Puede consultarse además el trabajo de Ferullo, Grecchi y Vitta “Impuesto sobre los ingresos brutos. Asimetrías que deben eliminarse”, publicado en los actos de la 11° Jornadas de la Facultad de ciencias económicas de la Univ. Nac. de Rosario, nov. 2007.
<http://www.fcecon.unr.edu.ar/investigacion/jornadas/archivos/vitta11jornadas.PDF>.

ASPECTOS RELEVANTES DE LOS SISTEMAS DE DESCENTRALIZACIÓN Y
COORDINACIÓN TRIBUTARIA EN AMÉRICA LATINA

autárquico con potestades tributarias delegadas y, por el otro lado, quienes le reconocen naturaleza autónoma y facultades originarias⁷.

Más allá de la crítica en mantener un parámetro normativo de reparto anacrónico como la diferencia entre impuestos directos o indirectos; en la práctica la Nación legisla y recauda los tributos de mayor significación económica (Iva, Impuestos las ganancias y tributos y tasas aduaneras), relegando a las Provincias a una recaudación actual que no supera el 40% de sus gastos públicos, mientras que los más de 2.100 Municipios hoy existentes se sustentan mayormente con el cobro de tasas y contribuciones especiales. La evolución del sistema en los últimos años muestra una marcada centralización de los recursos y, consecuentemente, un preponderante rol del Gobierno central para el financiamiento de los gastos provinciales y municipales.

b) Brasil⁸:

Diversamente a las federaciones más tradicionales que han sido producto de su evolución histórica, el federalismo brasileño se originó más bien como una reacción técnica para revertir los efectos perjudiciales de los precedentes procesos de centralización. El art. 1 de la Constitución de 1988 consagra tres niveles de gobierno con potestad tributaria autónoma (art. 18): el Gobierno Federal, los 26 Estados y el Distrito Federal y los más de 5.500 Municipios hoy existentes.

La asignación de las potestades resultan con cierta complejidad de los arts. 153, 154 y 156 de la Constitución. En virtud de dichas normas corresponden al Gobierno Federal: impuestos de importación y exportación; impuestos sobre la renta; impuesto sobre los productos industrializados; impuesto sobre operatorias de crédito, cambio y seguro; impuesto sobre la propiedad rural; impuesto sobre grandes fortunas. El art. 154, por su parte, bajo ciertas y determinadas circunstancias le asigna un poder residual para crear nuevos tributos.

A los Estados se les asigna tres diversas potestades (*ability to pay taxes*) en base al art. 155: impuestos a las donaciones y herencias; impuestos sobre circulación de mercaderías y prestación de servicios de transporte interestatal y comunicaciones; y el impuesto de propiedad automotor. El impuesto a las ventas (ICMS), a diferencia de sus pares latinoamericanos, es recaudado a nivel estadual y no por el gobierno federal.

El art. 156, asigna a los Municipios: los impuestos sobre servicios; impuestos sobre la propiedad predial y territorial urbana y el impuesto a la transmisión de inmuebles.

⁷ Además del referido artículo del Prof. Rubén O. Asorey, véase, entre otros Casas, José O. (coord.), *Derecho Tributario Municipal*, ed. Ad-Hoc, Bs.As. 2001.

⁸ Se agradece la colaboración del Prof. Flavio Rubinstein. Para una necesaria profundización, véase, “Tax aspects of Brazilian fiscal federalism. A comparative Analysis” (coord. Bizzoli – Sacchetto), en IBFD, pág. 649-730. Amsterdam, Nov. 2011.

ASPECTOS RELEVANTES DE LOS SISTEMAS DE DESCENTRALIZACIÓN Y
COORDINACIÓN TRIBUTARIA EN AMÉRICA LATINA

Una incidencia importante cobran las “contribuciones sociales” que si bien son competencia del gobierno Federal (art. 149) son concedidas a los municipios a los fines de financiar sus programas de seguridad social.

En la práctica, como concluye Flavio Rubinstein, el sistema “marble take” adoptado por Brasil, revela falta de claridad en la distribución de responsabilidad en los tres niveles de gobierno. En ese sentido, resulta constante la mayor implicancia del gobierno federal en funciones locales y una ineficiente duplicación de competencias, que convierten al sistema fiscal en altamente “complejo y costoso”.

c) Venezuela⁹:

Como afirma el Dr. Abache Carvajal, a estar por el diseño constitucional, Venezuela debiera ser “el paradigma del Estado Federal”. En efecto, de acuerdo al art. 4 de la Constitución, Venezuela “es un Estado federal descentralizado en los términos consagrados en esta Constitución, y se rige por los principios de integridad territorial, cooperación, solidaridad, concurrencia y corresponsabilidad”.

Verticalmente el poder público en Venezuela se distribuye entre el Poder Municipal, al cual la Constitución le reconoce autonomía, el Poder Estatal y el Poder Nacional (art. 136 *eiusdem*).

Sin embargo, en la práctica, el sistema ha devenido en un "Estado centralizado" en virtud de la transferencia legislativa de competencias, así como de creación de "poderes" al margen del texto constitucional¹⁰.

d) México:

El panorama del federalismo fiscal mexicano no dista de las consideraciones realizadas anteriormente para los otros países latinoamericanos que adoptaron la estructura federal. En palabras de Díaz-Cayeros¹¹ “el federalismo fiscal en México se encuentra entre los mas centralizados del mundo. En promedio, los ingresos de los gobiernos subnacionales representan el 30% del ingreso total... El Gobierno federal recauda directamente el 95% de todos los ingresos...” Por el lado del gasto, en contraste, desde el 2004 ha crecido la descentralización y mas de la mitad del gasto público esta en manos de los gobiernos subnacionales. Sin embargo este proceso no parece haber sido acompañado por una asignación de mayor recaudación a estos entes locales.

También el proceso de centralización parece coincidir con los demás antes citados, verificándose una paulatina cesión de la capacidad recaudatoria de los

⁹ Se agradece la colaboración del Dr. Serviliano Abache Carvajal (IVDT).

¹⁰ Sostiene Abache Carvajal que el denominado "poder popular", si bien fue objeto de tacha en la rechazada reforma constitucional, posteriormente fue introducido por vía legislativa.

¹¹ Díaz-Cayeros, Alberto, “Dependencia fiscal y estrategias de coalición en el federalismo fiscal”, en *Rev. Política y Gobierno*; Vol.XI, Num.2, II semestre 2004, pág. 230 México, 2004.

ASPECTOS RELEVANTES DE LOS SISTEMAS DE DESCENTRALIZACIÓN Y
COORDINACIÓN TRIBUTARIA EN AMÉRICA LATINA

municipios a cambio de transferencias condicionadas y no condicionadas del gobierno federal.

e) Chile¹²:

En el sistema unitario chileno no existen ingresos de impuestos federalizados (solo hay potestad tributaria nacional). En materia de impuesto local, existe una ley nacional que otorga potestad para determinar los tipos impositivos precisos a cada Municipalidad (impuesto sobre bienes inmuebles, permiso de circulación de vehículos y patentes sobre el funcionamiento comercial), dentro de ciertos rangos cuantitativos y relevantes limitaciones como, por ejemplo, la imposibilidad de establecer exenciones. Los Municipios pueden establecer también ciertas tasas (atribuciones ampliadas por la denominada “Ley de Rentas II”). El nivel Regional (divisiones administrativas a cargo de un delegado del Presidente de la República) carece de competencia tributaria y recursos propios y se finanza a través de las transferencias que le realiza el gobierno central.

Desde el perfil del gasto público si bien se advierte una mayor descentralización, se constata que el nivel central es quien cuenta con la mayor cantidad de competencias. Si bien existen ciertos gastos regionalizados, en la práctica, el nivel local generalmente solo cuenta con atribuciones ligadas a la ejecución y administración de determinadas acciones y programas diseñados por el gobierno central, lo que demuestra el carácter centralista de la administración chilena¹³.

El financiamiento de las regiones y municipios se lleva a cabo por medio de diversos programas de transferencias que actúa como mecanismo de distribución de recursos y tiende a reducir las brechas de desarrollo existentes entre los mismos.

f) Uruguay¹⁴:

La República Oriental del Uruguay adoptó la forma de Estado unitario con descentralización territorial. Está dividido en 19 Departamentos. Estos tienen un gobierno integrado por una Junta (Poder Legislativo) y un Intendente (Poder Ejecutivo) y una competencia que surge, en parte de la Constitución y en parte de la Ley Municipal. En materia tributaria el art. 297 de la Constitución establece la potestad tributaria de los gobiernos departamentales sobre determinadas fuentes, para la creación de impuestos y sin límite, para la creación de tasas y contribuciones por servicios que preste el Estado.

¹² Se agradece la colaboración del Prof. Patricio Masbernat (Univ. De Talca).

¹³ Vivar Aguila, Manuel “La descentralización fiscal en Chile. Una aproximación desde el enfoque cualitativo”, en *Si Somos Americanos. Revista de Estudios Transfronterizos*. Volumen X, N.1. 2010.

¹⁴ Se agradece la colaboración de la Pfra. Addy Mazz. Para mayor profundización puede consultarse su obra “*Curso de Derecho Financiero y Finanzas*”, T.1. Vol.1. Ed. FCU, Montevideo, 2007.

ASPECTOS RELEVANTES DE LOS SISTEMAS DE DESCENTRALIZACIÓN Y
COORDINACIÓN TRIBUTARIA EN AMÉRICA LATINA

No obstante este incipiente nivel de descentralización, la falta de coordinación ha creado diversas problemáticas. Así, por ejemplo, en materia de impuestos sobre automotores, los gobiernos departamentales tienen potestad tributaria y coexisten 19 patentes con valores diferentes. Acaba de aprobarse una ley que trata de solucionar justamente esta falta de coordinación, pero actualmente se encuentra bajo revisión de constitucionalidad.

g) Paraguay¹⁵:

La República del Paraguay, en su última reforma constitucional de 1992, adoptó la forma de un Estado social de derecho, unitario, indivisible y descentralizado ajustado a lo dispuesto en la Constitución Nacional vigente y acorde a las leyes que se dicten con tales finalidades (art. 1 C.N.). De acorde al art. 156 del texto constitucional vigente, el territorio paraguayo se halla dividido en Departamentos, Municipios y Distritos quienes “gozan de autarquía en la recaudación e inversión de sus recursos”.

En lo que respecta a la recaudación fiscal, en el sistema tributario del Paraguay los tributos solo pueden ser creados por ley del Congreso (arts. 178 y 179 CN) al establecer que “*todo tributo, cualquiera sea su naturaleza o denominación, serán establecidos exclusivamente por ley*”. Dicha norma establece además, de que es privativo de la ley determinar la materia imponible, los sujetos obligados y el carácter del sistema tributario.

Teniendo en cuenta la forma de creación de los tributos y la forma de estado unitario e indivisible, pero descentralizado, la República del Paraguay, al regular la división política de su territorio, determinó las potestades fiscales y/o la obtención de recursos para cada división política. A modo de ejemplo, al regular los recursos para los Departamentos, le correspondería a estos la porción correspondiente de impuestos, tasas y contribuciones que se definan y regulen en la propia Constitución y por las leyes. (art. 164, inc. 1 C.N.).

De igual forma, al determinarse cuáles serían los recursos fiscales para los Municipios, se ha establecido que ellos tendrán participación en la tasas cobradas en sus respectivas jurisdicciones, como también, corresponderá a los Municipios y Departamentos, el porcentaje del impuesto inmobiliario cobrado sobre los inmuebles situados en el ejido de cada Municipio. (art. 168, inc. 5; art. 169 C.N.).

No obstante la exigencia constitucional de descentralización, los tributos en su mayoría son exigidos, recaudados y administrados por la Administración Central (Ministerio de Hacienda), aplicados a nivel nacional y vigentes en todo el territorio nacionalⁱ. En menor rango se encuentra lo recaudado y aplicado por los Municipios, los cuales tienen competencia en la recaudación de tributos municipalesⁱⁱ conforme a la Ley N° 881/81 (aplicable para las Municipalidad de Asunción) y a la Ley N° 620/76 y Ley N° 135/92 (aplicable a las Municipalidades del interior del país). Resulta dificultoso determinar un porcentaje correspondiente de la recaudación de tributos municipales en

¹⁵ Se agradece la colaboración del Dr. Rodney Maciel.

ASPECTOS RELEVANTES DE LOS SISTEMAS DE DESCENTRALIZACIÓN Y
COORDINACIÓN TRIBUTARIA EN AMÉRICA LATINA

comparación con la recaudación Central, dada la actual diversidad de Municipios y, porque invocando su autarquía presupuestaria y administrativa, no están sujetos a estadística por parte de la Administración Central.

Sin embargo, de conformidad a la última modificación de la ley tributaria ocurrida en el año 2004, mediante la Ley 2421/04 en su artículo 39, se determinó una participación del 10% de los importes que perciban en concepto del Impuesto a las Actividades Agropecuarias (IMAGRO) y que se atribuye a las municipalidades de cada distrito en las que se generen el ingreso. Dicha norma no está vigente en la actualidad.

h) Perú¹⁶:

Perú es un país centralista que presenta varios conatos de regionalización desde la reforma constitucional de 1993. Tal afirmación debe mantenerse aún cuando el artículo 43 de la Constitución reconozca que el gobierno en nuestro país es descentralizado y se prevea en el capítulo XIV un apartado específico relativo a la descentralización. En efecto, en la práctica no se ha llegado a configurar plenamente esta estructura y tan sólo se registran, en las últimas décadas, algunos intentos de descentralización.

Las Regiones se conciben, entonces, como entes territoriales con autonomía económica y administrativa. Recién en 1987 se promulgó la Ley 24650, Ley de Bases de Regionalización. Este esfuerzo de descentralización, iniciado en el primer gobierno de Alan García, fue interrumpido en 1992 con el autogolpe de Alberto Fujimori, en el que se disolvieron las asambleas y gobiernos regionales, estableciéndose en su lugar los Consejos Transitorios de Administración Regional (CTAR) en cada departamento. Los CTAR dependían del Poder Ejecutivo, a través del Ministerio de la Presidencia. Esto significó un claro retroceso en el proceso de descentralización.

En 2002, durante el gobierno de Alejandro Toledo, se modificó la Constitución mediante la Ley 27680, que redefine el modelo regional y constituye por cada departamento, más el Callao, una región. Se determina la estructura de los gobiernos regionales, sus competencias y el régimen económico por el cual se les asignan rentas específicas.

En 2003 se promulgan la Ley Orgánica de Municipalidades y la Ley Marco de Promoción de la inversión descentralizada; en 2004, la Ley de Descentralización Fiscal y la Ley de Incentivos para la Integración y Conformación de las Regiones. Por último, la Ley de Bases de la Descentralización prevé la integración o fusión de dos o más circunscripciones departamentales, previa aprobación vía referéndum¹⁷.

-Statu quo de la descentralización en el Perú

¹⁶ Se agradece la colaboración de la Pfra. Carla Mares Ruiz (Univ. De Piura).

¹⁷ Su modificación requiere el voto a favor del 50% más uno de los electores de la circunscripción consultada. A la fecha no se ha producido ninguna integración entre las regiones existentes.

ASPECTOS RELEVANTES DE LOS SISTEMAS DE DESCENTRALIZACIÓN Y
COORDINACIÓN TRIBUTARIA EN AMÉRICA LATINA

El artículo 189 de la Constitución vigente de 1993 señala que el territorio peruano se divide en regiones, departamentos, provincias y distritos, en cuyas circunscripciones se constituyen los tres niveles de gobierno: central, regional y local. Preconiza, además, que dentro de tal estructura se preserve un sistema íntegro y unitario. El texto constitucional contiene además disposiciones relativas al reparto de competencias entre los distintos niveles de Gobierno en los artículos 44 y 188.

Como informa la Pfra. Mares, en la actualidad, las regiones coinciden con los departamentos; aunque la Constitución admite que dos o más departamentos contiguos puedan constituir una sola región. Si bien se reconoce al gobierno regional una autonomía política, económica y administrativa en asuntos de su competencia, el proceso de regionalización ha sido lento y ha recorrido un camino de marchas y contramarchas por cuanto el escenario que presentó el texto original de la Constitución de 1993 estableció que: i) los gobiernos regionales son meros intermediarios administrativos, sin autonomía financiera; ii) los gobiernos locales decaen en su autonomía financiera y experimentan un proceso de re-centralización. Podríamos decir que la década de los años 1990 se caracteriza por el debilitamiento de los gobiernos subnacionales, al ostentar una escasa capacidad de gestión y una débil autonomía económica y administrativa; y, como contrapartida, se agudiza la concentración de ingresos y gastos en el gobierno central. No obstante, las reformas constitucionales que se sucedieron luego, especialmente la de 2002, intentan proponer un marco más apropiado para una descentralización que logre el desarrollo integral y armónico del país.

En este contexto evolutivo, el gobierno recientemente anunció el proyecto de creación de cinco macro regiones, que dividirían transversalmente al país. Éste es un intento más por lograr la tan deseada y nunca lograda regionalización.

En lo que respecta al ámbito financiero, de acuerdo al artículo 74 de la Constitución, la potestad para crear, modificar o derogar tributos es concedida a los tres niveles de Gobierno del modo siguiente:

1. Gobierno Central. El Poder Legislativo tiene potestad originaria en relación a las tres especies tributarias reconocidas en el Código Tributario (esto es, impuestos, tasas y contribuciones nacionales). El Poder Ejecutivo, por su parte, tiene potestad originaria respecto a tasas y aranceles; y puede extenderse tal potestad a los impuestos en caso de delegación mediante una ley autoritativa del Congreso.
2. Gobierno Regional. La Constitución de 1979 otorgó potestad tributaria a las Regiones con la finalidad de impulsar el proceso de regionalización que se iniciaba en Perú por aquellos años. No obstante, tal proceso no llegó a buen término y no se logró la descentralización que se esperaba con la creación de las Regiones. Recién con la reforma constitucional de 2001 se reconoció potestad tributaria a las Regiones por lo que en la actualidad las Regiones pueden crear tasas y contribuciones dentro de su jurisdicción.

ASPECTOS RELEVANTES DE LOS SISTEMAS DE DESCENTRALIZACIÓN Y
COORDINACIÓN TRIBUTARIA EN AMÉRICA LATINA

3. Gobierno Local. Los municipios, según el artículo 74 de la Constitución, gozan de potestad tributaria originaria, dentro de su jurisdicción, respecto a tasas y contribuciones.

Esta somera exposición en cuanto al reparto de competencias que hace la Constitución deja claro que los Gobiernos Regional y Locales no tienen potestad normativa para crear impuestos. Eventualmente, el Gobierno Central podría transferir a su favor los ingresos procedentes de ciertos impuestos. Esto ocurre con la Ley de Tributación Municipal (LTM)¹⁸, que crea una serie de impuestos a favor de los Municipios: éstos son únicamente los administradores y beneficiarios de tales ingresos, pero en ningún caso tienen competencias para regularlos. Ello evidencia que, de manera semejante a los demás sistemas analizados, en Perú la mayor parte de los recursos son recaudados por el gobierno central y luego los redistribuye entre los distintos niveles de gobierno. Reconoce la Pfra. Mares que esta estructura hace de las transferencias intergubernamentales la fuente básica de ingresos para un gobierno sub nacional. Ello no parece favorecer una verdadera descentralización, en tanto que limita la capacidad de una Región o un Municipio para prestar los servicios básicos a los ciudadanos que están dentro de su circunscripción. Además, esto perpetúa el control del gobierno central sobre las decisiones locales y su mal uso podría obstaculizar el proceso de descentralización. Esto resulta menos conveniente cuando se reconocen competencias de gasto a las Regiones y Municipios: si un país descentraliza más responsabilidades de gasto que de ingreso, el gobierno local requerirá una mayor transferencia del gobierno central o buscará el dinero generando una mayor deuda; o, el nivel de los servicios decaerá. Por ello, la autonomía de las Regiones y Municipios supone necesariamente una autonomía fiscal y esto pasa por reconocerles unas competencias más amplias en el ámbito tributario.

Las tasas y contribuciones especiales que puede crear un gobierno regional o local sólo reportan ingresos cuyo destino está predeterminado. Como sabemos, ambas especies tributarias se encuentran bajo la clasificación de los tributos vinculados, pues su pago responde a un servicio, actividad u obra realizados por el Estado en favor del contribuyente. En este sentido, el principio que fundamenta la tasa, el principio de provocación de costes, exige que el pago que hace el contribuyente sea equivalente al valor del servicio que le supone al Estado su prestación. Mientras que en el caso de la contribución hablamos del principio del beneficio, en tanto que el contribuyente debe aportar en la medida que se ve favorecido por una obra pública o una actividad estatal. En ambos casos, el ingreso que se percibe no puede destinarse a cualquier fin sino que está orientado a cubrir o contribuir con el gasto que le supone al Estado cumplir con un servicio requerido por el administrado o una actividad que beneficia a los particulares.

18 Texto Único Ordenado aprobado por el Decreto Supremo 156-2004-EF, del 15 de noviembre de 2004.

ASPECTOS RELEVANTES DE LOS SISTEMAS DE DESCENTRALIZACIÓN Y
COORDINACIÓN TRIBUTARIA EN AMÉRICA LATINA

Precisamente en esta línea se encuentra la Ley de Descentralización Fiscal, aprobada mediante Decreto Legislativo 955¹⁹. Ella prevé concretamente dos etapas dentro del proceso de descentralización en lo que se refiere a las regiones. En una primera etapa, los gobiernos regionales obtendrán ingresos a partir de transferencias presupuestales que hace el gobierno central a su favor y la asignación de los recursos del Fondo de Compensación Regional (FONCOR), en función de un cronograma aprobado por el Consejo de Ministros. En una segunda etapa, los ingresos serían, además de las transferencias presupuestales, la asignación de los recursos recaudados en cada Región por ciertos impuestos, los incentivos al esfuerzo fiscal y la celebración de convenios de cooperación interinstitucional.

Los impuestos internos nacionales que serían asignados a las regiones son el Impuesto General a las Ventas (IGV), el Impuesto Selectivo al Consumo (ISC) y el Impuesto a la Renta de Personas Naturales. La asignación prevista corresponde al 50% de la recaudación efectiva que se haga de estos impuestos en su respectivo territorio. La SUNAT (administración tributaria) sería el ente encargado de recaudar y cuantificar tal recaudación para poder hacer efectiva la asignación. De este modo, se intenta dar cierta autonomía fiscal a las regiones.

Para entrar en esa segunda etapa, el artículo 15 del Decreto Legislativo 955 señala que debe estar vigente la Ley del Sistema Nacional de Acreditación y la Ley de Incentivos para la Integración y Conformación de las Regiones de acuerdo a la Ley de Bases de la Descentralización (Ley 27783)²⁰.

Con un esquema como el antes apuntado que se oriente a dar una mayor autonomía a las Regiones en este ámbito podría lograrse una mejor provisión de los bienes y servicios públicos que se brinda en cada jurisdicción. Y podría, a su vez, responsabilizar de modo más directo a los gobernantes de turno por la gestión que llevan a cabo durante su mandato. Los riesgos que un nuevo diseño supone no parece razón suficiente para relegar algunos cambios que facilitarían una mayor eficiencia en la provisión de bienes públicos -que es lo que persigue finalmente la descentralización-, sin poner en peligro las funciones básicas del Estado²¹.

19 Publicada el 5 de febrero de 2004.

²⁰ En el año 2005 se llevó a cabo un referéndum con la finalidad de conformar las macro regiones, pero no tuvo éxito.

²¹ Tales riesgos podrían resumirse en ciertas críticas que se plantean en torno a la descentralización: 1) Reduce la eficiencia en la ejecución de políticas de gobierno. 2) Aumenta la disparidad, en términos de equidad, entre individuos y jurisdicciones. 3) Es mejor mantener las transferencias porque así se puede controlar la estabilidad y se puede asegurar la distribución de recursos. 4) Se ignoran las diferencias geográficas. 5) Genera mayor riesgo de corrupción.

ASPECTOS RELEVANTES DE LOS SISTEMAS DE DESCENTRALIZACIÓN Y
COORDINACIÓN TRIBUTARIA EN AMÉRICA LATINA

i) Colombia²²:

El artículo 1 de la Constitución Política de 1991 establece que “Colombia es un Estado social de derecho organizado en forma de República unitaria, descentralizada, con autonomía de sus entidades territoriales”. Estos tres conceptos son fundamentales para entender el poder tributario del Estado, ya que delimitan el papel de acción de la Nación y de las entidades territoriales. En palabras de Mauricio Plazas Vega, Colombia adopta un sistema híbrido de descentralización, siendo un modelo intermedio entre el Estado unitario tradicional y el Estado regional, aunque con rasgos mas cercanos al primer tipo²³.

Las entidades territoriales están conformadas por los departamentos, los distritos, los municipios y los territorios indígenas. Tales entes gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, y dentro de los límites de la Constitución y la ley. En tal virtud tienen los siguientes derechos: 1) Gobernarse por autoridades propias; 2) Ejercer las competencias que les correspondan; 3) Administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones; 4) Participar en las rentas nacionales.

Por lo tanto, de acuerdo con el artículo 287 de la Constitución, las entidades territoriales además de contar con recursos propios, que pueden ser de origen tributario, tienen la capacidad de administrarlos y ejecutarlos sin depender del nivel central.

De esta manera, al igual que las otras realidades unitarias que hemos visto, el Congreso de la República es el único órgano de representación popular que puede expedir leyes de obligatorio cumplimiento sobre todo el territorio. Particularmente, en el caso de las normas tributarias el numeral 12 del artículo 150 fija en cabeza del Congreso “Establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley” (conf. Corte Constitucional, Sentencia C-527 de 1994). Las entidades territoriales sólo gozan de la facultad para adoptarlos y fijar algunos de sus elementos (tarifa y base gravable) según lo faculte el legislador.

En este sentido, el artículo 338 de la Constitución Política, reafirma la facultad del Congreso y faculta a las asambleas y concejos para imponer contribuciones fiscales: “La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos”.

En desarrollo del ya citado artículo 1 de la Constitución, el nivel central en virtud del principio de descentralización distribuye funciones hacia los territorios, permitiendo que estos ejerzan sus funciones dentro de un marco de

²² Se agradece la colaboración de la Dra. Margarita Escobar Pereyra.

²³ Plazas Vega, Mauricio A. Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario, Tomo II, 2 edic. Ed. Temis. Bogotá.

ASPECTOS RELEVANTES DE LOS SISTEMAS DE DESCENTRALIZACIÓN Y
COORDINACIÓN TRIBUTARIA EN AMÉRICA LATINA

autonomía, tal como lo dispone el artículo 287 de la Constitución y que, en función de los arts. 300 y 313, las asambleas departamentales y los concejos municipales, pueden establecer tributos en sus territorios, siempre y cuando se encuentren subordinados a una ley (conf. Corte Constitucional en Sentencia C-084 de 1995).

2.1 Reflexiones.

-Como se ha visto, en los Estado unitarios el Congreso de la República es el único órgano con potestad tributaria originaria. Los gobiernos locales actúan y gestionan dicha potestad tributaria como mayor o menor grado de dependencia del gobierno central. El financiamiento de los gobiernos locales se realiza principalmente a través de transferencias del gobierno central y, allí cuando se les reconoce, mediante ingresos provenientes de tasas y contribuciones cuya recaudación les ha sido asignadas dentro de su misma jurisdicción.

Si bien numerosos textos constitucionales definen a sus sistemas como “descentralizados”, este parece ser un lento y largo procesos que, con marchas y contramarchas, evoluciona en el continente (v.g. las últimas reformas constitucionales en Paraguay, Bolivia, Perú, Ecuador, entre otros).

Si se analizan los Estados federales de la región, las conclusiones anteriores realizadas respecto de los sistemas unitarios, deben mantenerse casi inalteradas. En efecto, aún cuando los textos constitucionales hayan adoptado el sistema federal realizado un reparto de competencias tributarias para los tres niveles de gobierno, en la práctica el real grado de autonomía de los gobiernos locales, en particular de los Municipios, sigue siendo limitada y dependientes en gran medida (salvos pocos casos de municipios-metrópolis) de la transferencia de los recursos del gobierno central para su misma existencia.

En efecto, en la práctica se advierte que el Gobierno federal recauda directamente la mayor parte de los ingresos públicos (llegando al 95% en México). Desde el perfil del gasto público se advierte una mayor descentralización y así mas de la mitad del gasto público se encuentra en manos de los gobiernos subnacionales. Sin embargo, este proceso no parece haber sido acompañado por una asignación de mayor recaudación a estos entes locales lo que se traduce en una desproporción entre las funciones asignadas y los recursos disponibles a tal fin. Tales circunstancias no se solucionan con una modificación terminológica normativa asignándoles “autonomía” sino asegurando mecanismos de participación activa en los presupuestos nacionales que le permitan cumplir efectivamente con sus finalidades.

En este orden, del análisis se advierte que a los Municipios o unidades políticas fundamentales generalmente le son asignadas la recaudación de tasas o contribuciones especiales las que, por definición, presuponen una contraprestación pública diferenciada acorde con el tributo pretendido. Se ha afirmado que esta circunstancia conspira con el desarrollo mismo del Municipio que solo recauda apenas para el ejercicio de sus actividades, dejando el crecimiento y desarrollo armónico de dichos entes a la transferencia de los recursos que provienen de los entes regionales o directamente del gobierno

ASPECTOS RELEVANTES DE LOS SISTEMAS DE DESCENTRALIZACIÓN Y
COORDINACIÓN TRIBUTARIA EN AMÉRICA LATINA

central. Si bien esto último puede ser entendido como un principio de coordinación del gobierno central, también ha sido tachado como contrario a la declarada autonomía del municipio y, en sus manifestaciones patológicas, crean situaciones de condicionamiento y clientelismo político²⁴.

3 Doble imposición interna y sistemas de coordinación:

Como hemos referido inicialmente, el otro aspecto fundamental al abordar la cuestión del federalismo fiscal se refiere a la posibilidad potencial de que se presenten supuestos de doble imposición interna y, de allí, la necesidad de un sistema de coordinación entre los distintos entes públicos con capacidad tributaria autónoma.

Aún en aquellos sistemas donde la prohibición de doble imposición cuenta con un respaldo constitucional (España), o en aquellos donde, sin ser receptada constitucionalmente es un objetivo de los mecanismo de coordinación (Argentina). Resulta una necesidad lógica evitar los efectos negativos que dicho fenómeno comporta para los contribuyentes que realizan su actividad en más de una jurisdicción tributaria. En este sentido, una cuestión central pasará por definir previamente si la exclusión de sobreimposición -en palabras de García Novoa²⁵- “supone rechazar una variedad de figuras impositivas que tengan el mismo hecho imponible, o, por el contrario, (...) como solapamiento de la misma materia imponible u objeto de tributación, aunque la definición legal de la hipótesis de incidencia tributaria fuese distinta”, postura esta última que en la práctica impide la existencia de sistemas locales con autonomía tributaria.

Como se ha evidenciado en el punto anterior, los Países latinoamericanos que han adoptado el sistema federal, reconocen tres niveles de potestad tributaria (central, provincial o estadual y municipal) lo cual exige una coordinación vertical y horizontal entre los mismos.

²⁴ Como expresa la colaboradora del Perú, Carla Mares “Si los gobiernos regionales y locales no pueden crear o regular impuestos -que, teóricamente, son los tributos no vinculados- difícilmente podrán conseguir los recursos necesarios para lograr ese despegue que presupone necesariamente una autonomía financiera (...) Si un gobierno local o regional depende de la voluntad que tenga el gobierno central para transferirle recursos, difícilmente podrá proveer los diferentes tipos de servicios que demanden las preferencias y necesidades locales; pues ello estará condicionado no pocas veces por motivaciones políticas.

²⁵ García Novoa, Cesar, “Doble imposición interna, competencia tributaria dañina, coordinación y mecanismos de solución”. Resumen Ejecutivo presentado en el 2º Congreso de Tributación Internacional, celebrado en Santa Cruz, Bolivia, julio de 2010.

3.1 El caso argentino²⁶

3.1.1 Ley de Coparticipación (coordinación vertical)

Con la creación de los impuestos internos por parte de la Nación en 1891, que coexistió con análogos impuestos provinciales preexistentes, se produjeron problemas de doble imposición interna y superposición tributaria. A tal fin surgieron regímenes de coordinación denominados “leyes convenio” que luego darían lugar al derecho público intrafederal²⁷.

En la actualidad, si bien existe un mandato constitucional incumplido de dictar una nueva ley de coparticipación nacional y la existencia de un “Compromiso Federal”²⁸, se encuentra aún vigente la ley 23.548 del año 1988 que establece un régimen de coparticipación de los impuestos recaudados por la Nación, verificándose además una restricción para la creación de impuestos análogos a los coparticipados, bajo pena de exclusión del régimen para la jurisdicción que viole dicho acuerdo.

Con respecto al mandato constitucional de la nueva ley de coparticipación que debía aprobarse a fines de 1996, el art. 75 inc. 2) par.1, señala que los tributos (directos e indirectos) allí previstos son coparticipables, con excepción de aquellos que -total o parcialmente- tengan asignación específica.

Por su parte el art. 75 inc. 3) ordena: "Establecer y modificar asignaciones específicas de recursos coparticipables, por tiempo determinado, por la ley especial aprobada por la mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara".

La distribución deberá efectuarse en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas, contemplando criterios objetivos de reparto. No habrá transferencias de competencias, servicios o funciones sin la respectiva reasignación de recursos y, por último, se establece que un organismo fiscal federal tendrá a su cargo el control y fiscalización de la ejecución de lo establecido en este inciso 2) del art. 75.

3.1.2 El Pacto Fiscal

El Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, más conocido como “Pacto Fiscal II”, fue suscripto el 12 de agosto de 1993 por el Gobierno

²⁶ Véase, Uckmar, V., Cosaraniti, G., De Capitani Di Vimercate, P. Asorey, R.O., Billardi, C. “Manual de Derecho Tributario Internacional”. Ed. La Ley, Bs.As. 2011.

²⁷ Bulit Goñi, E. “En torno del llamado derecho intrafederal” en *Revista de Derecho comparado*, Año 2010 (Federalismo fiscal II). Ed. Rubinzal Culzoni.

²⁸ Compromiso Federal del 06 de Diciembre de 1999, ratificado por la ley 25.235 la cual no ha tenido efectividad. En su cláusula 9 disponía la necesidad de “implementar en el plazo de 24 meses la armonización tributaria entre los distintos niveles de gobierno incluyendo los Municipios...” con el objeto principal de “procurar la baja del costo argentino, eliminando o sustituyendo impuestos que distorsionan la competitividad y las decisiones de producir e invertir en la República Argentina”.

ASPECTOS RELEVANTES DE LOS SISTEMAS DE DESCENTRALIZACIÓN Y
COORDINACIÓN TRIBUTARIA EN AMÉRICA LATINA

Nacional y la mayoría de las Provincias. Este convenio tenía el objetivo central la eliminación de los gravámenes que provocaran efectos distorsivos en la economía, es por ello que se propuso, entre otros:

- la derogación del impuesto sobre los ingresos brutos para agosto de 1996, sustituyéndolo por un impuesto general al consumo que tienda a garantizar la neutralidad tributaria y la competitividad de la economía.
- derogación del impuesto de sellos a toda operatoria financiera y de seguros que afectase a los sectores agropecuarios, industrial, minero y de la construcción. Gradualmente iría abarcando el resto de las operaciones y sectores, debiendo completarse ésta antes del 30 de junio de 1995.

A cambio de estos compromisos, la Nación acordaba la derogación del impuesto sobre los activos para las actividades por las que se derogara el impuesto de sellos, y la reducción del impuesto al trabajo, en las jurisdicciones y para las actividades, en donde se produjera la derogación del impuesto sobre los ingresos brutos.

También se acordaba en dicho Pacto que las provincias derogarían de inmediato los impuestos específicos que gravan la transferencia de combustibles, gas, energía eléctrica, entre otros, así como los tributos que gravan directa o indirectamente la circulación interjurisdiccional de bienes o el uso para servicios del espacio físico, incluido el aéreo.

Las obligaciones alcanzaban también a los Municipios, que se comprometían a derogar aquellas tasas municipales que no constituyeran la retribución de un servicio efectivamente prestado, o en aquellos supuestos en los que este excediera el costo de su prestación.

En los hechos, estos propósitos han sido desvirtuados por la realidad, lo que ha llevado a ciertos estudiosos²⁹ a calificarlo como una “resistencia pasiva” de los gobiernos provinciales a la concreción de una coordinación financiera interna propuesta por el gobierno central.

3.1.3 El convenio Multilateral (coordinación horizontal)

Teniendo como antecedente inmediato el Convenio bilateral entre la Provincia de Buenos Aires y la Capital Federal, en agosto de 1953 nació el “Convenio Multilateral” entre la Capital y todas las demás Provincias, el cual forma parte del denominado derecho fiscal interprovincial.

Como sostuvo Dino Jarach³⁰ -autor del proyecto originario- además de evitar las superposiciones impositivas en los casos de actividades interjurisdiccionales, el Convenio se propuso fundamentalmente coordinar y armonizar el ejercicio de poderes tributarios autónomos, de manera tal que la actividad interjurisdiccional no comportase una mayor carga impositiva respecto de aquella desarrollada en una única jurisdicción.

²⁹ Ferullo, Grecchi y Vitta, ob. cit. en www.fcecon.unr.edu.ar.

³⁰ Jarach, Dino, *Curso Superior de Derecho Tributario*, CIMA, 1957.

ASPECTOS RELEVANTES DE LOS SISTEMAS DE DESCENTRALIZACIÓN Y
COORDINACIÓN TRIBUTARIA EN AMÉRICA LATINA

El 18 de agosto de 1977 todas las jurisdicciones aprobaron el texto aún vigente³¹, que presenta como principales características:

a) ámbito de aplicación: se incluyen sólo aquellas actividades que, realizadas por un mismo sujeto y conformando un proceso único económicamente inseparable, se ejercen en más de una jurisdicción. Quedan afuera entonces los “contribuyentes directos” de una sola jurisdicción;

b) el mecanismo de distribución de la base imponible adoptado por el Convenio se aplica aún cuando no se verifique ninguna superposición impositiva o doble imposición. El no ejercicio de la facultad de imposición de una de las jurisdicciones involucradas no acrecienta la porción gravable en las demás;

c) a fin de establecer cuál es el volumen de la actividad cumplida en cada jurisdicción, el Convenio recurre en principio a dos parámetros: el volumen de ingresos y el volumen de gastos.

Con la regulación adoptada en la Ley de Coparticipación Federal se asegura la homogeneidad sustantiva del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que rige en las veinticuatro jurisdicciones, lo que es esencial para la recta funcionalidad del Convenio Multilateral.

La Ley Nacional Nº 23.548 en su art. 9 inc. d), establece la obligatoriedad de la adhesión al Convenio, facultando a las jurisdicciones adheridas a modificarlo siempre que existe unanimidad de sus adherentes (art. 17 inc. g CM).

Dentro del régimen debe destacarse la actividad de la Comisión Arbitral que a través de sus resoluciones ha tratado de armonizar la aplicación de las normas del Convenio (RG CA 1/2005 y RGCA 1/2006).

Cabe advertir que la complejidad del sistema ha devenido en la creación de canales paralelo de transferencias (adelantos del tesoro, etc.) que funcionan con mayor discrecionalidad política y menor nivel de control.

Conforme las conclusiones a las cuales arribara hace más de una década el informe del Consejo Empresarial Argentino³²; “la debilidad de nuestro federalismo fiscal se manifiesta a diario en la ausencia de una clara restricción presupuestaria en las provincias, en una notoria falta de independencia financiera de los gobiernos provinciales, en la poca cooperación entre las direcciones de rentas provinciales y la Afip, y en una continua presión provincial a favor de regímenes promocionales basados en desgravaciones de los grandes impuestos nacionales”.

³¹ En el año 1988, la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria aprobaron en Córdoba un Proyecto de Nuevo Convenio Multilateral que nunca entró en vigencia porque no fue ratificado por todas las jurisdicciones. No obstante, en aquellos supuestos donde el actual Convenio guarda silencio es un elemento de referencia.

³² Avila, Jorge (Dir.) “Propuesta de Federalismo Fiscal”, Consejo Empresario Argentino, 27 marzo 2000; publicado en: <http://cdi.mecon.gov.ar/biblio/docelec/cea/fede.pdf>

ASPECTOS RELEVANTES DE LOS SISTEMAS DE DESCENTRALIZACIÓN Y
COORDINACIÓN TRIBUTARIA EN AMÉRICA LATINA

3.2 Brasil:

La constitución brasilera de 1988 establece principios de coordinación vertical y horizontal que se materializan generalmente por cada tipo de impuesto. Así se consagran a lo largo del texto constitucional principios tales como el de inmunidad fiscal recíproca (art. 150 V a); el principio de uniformidad de las imposiciones federales (art. 151 I); la prohibición para los Estados y Municipios de discriminar en función del origen o destino de los bienes o servicios que se comercializan en sus jurisdicciones; así como los principios específicos que rigen los tributos estaduais y municipales.

Las leyes complementarias, de conformidad a los arts. 69 y 146 de la Constitución, cobran relevancia al momento de la coordinación de dichos poderes. Entre estas resultan destacables: el Código fiscal, el Acta de responsabilidad fiscal (ley 101/2000) la cual establece también límites en materia de endeudamiento y gasto público y las Resoluciones del Senado en materia de coordinación fiscal y leyes complementarias que coordinan la recaudación de los tributos en particular (v.g. el art. 155 CN, ley 63/90 para el ICMS estadual; el art. 156 CN y la ley 116/03, 87/96 y 63/90 para el ISS, que establece límites para la alícuota aplicable por los Municipios).

Como se observa, el sistema de coordinación brasilero no aparece estructurado en base a las “leyes convenios” (Argentina), sino que se basa en las disposiciones constitucionales, las leyes complementarias nacionales y, en menor medida, en la jurisprudencia del Supremo Tribunal Federal. Sin embargo, cierta analogía con el sistema de las “leyes-convenio” puede encontrarse en los convenios interestaduais del ICMS celebrados en el marco de la CONFAZ. No obstante, si se está a su naturaleza jurídica, dichos convenios no pueden considerarse ley en sentido estricto por cuanto no emanan del Poder legislativo, sino que se trata de actos celebrados y acordados por los miembros de la CONFAZ, integrada por los Secretarios de Hacienda de cada uno de los Estados.

En la práctica, señala Rubinstein, “los mecanismos de coordinación vertical y horizontal se han mostrado insuficientes para reducir la inequidad” y, en casos específicos, como sucede con el ICMS ha generado numerosas situaciones de competencia fiscal interestatal dañosa.

Los recursos locales son bajos con excepción de algunos pocos Municipios “ricos”. Los desequilibrios verticales y horizontales que promovieron la adopción del sistema federal no han podido ser reducidos sustancialmente.

En lo específico, el ICMS si bien adopta el “principio de origen”, ha creado históricamente problemas de coordinación entre los Estados e incluso ha llevado a una suerte de “*harmful interstate tax competition*”. Los impuestos municipales sobre provisión de servicios por su parte, generan efecto cascada y a menudo no resultan deducibles de los impuestos análogos aplicados en los otros niveles de gobierno.

3.3 México:

El actual “Sistema Nacional de Coordinación Fiscal” data de la década de 1980 cuando fue introducido junto al Iva. En palabras de Diaz-Cayeros, se cedió autoridad fiscal a cambio de participaciones de los ingresos que no estaban supeditados al esfuerzo recaudatorio, bajo parámetros “pasivos” tales como el criterio demográfico y la inercia histórica.

Como observa Sánchez Aceves, “existen todavía muchas relaciones tributarias entre los municipios y otras entidades públicas federales y estatales que no parecen estar debidamente dilucidadas. Esta situación continúa generando conflictos jurídicos y económicos, no solo con los entes públicos, sino también con los particulares”³³.

3.4 Reflexiones finales:

Basta una somera descripción de los sistemas actuales de coordinación actualmente vigentes en los Países federales para verificar que los mismos han evolucionado de acuerdo a las necesidades coyunturales y supeditadas a las distintas fuerzas de negociación de los entes en juego.

La experiencia demuestra que la vía de la “descentralización fiscal” es un largo camino de marchas y contramarchas, que aparece condicionado en gran medida por las estructuras regresivas de los sistemas tributarios nacionales, la mayor presencia del gobierno central y la menor capacidad de gestión de los órganos locales.

Como ha señalado el Banco Mundial, el éxito de la descentralización está vinculado estrechamente con la observancia de sanas finanzas (asignación de recursos y funciones), la toma de decisiones informadas, el cumplimiento de prioridades locales, la responsabilidad de las autoridades locales y el control por parte de la ciudadanía.

Desde el ámbito de la coordinación vertical se comprueba una creciente centralización de los ingresos públicos en el Gobierno central quien luego coparticipa los mismos a los entes locales. Estos, a su vez, a menudo prefieren insistir en presionar al gobierno central para aumentar su participación antes que asumir el costo político y administrativo de gestionar una eficiente recaudación. Allí cuando esto se logra -especialmente en Provincias o Municipios “ricos” o capitalinos- los conflictos de coordinación surgen de inmediato frete al comercio interjurisdiccional.

Un punto relevante de esta relación se manifiesta en las facultades que ejerce la Nación para eximir ciertas actividades no solo de los tributos de su competencia sino también de aquellos otros propios de la potestad provincial o municipal (por ej. la doctrina de los “instrumentos de gobierno” norteamericana y Argentina, la “cláusula del progreso” en el sistema argentino, o la cuestión de las exenciones tributarias federales en México).

³³ Sanchez Aceves, Jorge A. “El Municipio mexicano y su problemática con las exenciones tributarias federales” en Revista del ICDT, n. 65/ Nov. 2011, pag. 381 – 416.

ASPECTOS RELEVANTES DE LOS SISTEMAS DE DESCENTRALIZACIÓN Y
COORDINACIÓN TRIBUTARIA EN AMÉRICA LATINA

En esta misma dirección, los Municipios, que como hemos visto generalmente se encuentran relegados a la percepción de tasas y contribuciones, de hecho prefieren aumentar la presión fiscal sobre los no residentes antes que con sus propios vecinos.

En la práctica, como concluía Rubinstein al describir el sistema brasilero, los mecanismos de coordinación vertical y horizontal se han mostrado ineficientes para reducir la inequidad.

En este sentido, puede extenderse a todas las experiencias analizadas la calificación de “increíble e innecesariamente complejo” que Charles McLure Jr. hiciera del sistema argentino.

Es por esta misma razón que su modificación resulta aún mas compleja (de hecho, Argentina y Brasil mantienen sus reformas en *stand by*) y, en su lugar, evolucionan alternativas “paralelas” de transferencias mas o menos condicionadas del gobierno central. En otras palabras, se advierte una importante divergencia entre el federalismo normativo y federalismo real.

El quiebre del principio de correspondencia fiscal y la falta de actuación del principio de solidaridad -a menudo sustituidas por transferencias coyunturales con motivación política-, en mayor o menor medida son comunes a todos los sistemas analizados.

En este marco, los problemas de alta evasión y falta de limite en el gasto publico pueden encontrar su explicación en gran medida en el quiebre del principio de correspondencia fiscal. Así, por ejemplo, la realidad Argentina muestra que si a principios del siglo pasado las Provincias eran responsables de recaudar el 95% de su gasto, hoy apenas llegan al 40% del mismo. Este desequilibrio entre recaudación concentrada y gasto descentralizado es aún mayor en México y un poco menor en Brasil, en función de la competencia estatal del Impuesto sobre los consumos (ICMS).

Las normas generales que afronten los procesos de coordinación tributaria debieran ir acompañadas de normas de actuación y seguimiento por órganos de control y un efectivo sistema de solución de conflictos.

Su real actuación parece condicionada no solo a la voluntad política sino también a la estructura de los sistemas tributarios involucrados. En mi criterio, las magras competencias asignadas a los Municipios en función de sus gastos y el carácter “regresivo” de los sistemas latinoamericanos que basan la mayor parte de sus ingresos tributarios en el Iva recaudado por los gobiernos centrales (a excepción de Brasil), conspiran con la real actuación del federalismo o los procesos de descentralización.

Desde el punto de vista técnico, las normas de coordinación de las potestades tributarias descentralizadas deben ser respetuosas de las autonomías locales. En este orden, aparecen como instrumentos aptos las normas de naturaleza convencional (ej. las leyes-convenios en Argentina o los convenios interestadales brasileros)

Pareciera ser esta también la vía “*pattizia*” que incipientemente adopta Italia en las relaciones entre los Regímenes autónomos y el Gobierno central, tales

ASPECTOS RELEVANTES DE LOS SISTEMAS DE DESCENTRALIZACIÓN Y
COORDINACIÓN TRIBUTARIA EN AMÉRICA LATINA

como el denominado “Accordo Milano” (legge 191/2009), que recientemente ha sido objeto de tratamiento por parte de la Corte Costituzionale, con sentenza 2 del 12 gennaio 2012³⁴.

³⁴ Respecto de la Región autónoma del Trentino – Alto Adige, en materia de excepciones al IRPEF (Provincia di Bolzano) aunque con tachas de violación al principio de igualdad por parte de las demás Regiones que no se benefician de un régimen autónomo.

Prof. Andrea Carinci

Professore Università di Bologna

Autonomia tributaria e vincoli comunitari

1 I termini del problema: la (apparentemente difficile) convivenza tra le istanze (centripete) comunitarie e quelle (centrifughe) federaliste

La supremazia del diritto comunitario sui diritti nazionali costituisce un dato oramai acquisito. Parimenti acquisito si deve ritenere altresì l'assunto secondo cui la penetrazione del diritto comunitario all'interno dei diversi ordinamenti nazionali non è, né può, restare pregiudicata dalle scelte, interne a ciascun paese membro, di riparto delle competenze normative. Ciò, ovviamente, anche in materia tributaria.

Semmai occorre chiarire che la penetrazione del diritto comunitario, correlata alla sua supremazia, va intesa in una duplice accezione. Da un lato, nel senso che il diritto comunitario non può "subire" il riparto di competenze e di poteri compiuto, nel quadro delle multiformi opzioni ordinamentali, da ciascun Stato membro. Il riconoscimento di spazi più o meno ampi di autonomia ad enti territoriali sub statali, ancorché sancito da fonti primarie di rango costituzionale, non rappresenta in sostanza un valore in grado di arginare la penetrazione dei vincoli comunitari nei diversi ordinamenti. Dall'altro, nel senso che gli eventuali beneficiari di simili opzioni, ossia gli enti territoriali dotati di competenze e spazi di autonomia, soggiacciono ai medesimi vincoli comunitari e negli stessi termini in cui vi sono soggetti gli Stati¹. Ciò a dire che la portata meramente infrastatale di una data misura e/o soluzione normativa non è di per sé sufficiente a sottrarla ad un giudizio di compatibilità con i divieti posti a presidio delle libertà sancite dal Trattato nonché delle altre regole e dei principi di matrice comunitaria².

Preso atto del "contatto diretto" tra diritto comunitario ed autonomia tributaria degli enti sub statali, sia a livello di elaborazione ordinamentale dei modelli di autonomia sia in fase di loro concreta attuazione, va a questo

¹ Giova ricordare, a questo proposito, che per effetto del espresso riconoscimento operato dall'art. 117 della Costituzione in merito alla supremazia del diritto comunitario anche con riguardo alle scelte normative dei livelli sub statali, la Corte Costituzionale (ord. n. 103 del 13 febbraio 2008) ha avuto modo di chiarire che, nell'ambito del giudizio in via diretta, le norme comunitarie rappresentano norme interposte, "atte ad integrare il parametro per la valutazione di conformità della normativa regionale all'art. 117, primo comma, Cost."

² Tutto questo nonostante non sia assolutamente in discussione che, per il diritto comunitario, l'unico soggetto responsabile del corretto adempimento dei relativi obblighi è lo Stato (CGE, sentenza 13 dicembre 1991, causa C-33/90, *Commissione c. Italia*, punto 24; sentenza 16 gennaio 2003, causa C-388/01, *Commissione c. Italia*, punto 27). L'articolazione su diversi livelli di governo della competenza normativa coinvolta nell'attuazione del diritto comunitario non interferisce, infatti, con la responsabilità dello Stato, rimanendo in ogni caso questo solo l'interlocutore diretto delle istituzioni comunitarie.

punto evidenziata l'ideale incompatibilità di fini e di ragioni ispiratrici tra loro esistenti. Non può insomma non essere avvertita la naturale tensione tra le due istanze, quella centripeta del mercato e dello spazio giuridico unico, e quella centrifuga dell'affermazione delle singole identità locali. Divergenza e tensione che però occorre sciogliere, sì da consentire la convivenza tra i due fenomeni nel reciproco riconoscimento e promozione.

2 I vincoli di matrice comunitaria e gli assetti ordinamentali: la portata del divieto di aiuti di Stato a selettività territoriale nella predisposizione dei modelli di federalismo fiscale

Indubbiamente, il profilo di maggiore tensione tra diritto comunitario e federalismo (fiscale) lo si registra con riguardo al tema degli aiuti di Stato, di cui agli art. 107 e ss. del TFUE (*ex art. 87 e ss. del TUE*). Perché qui, prima ancora che il vincolo all'esercizio dell'autonomia, messa in discussione è la compatibilità stessa con il diritto comunitario del modello ordinamentale di decentramento. Del resto, e non a caso, è proprio a questo riguardo che, in passato, si è ipotizzata una sorta di incompatibilità sistematica tra diritto comunitario e federalismo fiscale.

Le ragioni sono note e possono essere qui sintetizzate.

Ai sensi dell'art. 107 TFUE è ritenuta incompatibile con il mercato comune, e come tale vietata³, ogni misura idonea ad accordare, mediante l'impiego di risorse pubbliche ed indipendentemente dalle forme adottate (quindi tanto in forma di sovvenzione quanto in forma di riduzione degli oneri, anche fiscali; cfr. CGE, sentenza del 15 novembre 2011, cause C 106/09 P e 107/09 P, *Commissione c. Government of Gibraltar*, punto 71), un vantaggio economico selettivamente circoscritto a talune imprese o a talune produzioni, idoneo a falsare o minacciare di falsare la concorrenza sui traffici comunitari (CGE sentenza 23 febbraio 1961, causa 30/59, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen In Limburg*).

Ebbene, con riguardo in specifico al requisito della selettività dell'aiuto⁴ la Commissione europea aveva sostenuto, nella "*Comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese*" del 1998⁵, che questo poteva

³ Si tratta in ogni caso di un divieto relativo, dal momento che talune tipologie di aiuti sono ammissibili, o di diritto ovvero previa autorizzazione della Commissione (in argomento cfr. Regolamento (Ce) n. 800/2008 della Commissione del 6 agosto 2008, che dichiara alcune categorie di aiuti compatibili con il mercato comune in applicazione degli articoli 87 e 88 del Trattato).

⁴ Considerato dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia "*elemento costitutivo della nozione di aiuto di Stato*" (CGE, sentenza del 6 settembre 2006, causa C 88/03, *Portogallo c. Commissione*, punto 54)

⁵ Si osserva, al riguardo, che la Corte di Giustizia, nella sentenza del 15 novembre 2011, cause C 106/09 P e 107/09 P, *Commissione c. Government of Gibraltar*, punto 128, ha espressamente affermato che "*detta comunicazione, la quale in quanto misura di ordine interno adottata dall'amministrazione, non può essere qualificata regola di diritto, enuncia nondimeno una regola di condotta indicativa della prassi da seguire*

essere integrato anche per il tramite di una selezione delle imprese, beneficiarie della misura di vantaggio, operata in ragione della loro collocazione su una determinata porzione del territorio nazionale (cd. selettività territoriale). Presa di posizione, questa, che con ogni evidenza lasciava presagire quell'incompatibilità sistematica di cui si è detto. Il federalismo fiscale rappresenta un modello ordinamentale preordinato a riconoscere e soddisfare l'esigenza delle collettività sub statali di modulare il prelievo fiscale secondo proprie e peculiari scelte politiche: la diversificazione del regime fiscale tra gli operatori di un medesimo Stato membro, in ragione della loro localizzazione nel territorio di un dato ente, costituisce quindi l'essenza stessa del fenomeno. La posizione assunta dalla Commissione metteva così in campo un'inconciliabilità assoluta tra i due fenomeni, quello del mercato comunitario e quello del decentramento federale.

L'evoluzione successiva del dibattito come pure delle posizioni ufficiali delle autorità comunitarie è stata però di segno diverso, ossia nel senso di un'ideale complementarietà tra regole comunitarie e modelli di autonomia/decentramento. Un risultato, questo, reso possibile principalmente per merito della giurisprudenza della Corte di Giustizia la quale, a partire dalla sentenza del 6 settembre 2006, causa C-88/03, *Repubblica portoghese c. Commissione*, ha smussato la rigidità della Commissione, chiarendo che "non si può... dedurre che una misura sia selettiva ai sensi dell'art. 87, n. 1, CE per il solo fatto che si applica esclusivamente ad una zona geografica limitata del territorio di uno Stato membro" (punto 60). La Corte ha quindi rigettato l'idea di un'incompatibilità sistematica, generalizzata ed aprioristica tra diritto comunitario ed assetti ordinamentali ispirati al riconoscimento di margini di autonomia tributaria. La Corte, però, non ha neppure inteso promuovere un incondizionato avvallo di ogni soluzione federalista, ma ha fornito una serie di indicazioni che impongono di elaborare risposte articolate, a seconda del modello di federalismo in concreto messo in opera.

In via preliminare, si può allora osservare che non sembrano doversi porre dubbi di selettività territoriale con riguardo ad un modello di federalismo incentrato sulla previsione di tributi lasciati all'esclusiva autonomia decisionale, politica e tributaria di ciascun ente sub statale. È sufficiente ricordare, a tale proposito, che per configurare un aiuto di Stato (potenzialmente) incompatibile con l'art. 107 occorre, in via di principio, che la misura incriminata costituisca una deroga, un'eccezione, ad un regime generale. Ne consegue che una misura potrà ritenersi territorialmente selettiva, giacché circoscritta al solo ambito territoriale proprio dell'ente sub statale, solamente se è possibile identificare, quale regime generale di riferimento, quello applicabile su tutto il territorio nazionale: solo a questa condizione la misura predetta può essere concepita come deroga ad un regime generale. Ebbene, a fronte di tributi istituiti nonché disciplinati in piena autonomia dal singolo ente sub statale (i cd. tributi propri, secondo la formula

da cui quest'ultima non può discostarsi, in un caso particolare, senza offrire ragioni che siano compatibili con il principio di parità di trattamento".

AUTONOMIA TRIBUTARIA E VINCOLI COMUNITARI

codificata dall'art. 7, co. 1, lett. b), n. 3 della Legge 5 maggio 2009, n. 42), manca un regime generale di ambito territoriale differente (ulteriore) da quello del medesimo ente. Il sistema di riferimento è e resta così quello (solo) dell'ente sub statale. Ecco allora che, venendo meno la possibilità di una comparazione con un altro sistema (quello nazionale), viene parimenti meno la possibilità di leggere il singolo regime, le diverse misure, come di favore e quindi come selettive, ancorché applicabili ai soli operatori insediati ovvero attivi nel relativo ambito territoriale.

A conclusioni sostanzialmente corrispondenti è dato pervenire anche con riguardo ad un modello di autonomia tributaria centrato sulla previsione di un tributo, istituito dal livello centrale (lo Stato), ma lasciato per i profili di disciplina peculiari alle autonome determinazioni degli enti sub statali (viene in considerazione il modello contenuto all'art. 7, co. 1, lett. b), n. 1 della L. n. 42/09 dei cd. tributi propri derivati, ossia istituiti e regolati da leggi statali, ma il cui gettito è attribuito alle regioni che possono modificare le aliquote e disporre esenzioni, detrazioni e deduzioni). Anche in questo caso, a ben vedere, difetta un modello unitario di riferimento, cui rapportare le singole ed autonome determinazioni di ciascun ente, almeno per gli aspetti di disciplina demandati all'autonomia normativa di ciascun ente. Anche qui, mancando la regola, non è possibile evincere alcuna eccezione.

Nei casi predetti, la selettività territoriale va esclusa in ragione della previsione di un modello di federalismo cd. simmetrico, dove i poteri ed i margini di autonomia sono accordati a tutti gli enti di pari livello, nella medesima misura e con uguali limiti. Così facendo, infatti, si rinuncia a priori ad un regime generale, ulteriore e diverso da quello applicabile al territorio di ciascun ente sub statale. Nonostante si possa verificare, in concreto, un trattamento fiscale più favorevole di taluni operatori rispetto ad altri localizzati in differenti zone del paese, la mancanza di un regime ordinario, applicabile uniformemente su tutto il territorio nazionale e verso cui operare il raffronto, conduce ad escludere che simile trattamento possa costituire una deroga e così integrare, per ciò solo, una misura selettiva e un aiuto (potenzialmente) incompatibile.

Sulla scorta delle considerazioni che precedono parrebbe però inevitabile dover allora concludere in senso diametralmente opposto con riguardo a modelli di federalismo cd. asimmetrico, connotati cioè dal riconoscimento di forme e misure di autonomia differente per enti di pari livello. Perché qui, in effetti, una scelta selettiva è già, a monte, nell'opzione ordinamentale di riservare l'autonomia tributaria di istituire tributi propri come anche di modulare tributi erariali solo a talune realtà locali. Di conseguenza, in questo caso è certamente ricostruibile un assetto ordinario, valevole in tutto il territorio dello Stato, e, contestualmente, un regime derogatorio, circoscritto al solo territorio dell'ente dotato di autonomia speciale.

Senonché, anche con riferimento a tale modello di federalismo la Corte di Giustizia ha escluso l'incompatibilità sistematica ed aprioristica con il diritto comunitario (CGE, sentenza del 6 settembre 2006, C-88/03, *Repubblica portoghese c. Commissione*, cit.). Ciò, a condizione tuttavia che sia possibile verificare in capo all'ente territoriale, alla stregua di un particolare test, la

piena responsabilità, politica ed economica della misura contestata. Solo così, ad avviso della Corte, è corretto riportare la misura predetta al solo e circoscritto ambito territoriale dell'ente piuttosto che a quello nazionale e, per questa via, escluderne la portata selettiva in senso territoriale.

Tre sono gli indicatori di autonomia che integrano il test. Il primo è quello di autonomia istituzionale, soddisfatto laddove, a livello costituzionale, l'ente vede riconosciuto uno proprio statuto politico ed amministrativo autonomo e distinto da quello dell'autorità centrale. Il secondo è quello dell'autonomia procedurale, che si realizza allorché l'ente può assumere le proprie decisioni senza che l'autorità centrale abbia il potere di intervenire e/o la possibilità di imporre la considerazione e la cura di interessi propri. Va ricordato, che non vale ad escludere una tale autonomia la previsione di un procedimento di concertazione ordinato a prevenire possibili conflitti tra governo centrale e autorità locale, sempre che la decisione finale sia comunque adottata dall'ente sub statale e non dal governo centrale. Parimenti, non compromette l'autonomia procedurale la configurabilità di un obbligo per l'ente di rispettare principi come quello di solidarietà, ovvero di coerenza e compatibilità con il sistema statale, trattandosi di limiti destinati comunque solo a definire e precisare i termini della competenza dell'ente (CGE, sentenza del 11 settembre 2008, cause riunite da C-428/06 a C-434/06, *Unión General de Trabajadores de La Rioja*). Infine, il terzo indicatore, quello di autonomia finanziaria, è rivolto a verificare che le conseguenze finanziarie delle scelte di autonomia dell'ente rimangano a carico di quest'ultimo; che, in particolare, non siano compensate da sovvenzioni o contributi provenienti da altri territori o dal governo centrale. Tale autonomia, peraltro, non è compromessa dalla previsione di trasferimenti finanziari a carico dello Stato e a favore dell'ente, purché trovino giustificazione in finalità diverse dall'esigenza di compensare le scelte di autonomia dell'ente (CGE sentenza dell'11 settembre 2008, cause riunite da C-428/06 a C-434/06, punto 135).

Sussistendo tutti e tre i predetti indici di autonomia, ecco allora che - secondo la Corte di Giustizia - l'eventuale previsione di una misura di vantaggio riservata agli imprenditori operanti all'interno del territorio dell'ente dotato di speciale autonomia non può essere considerata una misura a selettività territoriale (così, da ultimo, CGE, sentenza del 17 novembre 2009, causa 169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri c. Regione Sardegna*). Obiettivo del test difatti è quello di sondare la piena responsabilità, politica e finanziaria, dell'ente nella conformazione dell'ambiente giuridico ed economico in cui vanno applicate le misure espressione del suo peculiare potere. Sicché, una volta riscontrata tale responsabilità, viene meno la ragione stessa di riportare la misura, espressione di autonomia, al quadro regolamentare riferito al contesto nazionale: essa, difatti, va collocata nel solo contesto normativo applicabile all'ambito locale, con ciò facendo venire meno le condizioni stesse di selettività territoriale.

3 I vincoli di matrice comunitaria e l'esercizio dell'autonomia tributaria: il divieto di aiuti di stato a selettività materiale ed il rispetto delle libertà del Trattato

Acquisita l'ideale compatibilità, nei limiti dinanzi tracciati, tra federalismo e diritto comunitario, la verifica di compatibilità si sposta di livello. Come dinanzi evocato, la penetrazione del diritto comunitario all'interno degli ordinamenti nazionali individua limiti che non sono solo per il potere normativo dello Stato, ma anche per quello degli enti titolari di spazi di autonomia normativa. Ciò per dire che gli enti sub statali, nell'esercizio dell'autonomia loro riconosciuta, accanto ai limiti interni, di ordine costituzionale, soggiacciono ai medesimi vincoli di matrice comunitaria rinvenibili per il legislatore statale.

Consegue da ciò la piena operatività, anche a livello dell'ente sub statale, del divieto di aiuti di Stato a selettività materiale. Al pari dello Stato, anche l'ente sub statale non può, nell'esercizio della propria autonomia, introdurre misure a favore di talune imprese o talune produzioni, ad esempio differenziando, con finalità agevolativa, le aliquote e/o la base imponibile di un tributo proprio per settori di attività e/o per determinate categorie di soggetti passivi (cfr. CGE, sentenza del 17 novembre 2009, causa 169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri c. Regione Sardegna*, che ha censurato l'imposta sugli scali introdotta dalla Regione Sardegna perché selettiva, non territorialmente, bensì sul piano materiale in ragione dell'esclusione ivi concessa alle (sole) imprese domiciliate nel territorio della Sardegna)⁶. Simile divieto, peraltro, opera indipendentemente dalla tecnica regolamentare impiegata. La Corte di Giustizia ha chiarito infatti che un regime può ritenersi selettivo anche quando non individua specifiche eccezioni all'interno di un regime generale, bensì modella i criteri di imposizione sì da favorire taluni operatori, individuabili con precisione in ragione di caratteristiche loro peculiari, che non di meno si trovano in una situazione analoga a quella di tutti gli altri sotto il profilo dell'obiettivo perseguito dalla disciplina generale. Ciò può accadere, ad esempio, laddove venga congeniato un sistema di tassazione che pervenga ad esentare a priori specifiche imprese, giacché incentrato sulla tassazione di fattori ad esse sistematicamente estranei (così, CGE, sentenza del 15 novembre 2011, cause C 106/09 P e 107/09 P, *Commissione c. Government of Gibraltar*, punti 91-107, con riguardo al regime di tassazione delle società a Gibilterra, ritenuto selettivo a favore delle società offshore in quanto rapportato al numero dei dipendenti ed alle dimensioni degli immobili commerciali occupati, fattori tipicamente estranei alle società offshore)

Accanto al divieto di aiuti di Stato, gli enti sub statali debbono poi esercitare la propria autonomia nel rispetto anche delle libertà enunciate dal Trattato.

⁶ È del resto pacifico che la condizione rappresentata dall'impiego di risorse Statali si possa reputare soddisfatta anche da una misura che comporti l'impiego di risorse provenienti da altro ente pubblico, quale una Regione (CGE, sentenza del 14 ottobre 1987, causa 248/84, *Germania c. Commissione*, punto 17).

Ciò è stato affermato in modo espresso in tema di libertà di circolazione delle merci, di cui agli artt. 28 e ss. del TFUE (*ex artt. 23 e ss. del TUE*), dalla CGE con la sentenza del 9 settembre 2004, Causa C-72/03, *Carbonati Apuani Srl*, relativamente alla tassa sui marmi escavati nel territorio del Comune di Carrara. Qui, in particolare, è stato chiarito che va considerato dazio ovvero misura equivalente, potenzialmente vietati, ogni onere imposto al transito di una frontiera, ancorché meramente interna al Paese quale può essere il confine di un territorio comunale. Allo stesso modo, è stata ritenuta incompatibile con il diritto comunitario, segnatamente con la prescrizione di uno spazio doganale comune e di una tariffa doganale unica, l'adozione da parte di un ente sub statale di un tributo diretto a colpire le merci importate da un paese terzo (CGE, sentenza del 21 giugno 2007, causa C-173/05, *Commissione c. Repubblica italiana*, relativamente al «tributo ambientale» sui gasdotti previsto dall'art. 6 della legge regionale siciliana 26 marzo 2002, n. 2). Il divieto in oggetto, peraltro, opera indipendentemente dallo scopo per il quale il dazio ovvero le misure equivalenti sono stati istituiti, come pure dalla destinazione dei proventi che ne derivano (CGE, sentenza 1° luglio 1969, causa 24/68, *Commissione c. Italia*; sentenza 14 settembre 1995, cause riunite C-485/93 e C-486/93, *Simitzi*). Ugualmente irrilevante, poi, è la circostanza che il tributo controverso sia stato istituito allo scopo di salvaguardare l'ambiente (causa C-173/05, *Commissione c. Repubblica italiana*, cit., punto 42). È stata invece giudicata in contrasto con la libertà (passiva) di circolazione dei servizi, di cui all'art. 56 del TFUE (*ex art. 49 TUE*), l'imposta sugli scali introdotta dalla regione Sardegna. In questa occasione, in particolare, la Corte di Giustizia ha avuto modo di ribadire che non assume alcun rilievo, ai fini dell'operatività del divieto di restrizioni, la circostanza che la misura contestata sia riferibile allo Stato piuttosto che ad un ente sub statale (causa 169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri c. Regione Sardegna*, cit., punto 29).

Riceve in questo modo conferma la piena operatività, con riferimento alla dimensione propria dell'autonomia tributaria degli enti sub statali, dei vincoli promananti dal diritto comunitario. Con l'importante precisazione che non costituisce una giustificazione sufficiente a "salvare" una discriminazione ovvero una restrizione alla libertà comunitaria la circostanza che gli operatori «locali» già concorrano a finanziare l'ente impositore (la Regione o l'ente locale), pagando le relative imposte (Causa C-72/03, *Carbonati Apuani Srl*, cit., punto 33). Per giurisprudenza costante, difatti, un trattamento fiscale sfavorevole, contrario ad una libertà fondamentale, non può essere giustificato sulla mera (supposta) esistenza di altri vantaggi fiscali⁷, come il non essere soggetti a talune imposte; ciò, a meno che non sia rinvenibile uno specifico collegamento tra le diverse pretese impositive, per effetto di una coincidenza di finalità o di un'identità di natura o struttura (CGE, causa

⁷ CGE 28 gennaio 1986, causa 270/83, *Commissione c. Francia*, punto 21; CGE 12 dicembre 2002, causa C-385/00, *de Groot*, punto 97; CGE 18 luglio 2007, causa C-182/06, *Lakebrink e Peters-Lakebrink*, punto 24.

169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri c. Regione Sardegna*, cit., punti 46 e ss.).

4 Conclusioni

In estrema sintesi, due sembrano i punti qualificanti il tema del rapporto tra diritto comunitario ed autonomia tributaria degli enti sub statali: innanzitutto, che tra i due fenomeni (diritto comunitario e federalismo fiscale) è possibile registrare un'ideale compatibilità; secondariamente, che l'ente sub statale resta soggetto, nell'esercizio della propria potestà normativa, ai medesimi vincoli di matrice comunitaria vigenti per il legislatore statale.

Ebbene, nonostante la centralità che il tema comunitario sembra così dover assumere nel dibattito sul federalismo fiscale, ossia sulle modalità, sulle condizioni e sui limiti della potestà impositiva degli enti territoriali minori, la legge n. 42, del 5 maggio 2009, contenente la Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, si mostra largamente omissiva sul punto.

Il tema comunitario, in effetti, appare qui sostanzialmente defilato. Certo non mancano i richiami (ad es. all'art. 2, lett. r), in ordine al potere delle Regioni di modulare le accise su benzina, gasolio e gas petrolio o all'art. 2, lett. mm), in tema di fiscalità di sviluppo), ma si tratta di indicazioni essenziali, circoscritte ad ipotesi in cui l'incidenza del diritto comunitario risulta addirittura assorbente la materia trattata (si pensi al tema delle accise ovvero a quello degli aiuti di Stato). Ciò, nonostante – come osservato - la penetrazione del diritto comunitario nell'ordinamento nazionale e quindi, per quanto detto, anche in quello proprio degli enti sub statali, va oramai intesa come assolutamente pervasiva e non più circoscrivibile ad ambiti limitati.

Allo stesso modo colpisce che l'art. 7 della L. n. 42/09 abbia individuato quale principio informatore il "rispetto della normativa comunitaria" solamente per i tributi propri derivati, trascurando invece gli altri tributi propri delle Regioni, nonché i tributi locali. Una distonia, questa, peraltro ripetuta in sede di attuazione della delega, dove l'obbligo di osservare la normativa dell'Unione europea nonché, addirittura, gli orientamenti giurisprudenziali della Corte di giustizia dell'Unione europea, è stato affermato limitatamente al potere riconosciuto alle Regioni di ridurre le aliquote e disporre deduzioni dalla base imponibile Irap, ossia rispetto ad un tipico tributo derivato (art. 5 del D.Lgs. del 6 maggio 2011, n. 68). Con riguardo ai tributi propri non derivati, invece, manca qualsiasi previsione di analogo tenore (art. 38 del D.Lgs. n. 68/2011), quasi che, rispetto a questi tributi, non si debba/possa porre la medesima esigenza di rispetto del diritto comunitario.

In verità l'unica ragione che può giustificare una simile omissione è la malcelata convinzione che i limiti estremamente angusti lasciati all'autonomia propria degli enti sub statali (segnatamente le regioni) dalla legge delega (si pensi al divieto *ex art. 2, co. 2, lett. q*), L. n. 42/09 per le regioni di utilizzare i presupposti già assoggettati ad imposizione da parte dello Stato), poi ribaditi in sede di attuazione (cfr. ancora l'art. 38, D.Lgs. n. 68/2011, cit.), rende addirittura superfluo rammentare l'esistenza di limiti

ulteriori di matrice comunitaria. Non è un caso, del resto, che l'attuazione della delega (segnatamente con riguardo all'autonomia delle regioni) risulti deficitaria di ogni criterio di coordinamento per la nuova, auspicata, fiscalità regionale: manca la previsione di modelli ideali di tributo (nell'alternativa tra tasse ed imposte), così come l'individuazione di criteri puntuali di territorialità, la previsione di regole di contenenza, l'enunciazione di un divieto di concorrenza sleale tra livelli di governo, l'affermazione dei principi di trasparenza e di responsabilizzazione nelle forme di prelievo. Insomma, sono assenti quelle regole di cornice, tra le quali ovviamente anche quelle integranti la trama dai vincoli comunitari, che, invece, ci si poteva attendere da una legge statale di coordinamento della fiscalità sub statale.

Tutto ciò rende palese che il processo auspicato dalla legge delega è ancora in divenire e, largamente, da scrivere: nel momento però in cui s'intenderà attuare un autentico decentramento della potestà impositiva e con esso un riconoscimento di margini effettivi di potere normativo tributario per gli enti sub statali (innanzitutto per le regioni, certamente, ma considerazioni simili possono essere svolte anche per gli enti locali), la considerazione del tema comunitario non potrà che divenire prioritaria.

Indicazioni bibliografiche essenziali

- F. AMATUCCI, *I principi e le competenze degli enti locali in materia tributaria*, in F. Amatucci (a cura di), *Il nuovo sistema fiscale degli enti locali*, Torino, 2008.
- A. CARINCI, *Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione europea*, in *Rass. trib.*, 2004, pag. 1201
- A. CARINCI, *Autonomia impositiva degli enti sub statali e divieto di aiuti di Stato*, in *Rass. trib.*, 2006, pag. 1783
- M. BASILAVECCHIA, *L'evoluzione della politica fiscale dell'Unione europea*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, pag. 395.
- L. DEL FEDERICO, *Agevolazioni fiscali nazionali ed aiuti di stato, tra principi costituzionali ed ordinamento comunitario* (Relazione al V Convegno di fiscalità internazionale sul tema "Aiuti di Stato, fiscalità di vantaggio e potestà tributaria", Napoli, 4-5 maggio 2006), in *Riv. dir. trib. int.*, 2006, pag. 19.
- V. DI BUCCI, *Aiuti di Stato e misure fiscali nella recente prassi della Commissione Ce e nella giurisprudenza delle giurisdizioni comunitarie*, in *Rass. trib.*, 2003, pag. 2315.
- A. DI PIETRO, *Federalismo e devoluzione nella recente riforma costituzionale: profili fiscali*, in *Rass. trib.*, 2006, pag. 245.
- A. FANTOZZI, *I rapporti tra ordinamento comunitario e autonomia finanziaria degli enti territoriali*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2008, pag. 1037.
- V. FICARI, *Aiuti fiscali regionali, selettività e «insularità»: dalle Azzorre agli enti locali italiani*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2007, pag. 321
- F. FICHERA, *Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario*, in *Riv. dir. fin. sc. Fin.*, 1998, I, pag. 84

AUTONOMIA TRIBUTARIA E VINCOLI COMUNITARI

- G. FRANSONI, *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, Pisa, 2007.
- A. GIOVANARDI, *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 *Rass. trib.*, 2008, pag. 1424.
- M. INGROSSO - G. TESAURO (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2009.
- P. LAROMA JEZZI, *Principi tributari nazionali e controllo sopranazionale sugli aiuti fiscali*, in *Riv. it. dir. pubb. com.*, 2004, pag. 91.
- A. E. LA SCALA, *Il divieto di aiuti di Stato e le agevolazioni fiscali nella Regione siciliana*, in *Rass. trib.*, 2005, pag. 1503.
- R. MICELI, *Federalismo fiscale e responsabilità comunitaria degli enti territoriali: riflessioni e prospettive*, in *Rass. trib.*, 2011, pag. 1671.
- F. PICCIAREDDA, *Federalismo fiscale e tributi propri della regione Sardegna tra esigenze di coordinamento e tassazione ambientale*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, pag. 919.
- F. ROCCATAGLIATA – S. MEDICI, *Normativa comunitaria in materia di aiuti concessi dallo Stato alle imprese sotto forma di agevolazioni fiscali*, in *Riv. it. dir. pubb. com.*, 1998, pag. 619.
- C. SACCHETTO, *Federalismo fiscale tra modelli esteri e vincoli comunitari*, in *Riv. it. dir. pubb. com.*, 1998, pag. 645.
- L. SALVINI (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007.
- W. SCHÖN, *Taxation and State aid law in the European Union*, in *Common Market Law Review*, 1999, pag. 911.

Prof. Giuseppe Corasaniti

Professore Università di Brescia

Territorialità del presupposto e ripartizione del gettito: il caso dell'imposta sulle assicurazioni

SOMMARIO: 1. Premessa: autonomia statutaria e “giurisprudenza assicurativa”. – 2. L'imposta sulle assicurazioni per la responsabilità civile derivante dalla circolazione di veicoli. – 3. Il tentativo di estendere la spettanza regionale alle imposte sui premi relative ad assicurazioni dirette alla copertura di altri rischi. - 4. L'imposta sulle assicurazioni e l'attuazione del federalismo fiscale.

1 Premessa: autonomia statutaria e “giurisprudenza assicurativa”.

Nel quadro del dibattito relativo all'autonomia impositiva delle regioni, con particolare riferimento a quelle a statuto speciale, riveste notevole interesse la fiscalità correlata ai contratti assicurativi, materia nella quale la Corte Costituzionale ha fissato, a più riprese, e proprio a seguito di istanze avanzate dalla regione Sicilia, alcuni principi significativi. Essi, involgono, in particolare, la portata interna del principio di territorialità valorizzato dall'art. 119, comma 2, Cost., la sua definizione e le ricadute prodotte sull'individuazione della capacità fiscale di determinati ambiti geografici quali presupposti per la ripartizione del gettito nei limiti del “*principio fondamentale di unitarietà della finanza pubblica*”¹.

Questo tema, per le regioni a statuto speciale, si pone in modo del tutto peculiare, dal momento che esse dispongono di un'autonomia maggiore rispetto a quella prevista, anche a seguito della riforma del Titolo V Cost., alle regioni a statuto ordinario².

¹ Così F. GALLO, *I capisaldi del federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, I, 222, ove l'A. avverte dalla necessità di rifuggire da interpretazioni “eversive” delle disposizioni del Titolo V che possano scaturire da una sopravvalutazione del principio di territorialità dell'art. 119, comma 2 Cost. e che possano indurre a ritenere esistente un principio fondamentale di coordinamento per il quale l'attuazione del federalismo fiscale richiederebbe l'attribuzione alle regioni della titolarità dei tributi generali, ora erariali, salvo ribaltarne parzialmente il gettito allo Stato stesso per consentirgli di finanziare le proprie funzioni. Questa conclusione sarebbe in contrasto sia con il principio dell'unitarietà della finanza pubblica, sia con la competenza statale esclusiva in materia di tributi erariali.

² V. Corte cost., 2008, 15 aprile 2008, n. 102, massimata in *Rass. trib.*, 2008, 1399, e commentata da A. GIOVANARDI, *Riflessioni critiche sulla ripartizione della competenze legislative in materia tributaria tra Stato e regioni alla luce delle sentenze della Corte Costituzionale della regione Sardegna*, ivi, 2008, 1424. Viceversa G. MARONGIU, *Brevi notarelle a margine del c.d. federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, I, 274, sostiene che alla luce dell'art. 114, che non distingue tra

TERRITORIALITÀ DEL PRESUPPOSTO E RIPARTIZIONE DEL GETTITO:
IL CASO DELL'IMPOSTA SULLE ASSICURAZIONI

Come è noto, nel caso della Sicilia, gli artt. 2 e 4 d.p.r. 16 luglio 1965, n. 1074, prevedono che alla regione spettino tutte le entrate tributarie erariali riscosse nell'ambito del suo territorio, dirette o indirette, comunque denominate, "(...) *comprese anche quelle che, sebbene relative a fattispecie tributarie maturate nell'ambito regionale, affluiscono, per esigenze amministrative, ad uffici finanziari situati fuori del territorio della Regione*". Come vedremo tra breve, "maturazione delle fattispecie tributarie" e ricorrenza di "esigenze amministrative" giustificative di afflussi ad uffici esterni al perimetro regionale sono criteri che nella giurisprudenza costituzionale hanno trovato approdi controversi proprio con riferimento all'imposizione assicurativa e pur a distanza di pochi anni.

2 L'imposta sulle assicurazioni per la responsabilità civile derivante dalla circolazione di veicoli.

La previsione di un'imposta proporzionale³ sui premi pagati in relazione a contratti di assicurazione obbligatoria per la responsabilità civile derivante dalla circolazione dei veicoli⁴ è contenuta all'interno dell'art. 36, l. 24 dicembre 1969, n. 990. Ai fini dell'applicazione del tributo, la norma richiama la l. 29 ottobre 1961, n. 1216, che individua negli assicuratori i soggetti tenuti al versamento delle imposte in questione.

Nel quadro di una revisione della disciplina dei tributi locali, l'art. 3, comma 149, n. 3), *lett. e*), l. 23 dicembre 1996, n. 662, ha previsto che il relativo gettito fosse attribuito alla provincia nella quale il veicolo avrebbe formato oggetto di immatricolazione.

Successivamente, l'art. 60, D. lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, ha disposto che, per le regioni a statuto ordinario – a seguito dell'approvazione di decreti ministeriali - il tributo andasse a beneficio delle province dove avessero sede i pubblici registri automobilistici in cui i veicoli fossero iscritti - ovvero, per le macchine agricole, alle province nel cui territorio risiedesse l'intestatario della carta di circolazione. Viceversa, le regioni a statuto speciale avrebbero

regioni a statuto ordinario e regioni a statuto speciale, queste ultime "*devono (...) perdere la loro esclusività, con tutti i connessi privilegi*". A. E. LA SCALA, *La specialità statutaria alla prova del c.d. federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, I, 344, sostiene invece che il percorso "dedicato", riservato dalla legge n. 42 del 2009 all'implementazione del federalismo fiscale nelle regioni a statuto speciale, confermi la specialità statutaria.

³ Tale prelievo, la cui misura è affidata ad una tariffa allegata alla legge, prevede che il soggetto tenuto al versamento dell'imposta sia l'assicuratore, su base mensile, a seguito dell'incasso dei premi.

⁴ F. GALLO, *Assicurazioni (imposta sulle)*, in Dig. IV Disc. priv. Sez. comm., I, Torino, 1988, p. 462 ss. ID., *L'imposta sulle assicurazioni*, Torino, 1970; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario - parte speciale*, Padova, 2010, p. 920; A. FANTOZZI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 2004, p. 538. Tra le opere più risalenti rientrano D. CIAVARELLA, *L'imposta sulle assicurazioni*, Roma, 1965; C. FISICARO – G. GIAMMATTEI, *Imposta sulle assicurazioni private*, Milano, 1964.

TERRITORIALITÀ DEL PRESUPPOSTO E RIPARTIZIONE DEL GETTITO:
IL CASO DELL'IMPOSTA SULLE ASSICURAZIONI

direttamente provveduto all'attuazione delle disposizioni di cui all'art. 60, emanando norme in conformità dei rispettivi statuti⁵.

Fino all'emanazione delle norme attuative, il gettito è stato attribuito all'Erario.

Dal gennaio 1999, data di entrata in vigore del D.I. 14 dicembre 1998, n. 457, si è assicurata la disciplina attuativa per le province localizzate in regioni a statuto ordinario⁶.

Ciascuna regione a statuto speciale, viceversa, ha attuato direttamente l'art. 60 D.lgs. n. 446/1997; la Sicilia, in particolare, vi ha provveduto mediante l'art. 10, legge regionale 26 marzo 2002, n. 2⁷, salvo presentare, qualche giorno prima l'approvazione della legge regionale, un'istanza con la quale domandava che fosse dichiarata la spettanza, alla regione delle imposte sui premi riscosse in relazione a veicoli a motore iscritti in pubblici registri automobilistici aventi sede nelle Province siciliane o a macchine agricole con carte di circolazione intestate a soggetti ivi residenti, *nei casi in cui gli assicuratori avessero domicilio fiscale o rappresentanza fuori dal territorio regionale*. Dichiarata la spettanza del gettito, esso sarebbe stato retrocesso dalla regione alle proprie province, sul presupposto che l'art. 10 della l. reg. n. 2 del 2002, costituisse esclusivamente una norma diretta a disciplinare i rapporti tra tali enti.

A fondamento della sua pretesa, la regione sosteneva che il combinato disposto degli artt. 60, commi 1 e 2, D. lgs. n. 446/1997, e art. 5 D.I. n. 457/1998, consentisse di localizzare sul territorio la base imponibile, e di attribuire alla Regione *l'intero gettito riferibile al proprio perimetro*; ciò in coerenza con gli artt. 36 e 37 dello statuto siciliano e delle norme di attuazione di cui al d.P.R. 26 luglio 1965, n. 1074, che attribuiscono alla regione il gettito di tutti i tributi erariali, in qualsiasi modo denominati, il cui presupposto d'imposta si sia verificato nell'ambito del territorio regionale. In questo senso, ai fini della determinazione del presupposto non avrebbe assunto rilievo, secondo la regione, la localizzazione dell'assicuratore.

Il Ministero delle Finanze ha manifestato un diverso orientamento, ritenendo che l'art. 2 del D.P.R. n. 1074 del 1965 attribuisce alla Regione siciliana tutte le entrate tributarie erariali, dirette o indirette, *riscosse nell'ambito del suo territorio* (criterio ritenuto dalla regione meramente suppletivo); di conseguenza, tale disposizione non avrebbe riguardato l'imposta dovuta da assicuratori aventi il domicilio fiscale o la rappresentanza fuori del territorio

⁵ Si precisava che (art. 60, comma 4, D.lgs. n. 446/97) *“contestualmente sono (fossero) disciplinati i rapporti finanziari tra lo Stato, le autonomie speciali e gli enti locali al fine di mantenere il necessario equilibrio finanziario”*.

⁶ La disciplina attuativa si è limitata a norme di dettaglio, prevedendo, ad esempio, che ai fini della residenza dell'intestatario della macchina agricola si faccia riferimento alla provincia indicata nella polizza al momento del rilascio o del rinnovo.

⁷ In tale norma, confermando le disposizioni contenute nel decreto ministeriale attuativo dell'art. 60, ha stabilito che i trasferimenti regionali alle province fossero decurtati di un importo pari al gettito riscosso in relazione all'imposta sui premi.

TERRITORIALITÀ DEL PRESUPPOSTO E RIPARTIZIONE DEL GETTITO:
IL CASO DELL'IMPOSTA SULLE ASSICURAZIONI

siciliano, nei confronti dei quali la riscossione dell'imposta sarebbe avvenuta dunque all'esterno.

Ne è conseguita la proposizione di un ricorso per conflitto di attribuzione⁸.

Nell'accogliere le istanze regionali⁹, la Corte Costituzionale ha richiamato la sua giurisprudenza precedente, nella quale erano stati fissati, con riguardo al sistema della finanza regionale siciliana, taluni principi di carattere generale già sufficienti a dirimere potenziali successivi conflitti sulla spettanza del gettito.

Anzitutto, la Corte ha osservato che tra la norma statutaria (art. 36) e le disposizioni attuative si registra, in una certa misura, una forma di disallineamento: se l'art. 36 dello statuto sembra introdurre una netta separazione fra finanza statale e regionale, le norme di attuazione descrivono un sistema di finanza regionale fondato sulla devoluzione alla regione del gettito dei tributi erariali *riscossi* nel suo territorio¹⁰.

Allo stesso tempo, la Corte aveva già precisato che l'art. 2 delle ridette norme attuative, pur sancendo la spettanza alla Regione delle entrate tributarie erariali "*riscosse nell'ambito*" del territorio regionale, non va inteso nel senso che sia sempre decisivo il luogo fisico in cui avviene l'operazione contabile della riscossione, poiché "*esso tende infatti ad assicurare alla Regione il gettito derivante dalla "capacità fiscale" che si manifesta nel suo territorio, e cioè dai rapporti tributari che sono in esso radicati, in ragione della residenza fiscale del soggetto produttore del reddito colpito o della collocazione nell'ambito territoriale regionale del fatto cui si collega il sorgere dell'obbligazione tributaria*".

Questa conclusione, secondo cui la territorialità della riscossione non è soggetta a criteri restrittivi, poggia sia sull'art. 4 delle stesse norme di attuazione, secondo il quale il criterio di "maturazione della fattispecie tributaria in ambito regionale" prevale sulla riscossione operata all'esterno per "esigenze amministrative", sia su quelle disposizioni, statutarie (art. 37) o attuative (art. 7), che introducono meccanismi di riparto del gettito in relazione a quelle ipotesi nelle quali le imprese operino sia sul territorio siciliano sia in altri territori.

⁸ Il ricorso, proposto nei confronti del Presidente del Consiglio dei ministri, è stato riferito alla nota 28 maggio 2002, prot. n. 60133, del Ministero dell'economia e delle finanze, Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, pervenuta alla Regione in data 4 giugno 2002. Nella nota impugnata, la Ragioneria generale dello Stato, oltre a precisare che la localizzazione del presupposto impositivo dipende dal domicilio fiscale del soggetto passivo (l'assicuratore) ha precisato che l'accoglimento della pretesa regionale avrebbe inciso sulla ripartizione del gettito dell'imposta, già disciplinato in via legislativa e secondaria (art. 60, D. lgs. n. 446/97; D.I. n. 457/1998; art. 10, l. reg. n. 2/2002). La pendenza del ricorso fu segnalata anche da M. BASILAVECCHIA, *L'imposta sulle assicurazioni relative a veicoli "siciliani"*, in *Corr. trib.*, 2003, p. 1851.

⁹ V. Corte Cost., 21 ottobre 2004, n. 306, in *Riv. giur. trib.*, 2005, p. 5, con nota di C. LAMBERTI, *L'autonomia della Regione Sicilia per la riscossione dell'imposta sulle assicurazioni*, ivi, p. 8.

¹⁰ Cfr. Corte Cost., 2 aprile 1999, n. 111, in *Giur. cost.*, 1999, p. 983.

TERRITORIALITÀ DEL PRESUPPOSTO E RIPARTIZIONE DEL GETTITO:
IL CASO DELL'IMPOSTA SULLE ASSICURAZIONI

E' importante sottolineare che la Corte ha rigettato anche l'argomentazione statale per la quale l'accoglimento delle istanze regionali riguardanti l'imposta sui premi assicurativi per la copertura della responsabilità civile avrebbe determinato, in favore della regione, "nuove entrate tributarie", effetto, quest'ultimo, destinato a collidere con gli artt. 60-61 del D. Lgs. n. 446/97 che hanno comunque attribuito alle *province* (e non alle regioni) il gettito riveniente da tali imposte. Su tali disposizioni, in realtà, la Corte si era già pronunciata in precedenza¹¹, in una controversia in cui la Regione siciliana deduceva – sul presupposto che ad essa fosse *già* devoluto il gettito del tributo erariale "trasferito" alle Province – che la nuova disciplina avrebbe comportato la riduzione dei trasferimenti dello Stato agli enti locali siciliani e la perdita, da parte della Regione, del corrispondente gettito, con complessiva diminuzione delle risorse a disposizione del sistema delle autonomie in Sicilia. In tale occasione, la Corte aveva stabilito che le imposte il cui gettito fosse disciplinato dal D. Lgs. n. 446 del 1997 non avrebbero potuto essere considerate come "nuove entrate tributarie", in quanto esse già spettavano alla Regione in base all'assetto delineato dal D.P.R. n. 1074 del 1965¹² e tale conclusione sarebbe stata attuale (nel 2004) anche a seguito dell'adozione dell'art. 10 della legge regionale n. 2 del 2002¹³.

3 Il tentativo di estendere la spettanza regionale alle imposte sui premi relative ad assicurazioni dirette alla copertura di altri rischi.

Alla luce del positivo esito del giudizio conclusosi nel 2004 con riguardo all'imposta sui premi di cui all'art. 36 l. n. 990 del 1969, norma contenente il richiamo alla legge n. 1216 del 1961, la Sicilia ha tentato di estendere le proprie istanze a tutte le fattispecie previste da tale ultimo *corpus* normativo, con riferimento alle imposte sui premi di ogni altra polizza ivi indicata (assicurazioni sulla vita, sulle merci, su beni immobili, sui viaggi e su danni di natura diversa) per tutte le fattispecie radicate nell'isola.

¹¹ V. Corte Cost., 22 aprile 1999, n. 138.

¹² La Corte, senza contestare la spettanza alla Regione del tributo in esame prima del D. Lgs. n. 446/97, ha rilevato che l'art. 61, comma 4, limita il trasferimento del gettito del tributo stesso "con riferimento alle Province delle regioni a statuto ordinario", e che l'art. 60, comma 4, demanda alle Regioni a statuto speciale l'attuazione nel proprio territorio delle disposizioni sulla devoluzione del tributo alle Province "in conformità dei rispettivi statuti", disponendo una contestuale nuova disciplina dei rapporti finanziari tra lo Stato, le autonomie speciali e gli enti locali, al fine di mantenere il necessario equilibrio finanziario.

¹³ Secondo la Corte (sent. n. 306/2004) con tale disposizione la Regione ha solo dato attuazione nel suo territorio al comma 4 dell'art. 60 del decreto legislativo n. 446 del 1997 (in riferimento al comma 1), disciplinando con propria legge, secondo le linee di cui alla citata sentenza n. 138 del 1999, l'attribuzione e la distribuzione del relativo gettito alle Province regionali: così incidendo non sui rapporti finanziari tra Regione e Stato, ma solo su quelli tra Regione e Province.

TERRITORIALITÀ DEL PRESUPPOSTO E RIPARTIZIONE DEL GETTITO:
IL CASO DELL'IMPOSTA SULLE ASSICURAZIONI

In coerenza con un principio di territorialità¹⁴ che valorizza, ai fini della tassazione del reddito, la localizzazione della fonte, è stata dunque avanzata la richiesta di attribuzione del gettito derivante dall'imposta sulle assicurazioni versata dagli assicuratori che hanno il domicilio fiscale fuori dal territorio regionale qualora i premi riscossi siano relativi a polizze assicurative rilasciate per tutte le fattispecie contrattuali maturate nell'ambito regionale.

Anche in questo caso, la posizione erariale è stata di netta chiusura, sul presupposto che il luogo dell'obbligazione tributaria dovesse essere individuato in quello del domicilio fiscale dell'assicuratore, unico effettivo soggetto passivo dell'obbligazione; di conseguenza secondo lo Stato il tributo avrebbe dovuto essere versato alla Regione nei soli casi in cui tale domicilio fosse ubicato all'interno del suo territorio, ed allo Stato in ogni altro caso.

Senonché, la Corte costituzionale¹⁵ non ha ritenuto di accogliere le argomentazioni regionali, sebbene queste ultime fossero in larga parte affidate al richiamo dei principi sanciti nella sentenza del 2004. In particolare, la Corte ha rilevato che l'imposta di cui alla l. n. 1216 del 1961 è dovuta e pagata all'erario dall'assicuratore – a favore del quale è prevista la rivalsa nei confronti degli assicurati – con riferimento ai premi assicurativi da lui percepiti e denunciati con dichiarazioni periodiche complessive. La fattispecie di riscossione si realizza dunque, secondo la Corte, presso il domicilio fiscale dell'assicuratore, con la conseguenza che, nel caso in cui tale domicilio sia situato fuori dal territorio siciliano, il gettito del tributo spetta allo Stato, in forza dell'art. 2 delle norme di attuazione statutaria. In questo quadro, il rilievo riguardante il luogo della riscossione ai fini del riparto del gettito tributario tra Stato e Regione assumerebbe rilievo assorbente sia rispetto al tema dell'identificazione del soggetto passivo (l'assicuratore o l'assicurato oppure il terzo contraente), sia alle difficoltà di determinare in concreto il luogo di realizzazione del presupposto d'imposta (connesse con la variabilità del *locus solutionis* del premio, a seconda delle modalità prescelte dall'assicuratore per la sua organizzazione imprenditoriale: filiali, agenti con rappresentanza, sede).

La soluzione prospettata dalla Corte non sembra tuttavia condivisibile, poiché lo stesso dettato normativo non sembra condurre in modo così immediato alle conclusioni adottate, prestandosi anche ad una lettura alternativa, partendo dai profili ritenuti assorbiti.

In proposito, va osservato che le norme che disciplinano l'imposta sulle assicurazioni di cui alla legge 29 ottobre 1961 n. 1216, non individuano espressamente il *soggetto passivo* del tributo né il presupposto d'imposta. In questo senso, si potrebbe sostenere che l'obbligo di effettuare il *versamento* è

¹⁴ V. G. FRANSONI, *La territorialità nel diritto tributario*, Milano, 2004.

¹⁵ V. Corte Cost., 25 marzo 2010, n. 116, in *Dir. prat. trib.*, 2011, II, p. 687. Per un articolato commento alla pronuncia, si v. il contributo di LA SCALA A. E., *L'autonomia tributaria e finanziaria della Regione Siciliana ai tempi del c.d. federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, I, p. 729.

TERRITORIALITÀ DEL PRESUPPOSTO E RIPARTIZIONE DEL GETTITO:
IL CASO DELL'IMPOSTA SULLE ASSICURAZIONI

stato posto dal legislatore (già dal T.U. della legge tributaria sulle assicurazioni approvato con R.D. 30.12.1923 n. 3281) all'art. 9 della legge 1216/61, in capo all'assicuratore, cumulativamente per più contratti, solamente per soddisfare esigenze fiscali di controllo contro ogni evasione, consentendo, in tal modo, all'Amministrazione finanziaria, di rapportarsi con un numero limitato di soggetti, costituiti dalle imprese assicuratrici, sulle quali sono posti gli obblighi formali della dichiarazione e del versamento, anziché con la platea dei soggetti assicurati che assolvono all'obbligo d'imposta contestualmente al pagamento del premio dovuto all'assicuratore. Secondo la dottrina dominante¹⁶, invero, il presupposto dell'imposta è il pagamento dei premi da parte del contraente, che è, pertanto, il soggetto passivo del tributo, mentre l'assicuratore riveste la qualifica di sostituto d'imposta, ed è soggetto passivo degli obblighi tributari¹⁷. In particolare¹⁸, la previsione normativa concernente il diritto di rivalsa dell'assicuratore sul contraente, di cui all'art. 17 della legge 1216 del 1961, conferma la tesi della sostituzione¹⁹, che ha anche il pregio di spiegare razionalmente il caso, previsto e disciplinato dall'art. 11 della medesima legge, in cui, essendo l'assicuratore all'estero, gli obblighi formali e sostanziali gravano sul contraente. Su questa base, non v'è dubbio che ad essa rimane sottesa un'esigenza di carattere organizzativo che per sua natura non può, paradossalmente, mettere a rischio il conseguimento del gettito da parte della regione all'interno della quale si è verificato il presupposto che ne giustifica la riscossione²⁰.

A ciò può aggiungersi che solo il contraente della polizza sopporta il sacrificio economico del pagamento del premio e dell'imposta, di talché soltanto questo soggetto può qualificarsi quale contribuente e titolare della capacità fiscale ai fini dell'imposta sulle assicurazioni. Ciò non vale per l'assicuratore, ancorché quest'ultimo materialmente effettui il versamento dell'imposta. Su questa base, si può pertanto affermare che il presupposto d'imposta è indice della capacità fiscale che si manifesta nella Regione siciliana, sia nel caso in cui sia individuato nel pagamento del premio, da parte di un contraente domiciliato in Sicilia, all'assicuratore - ancorché quest'ultimo sia domiciliato fuori dal territorio regionale - sia qualora il

¹⁶ In tal senso v. F. GALLO, *L'imposta sulle assicurazioni*, cit., 226; A. FANTOZZI, *op. cit.*, p. 538; G. FALSITTA, *op. cit.*, p. 920

¹⁷ In tal senso G. MARONGIU, *Gli adempimenti dell'ufficio del registro*, in *Dir. prat. trib.*, 1997, I, p. 318.

¹⁸ LA SCALA A. E., *L'autonomia tributaria*, cit., p. 747.

¹⁹ La sostituzione tributaria è animata dalla necessità di favorire l'effettività della riscossione S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2009, p. 233; P. BORIA, *Il sistema tributario*, Torino, 2008, p. 249; E. DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2004, p. 339.

²⁰ Nella sentenza n. 116/2010, viceversa, la Corte spiega che le esigenze amministrative sono quelle contabili o di organizzazione interna degli uffici finanziari, nelle quali il tributo è semplicemente "dirottato" da un ufficio all'altro (par. 2.2.1).

TERRITORIALITÀ DEL PRESUPPOSTO E RIPARTIZIONE DEL GETTITO:
IL CASO DELL'IMPOSTA SULLE ASSICURAZIONI

presupposto sia individuato nella prestazione del servizio assicurativo reso da un soggetto a ciò abilitato nello svolgimento dell'attività d'impresa, effettuata nell'ambito del territorio dell'Isola.

Ad ulteriore sostegno della tesi, è stato condivisibilmente sostenuto²¹ che sarebbe ingiustificato far dipendere la destinazione del gettito dall'organizzazione interna (uffici, filiali, succursali) del soggetto obbligato per legge al versamento.

In questi termini, sarebbe stato corretto attribuire il gettito dell'imposta sulle assicurazioni alla regione siciliana, avendo riguardo al soggetto passivo individuato nella persona dell'assicurato, ovvero al presupposto dell'imposta individuato nella prestazione del servizio reso dall'assicuratore, nell'ambito del territorio siciliano, o nel pagamento del premio da parte dell'assicurato.

4 L'imposta sulle assicurazioni e l'attuazione del federalismo fiscale.

Chiariti i termini ricostruttivi proposti dalla giurisprudenza della Corte Costituzionale, occorre ora verificare se sul quadro sin qui delineato abbia inciso la normativa sinora emanata in attuazione della legge n. 42 del 2009.

In proposito, va segnalato che l'art. 17, comma 1, D. Lgs. 6 maggio 2011, n. 68, recante disposizioni in materia di entrata delle regioni a statuto ordinario e delle province, ha previsto che a decorrere dal 2012 l'imposta sulle assicurazioni contro la responsabilità civile derivante dalla circolazione dei veicoli a motore²² costituisce *tributo proprio derivato delle province*, che potranno anche decidere variazioni in aumento e diminuzione dell'aliquota applicabile. Tale imposta, unitamente agli altri "tributi propri connessi al trasporto su gomma", rientra dunque nell'area della "fiscalità provinciale", un ambito contraddittorio, vago e privo di risorse adeguate – poiché tutte legate alla tassazione automobilistica - che, come osservato dalla dottrina più autorevole²³, non ha trovato nel "federalismo fiscale" uno sbocco serio e chiaro, tanto più considerando i vari tentativi, sinora non riusciti, di sopprimere tali enti intermedi.

L'art. 17, D. Lgs. n. 68 del 2011 fa salva l'applicazione dell'art. 60, commi 1, 3 e 5 del D. Lgs. n. 446 del 1997, in tal modo confermando che il gettito sarà attribuito alle province in cui hanno sede i pubblici registri automobilistici nei quali i veicoli sono iscritti, ovvero, per le macchine agricole, alle province nel cui territorio risiede l'intestatario della carta di circolazione. Il richiamo del terzo comma dell'art. 60, disposizione che prevede l'emanazione di decreti ministeriali volti all'individuazione delle modalità di assegnazione di tali risorse alle province farebbe supporre la necessità di attendere una nuova disciplina secondaria della ripartizione del gettito, in luogo di quella già prevista dal D.I. n. 457 del 1998 - secondo cui, come già ricordato, la

²¹ LA SCALA A. E., *L'autonomia tributaria*, cit., p. 747.

²² Come nelle disposizioni precedenti, la norma esclude il gettito derivante dall'assicurazione dei ciclomotori.

²³ Così, G. MARONGIU, *La fiscalità delle province nel secondo novecento*, in *Dir. prat. trib.*, 2010, I, 107.

TERRITORIALITÀ DEL PRESUPPOSTO E RIPARTIZIONE DEL GETTITO:
IL CASO DELL'IMPOSTA SULLE ASSICURAZIONI

provincia destinataria del gettito è quella risultante dalla polizza assicurativa al momento del rilascio o del rinnovo o, per i veicoli non iscritti, quella in cui risiede l'intestatario dell'assicurazione.²⁴

Il carattere provinciale – in senso “federalista” - dell'imposta in esame sembra in ogni caso destinato a valere, per il momento, solo per le regioni a statuto ordinario. In proposito, va infatti segnalato che molto di recente la Corte Costituzionale²⁵ ha avuto modo di stabilire che le disposizioni contenute in un altro decreto attuativo della legge delega – il D. Lgs. 14 marzo 2011, n. 23 riguardante la finanza municipale – non si applicano alle regioni a statuto speciale, poiché l'art. 1, comma 2, l. n. 42 del 2009 prevede che per le medesime rilevino, in conformità con gli statuti, esclusivamente le disposizioni degli artt. 15, 22 e 27 della legge delega²⁶. In questo senso, le province ubicate in tali regioni saranno destinatarie del gettito in virtù delle leggi regionali di attuazione dell'art. 60 D. Lgs. n. 446 del 1997²⁷, fino a che non si perverrà al coordinamento della loro finanza in attuazione dell'art. 27, ed in particolare avendo riguardo al terzo comma di tale norma, laddove si prevede che le disposizioni attuative disciplinano il coordinamento tra le leggi statali in materia di finanza pubblica e le corrispondenti leggi regionali in materia di fiscalità provinciale. Su questa base è da ritenere che le norme attuative non si limiteranno, come accade oggi con la legge n. 2 del 2002 a disciplinare i rapporti interni tra regione e province in merito alla destinazione del gettito, ma dovranno far sì che le province di tutte le regioni a statuto speciale possano quantomeno esercitare quelle prerogative – ad esempio in punto di variazione dell'aliquota – già riservate, nel nuovo sistema “federalista”, alle province ubicate in regioni a statuto ordinario (ex art. 17, D. Lgs. n. 68 del 2011).

²⁴ Ai fini della spettanza del gettito, non è stato viceversa attribuito alcun rilievo al domicilio del soggetto fruitore finale del servizio (assicurativo, nella specie), criterio, quest'ultimo, indicato dall'art. 7, comma 1, lett. d), l. n. 42 del 2009 per l'individuazione del luogo di consumo per i tributi aventi come presupposto i servizi. L'art. 7 in questione, infatti, rimane estraneo alla “fiscalità provinciale”, rilevando solo ai fini dell'attribuzione, alle *regioni*, del gettito dei tributi regionali istituiti con legge dello Stato e delle compartecipazioni ai tributi erariali. Per una approfondita disamina della portata dell'art. 7, l. n. 42 del 2009, v. S. SAMMARTINO, *Il principio di territorialità nell'attuazione del federalismo fiscale*, in AA. VV., *Dal diritto finanziario al diritto tributario*, Studi in onore di A. AMATUCCI, Napoli, 2011, vol. III, p. 650.

²⁵ Cfr. Corte Cost., 21 marzo 2012, n. 64.

²⁶ Si tratta delle norme sulle città metropolitane, sulla perequazione infrastrutturale e della norma generale sul coordinamento della finanza di tali regioni.

²⁷ Nel caso siciliano, il ricordato art. 10, l. reg. n. 2 del 2002.

Avv. Caterina Corrado Oliva

Dottore di ricerca Università di Pisa

Il regionalismo fiscale dei Cantoni nei rapporti con la Confederazione elvetica

SOMMARIO: 1. Introduzione. Storia e caratteristiche principali del federalismo fiscale in Svizzera. – 2. I tre livelli di sovranità fiscale: Confederazione, Cantoni e Comuni. – 3. La armonizzazione tra le legislazioni fiscali della Confederazione e dei vari Cantoni, solo per le imposte dirette e solo sul piano formale. – 4. Il divieto di doppia imposizione intercantonale. – 5. La nuova perequazione finanziaria. 6. Una “sana” concorrenza fiscale intercantonale

1 Introduzione. Storia e caratteristiche principali del federalismo fiscale in Svizzera.

La Confederazione Svizzera è uno stato federale, composto da 27 stati sovrani, la Confederazione e 26 Cantoni, ognuno dei quali gode di una propria sovranità fiscale.

La struttura federale è profondamente radicata nella storia della Svizzera; il primo embrione di federalismo si è avuto già nel 1291 allorché i primi tre Stati, Uri, Switz e Unterwalden si sono uniti per resistere al pericolo dei confinanti paesi degli Asburgo.

Alla struttura federale sul piano politico corrisponde una particolare attenzione anche al profilo finanziario, senza il quale non può concretamente attuarsi un buon federalismo; per conseguenza, Confederazione e Cantoni sono dotati di una sovranità fiscale originaria.

Il federalismo è la colonna portante del sistema svizzero e per questo trova un suo esplicito fondamento nella Costituzione¹.

La configurazione attuale della Confederazione elvetica ha origine nel 1848, con la fondazione dello Stato Federale.

Prima di tale data, la Svizzera era organizzata – ad eccezione della parentesi della Repubblica Elvetica (1798-1803)² – in una Confederazione di Stati (i Cantoni); nella Confederazione di Stati, ciascun Cantone aveva sviluppato in maniera del tutto indipendente il proprio regime fiscale.

¹ La nuova costituzione è stata introdotta il 18 aprile 1999, sostituendo quella precedente del 29 maggio 1874. La nuova costituzione ha aggiornato la vecchia senza tuttavia apportare cambiamenti sostanziali al sistema federale svizzero.

² La Repubblica Elvetica era uno Stato fortemente centralizzato, del tutto anomalo per la storia e la cultura svizzera: ne è riprova la breve durata dello stesso. La Repubblica elvetica infatti, era stata imposta nel 1798 dalla Francia che degradò gli Stati sovrani di allora al livello di meri circondari, ma l’“esperimento” fallì miseramente e ne scaturirono forti conflitti, tanto che Napoleone pose fine alla parentesi unitaria con l’Atto di mediazione, nel quale ammise nuovamente le strutture federalistiche.

IL REGIONALISMO FISCALE DEI CANTONI NEI RAPPORTI CON LA
CONFEDERAZIONE ELVETICA

Gli Stati riscuotevano le imposte che oggi qualificherebbero come “indirette” (soprattutto dazi doganali, ma anche imposte sulle transazioni, sull’attraversamento di ponti, etc.), mentre le imposte “dirette” rivestivano un ruolo marginale ed erano presenti esclusivamente nella forma di imposte sul patrimonio.

Con il passaggio dalla Confederazione di Stati allo Stato federale, con l’adozione della Costituzione federale del 1848, tale sistema fiscale venne profondamente modificato proprio in connessione con l’istituzione del nuovo Stato (la Confederazione), il quale doveva disporre di entrate sufficienti a svolgere i propri compiti istituzionali. A tal fine, l’imposizione doganale venne trasferita dai Cantoni in capo alla Confederazione; per compensare la rilevante perdita di gettito, i Cantoni furono costretti ad aumentare le imposte sul patrimonio di precedente istituzione e ad introdurre imposte sul reddito.

Tale sistema di “bipartizione fiscale” (imposte indirette alla Confederazione, imposte dirette ai Cantoni) resistette fino alla Prima Guerra Mondiale, a seguito della quale la Confederazione, il cui indebitamento era divenuto insostenibile, fu costretta a istituire nuove imposte, tra cui anche imposte dirette.

Negli anni successivi, anche a causa della Seconda Guerra Mondiale, la Confederazione introdusse ulteriori tributi, anche per far fronte alle spese determinate dall’aumento dei compiti istituzionali di propria competenza. In particolare, tra le principali imposte dirette, si può segnalare l’“imposta per la difesa nazionale”, introdotta nel 1942 per fronteggiare l’aumento delle spese dovute alla conflitto mondiale, e tuttora mantenuta con il nome di “imposta federale diretta”.

I Cantoni, a differenza della Confederazione, non istituirono nuovi tributi ma si concentrarono su quelli già esistenti, aumentandone le aliquote. In particolare, i Cantoni passarono da un’impostazione che presupponeva un’imposizione principale sul patrimonio e integrativa sul reddito da attività lucrativa ad un’imposizione principale sui redditi da attività lucrativa ed invece solo integrativa sul patrimonio.

Attualmente, sul piano delle imposte dirette, la Confederazione istituisce soltanto imposte sui redditi mentre i Cantoni affiancano ad esse anche imposte sul patrimonio (sia pure a livello di integrazione).

La Confederazione, invece, mantiene sovranità fiscale esclusiva per le imposte indirette indicate in Costituzione, quali ad esempio l’imposta sul valore aggiunto, i dazi doganali e altre.

In sintesi, i principali livelli di governo, Confederazione e Cantoni, possono liberamente istituire qualsiasi tributo su qualsiasi base imponibile, ad eccezione delle limitazioni poste dalla stessa Costituzione (come nel caso delle imposte indirette specificamente indicate nella Costituzione per le quali vi è potestà esclusiva della Confederazione).

Si possono quindi avere sovrapposizioni, sul piano verticale (cioè tra Confederazioni, Cantoni e Comuni), della imposizione, mentre, come si

IL REGIONALISMO FISCALE DEI CANTONI NEI RAPPORTI CON LA
CONFEDERAZIONE ELVETICA

vedrà, sono vietate le sovrapposizioni sul piano orizzontale, nel senso che vi è un divieto di doppia imposizione intercantonale.

La menzionata potestà impositiva generale è tuttavia limitata da un dovere di coordinamento dello Stato federale, da una armonizzazione con riguardo alle linee essenziali in materia di imposte dirette (soltanto formale) e dal principio di leale concorrenza tra Cantoni (che impedisce l'applicazione di agevolazioni fiscali ingiustificate).

Pur nel rispetto di tale regola generale – e generica - di lealtà nella concorrenza, però, la piena ed originaria sovranità fiscale dei singoli Cantoni comporta e consente che tra questi si crei una forte concorrenza fiscale.

Anzi, essa è in un qualche modo auspicata dal sistema fiscale svizzero al doppio fine di mantenere basso il livello generale dell'imposizione e indurre gli amministratori locali a far uso ragionato delle proprie risorse. La competizione fiscale, in altri termini, è vista come sistema per garantire un efficiente uso delle risorse provenienti dalle imposte.

Il federalismo fiscale svizzero, dunque, può essere certamente definito come federalismo essenzialmente “competitivo”³.

Un “correttivo” agli effetti economici della competizione fiscale intercantonale è la perequazione delle risorse tra Cantoni finanziariamente forti e quelli finanziariamente deboli. Ma, come si vedrà⁴, la perequazione è studiata in maniera tale da introdurre qualche tratto proprio del federalismo c.d. solidaristico, senza peraltro affatto eliminare quella “sana” concorrenza che è vista come un valore positivo e caratterizzante del federalismo fiscale svizzero.

I principi dell'imposizione fiscale sono enucleati dall'art. 127 Cost.⁵ e sono costituiti dalla riserva di legge in tema di individuazione dei presupposti soggettivi e oggettivi del regime fiscale svizzero, dai principi di generalità e di uniformità dell'imposizione, nonché dal principio di imposizione secondo la capacità economica⁶.

³ In tale senso si veda P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, 2010, p. 397, secondo il quale “appare indubbio che il federalismo fiscale svizzero sia qualificabile nei termini di federalismo competitivo, in quanto fortemente sbilanciato a favore dell'autonomia del livello periferico nella determinazione del mix di prelievo fiscale ed erogazione di servizi pubblici alla collettività”.

⁴ Cfr. *infra* par. 5.

⁵ Art. 127 Cost. “*Principi dell'imposizione fiscale*”: “*Il regime fiscale, in particolare la cerchia dei contribuenti, l'imponibile e il suo calcolo è, nelle linee essenziali, disciplinato dalla legge medesima. / Per quanto compatibile con il tipo di imposta, in tale ambito vanno osservati in particolare i principi della generalità e dell'uniformità dell'imposizione, come pure il principio dell'imposizione secondo la capacità economica. / La doppia imposizione intercantonale è vietata. La Confederazione prende i provvedimenti necessari*”.

⁶ Quest'ultimo principio riveste ovviamente un'importanza fondamentale nel sistema fiscale e i suoi corollari sono presenti diffusamente anche in altri articoli della Costituzione. Alcuni esempi sono costituiti dall'art. 128, comma 2, Cost., secondo i

IL REGIONALISMO FISCALE DEI CANTONI NEI RAPPORTI CON LA
CONFEDERAZIONE ELVETICA

I principi fondamentali della legislazione fiscale svizzera sono ancorati alle norme costituzionali quali il principio dell'uguaglianza giuridica (art. 8 Cost.)⁷, il principio della libertà economica (art. 27 e 94-107 Cost.)⁸, il principio della garanzia della proprietà (art. 26 Cost.)⁹, il principio della

quali la Confederazione, nella determinazione delle aliquote, prende in considerazione l'onere causato dalle imposte dirette cantonali e comunali (Art. 128, comma 2, Cost., *"Imposte dirette"*: *"Nella determinazione delle aliquote la Confederazione prende in considerazione l'onere causato dalle imposte dirette cantonali e comunali"*).

Il comma successivo di tale articolo, inoltre, prevede l'attenuazione degli effetti della cd. "progressione a freddo", e cioè quel fenomeno per cui l'aumento dell'inflazione determina un aumento del reddito nominale, con conseguente aumento della tassazione, senza che questo aumento abbia effettivamente comportato maggiore capacità economica. La Costituzione stabilisce che gli effetti di tale fenomeno sono periodicamente compensati (Art. 128, comma 3, Cost., *"Imposte dirette"*: *"Le conseguenze della progressione a freddo per l'imposta sul reddito delle persone fisiche sono compensate periodicamente"*).

⁷ Art. 8 Cost. *"Uguaglianza giuridica"*: *"Tutti sono uguali davanti alla legge. / Nessuno può essere discriminato, in particolare a causa dell'origine, della razza, del sesso, dell'età, della lingua, della posizione sociale, del modo di vita, delle convinzioni religiose, filosofiche o politiche, e di menomazioni fisiche, mentali o psichiche / Uomo e donna hanno uguali diritti. La legge ne assicura l'uguaglianza, di diritto e di fatto, in particolare per quanto concerne la famiglia, l'istruzione e il lavoro. Uomo e donna hanno diritto a un salario uguale per un lavoro di uguale valore. / La legge prevede provvedimenti per eliminare svantaggi esistenti nei confronti dei disabili"*. Il principio sotteso a tale articolo impone ai Cantoni di rispettare l'uguaglianza giuridica nella loro legislazione tributaria, così come nella riscossione delle imposte e nella giurisprudenza fiscale.

⁸ Art. 27 Cost. *"Libertà economica"*: *"La libertà economica è garantita / Essa include in particolare la libera scelta della professione, il libero accesso a un'attività economica privata e il suo libero esercizio"*.

Art. 94 Cost. *"Principi dell'ordinamento economico"*: *"La Confederazione e i Cantoni si attengono al principio della libertà economica. / Tutelano gli interessi dell'economia nazionale e contribuiscono con l'economia privata al benessere e alla sicurezza economica della popolazione. / Nell'ambito delle loro competenze provvedono per condizioni quadro favorevoli all'economia privata. / Sono ammissibili deroghe al principio della libertà economica, in particolare anche i provvedimenti diretti contro la concorrenza, soltanto se previste dalla presente costituzione o fondate su regalie cantonali"*.

Art. 107 Cost. *"Armi e materiale bellico"*: *"La Confederazione emana prescrizioni contro l'abuso di armi, accessori di armi e munizioni. / Emanava prescrizioni sulla fabbricazione, l'acquisto e lo smercio nonché sull'importazione, l'esportazione e il transito di materiale bellico"*.

Il principio sotteso a tali articoli comporta il divieto di emanare prescrizioni e misure di diritto fiscale che pregiudichino la libertà economica, ostacolino la concorrenza economica ovvero diminuiscano la competitività di alcuni settori commerciali.

⁹ Art. 26 Cost.: *"La proprietà è garantita. / In caso di espropriazione o di restrizione equivalente della proprietà è dovuta piena indennità"*.

IL REGIONALISMO FISCALE DEI CANTONI NEI RAPPORTI CON LA
CONFEDERAZIONE ELVETICA

libertà di credo e di coscienza (art. 15 Cost.)¹⁰, il divieto della doppia imposizione intercantonale (art. 127, 3 cpv. Cost.)¹¹ e il divieto di agevolazioni fiscali ingiustificate (art. 129, 3 cpv. Cost.)¹².

Pare interessante segnalare, inoltre, anche ai fini dell'odierno convegno, che nella predisposizione delle legislazione tributaria svizzera, il Legislatore federale tiene conto, oltre che dei principi fiscali sopra menzionati, anche del criterio della cd. "eurocompatibilità". Tale criterio, seppur non codificato dalla Costituzione, prevede che le riforme fiscali debbano essere realizzate in modo da evitare la creazione di nuove differenze con il sistema fiscale dell'Unione Europea: ciò alla luce dell'obiettivo "a lungo termine" di aderire all'Unione Europea.

2 I tre livelli di sovranità fiscale: Confederazione, Cantoni e Comuni.

La Costituzione svizzera delinea la distribuzione della potestà impositiva tra la Confederazione, i Cantoni e i Comuni.

L'art. 3 Cost.¹³ è la norma fondamentale che disciplina l'intero sistema federale svizzero, ivi compreso quello fiscale. In base a tale norma, i Cantoni possono esercitare autonomamente la loro sovranità laddove questa non sia espressamente limitata dalla Costituzione e possono esercitare tutti i diritti che non siano delegati alla Confederazione.

Nel sistema fiscale, pertanto, i Cantoni hanno la sovranità fiscale principale e possono liberamente istituire tributi che non sono espressamente vietati dalla Costituzione ovvero espressamente riservati alla Confederazione.

Per contro, la Confederazione ha una sovranità fiscale solo residuale per cui può riscuotere esclusivamente i tributi che sono espressamente individuati dalla Costituzione.

La Confederazione e i Cantoni hanno comunque una potestà impositiva "originaria", a differenza di quanto accade per i Comuni, i quali hanno

Il principio sotteso a tale articolo comporta che l'onere fiscale non può condurre alla lesione del diritto di proprietà che è considerato come il limite estremo all'imposizione.

¹⁰ Art. 15 Cost. "*Libertà di credo e coscienza*": "*La libertà di credo e di coscienza è garantita. / Ognuno ha il diritto di scegliere liberamente la propria religione e le proprie convinzioni filosofiche e di professarle individualmente o in comunità. / Ognuno ha il diritto di aderire ad una comunità religiosa, di farne parte e di seguire un insegnamento religioso. / Nessuno può essere costretto ad aderire a una comunità religiosa o a farne parte, nonché a compiere un atto religioso o a seguire un insegnamento religioso.*"

Da tale norma si evince indirettamente che non possono essere rimosse imposte di culto alle persone che non fanno parte della comunità religiosa interessata.

¹¹ Cfr. infra, paragrafo 4.

¹² Cfr. infra, paragrafo 5.

¹³ Art. 3 Cost. "*Federalismo*": "*I Cantoni sono sovrani per quanto riguarda la loro sovranità non sia limitata dalla Costituzione federale ed esercitano tutti i diritti non delegati alla Confederazione.*"

IL REGIONALISMO FISCALE DEI CANTONI NEI RAPPORTI CON LA
CONFEDERAZIONE ELVETICA

anch'essi il potere di istituire e riscuotere tributi ma limitatamente alle autorizzazioni concesse dalla costituzione del proprio Cantone, esercitando quindi una potestà impositiva "delegata".

Il sistema fiscale svizzero opera quindi su tre distinti livelli territoriali che possono eventualmente, salvo che la Costituzione disponga diversamente, tassare la medesima persona su medesimi presupposti e nel medesimo periodo di imposte.

Costituisce tuttavia un'eccezione il divieto di doppia imposizione intercantonale richiamato in precedenza, previsto dall'art. 127, comma 3, Cost.

La potestà impositiva della Confederazione è "esclusiva" per quanto riguarda le imposte indirette, come disposto dall'art. 134 Cost.¹⁴ che, con riguardo all'imposta sul valore aggiunto, alle imposte speciali di consumo, alla tassa di bollo e all'imposta sostitutiva, esclude espressamente la potestà impositiva di Cantoni e Comuni.

Al contrario, sussiste una potestà impositiva "concorrente" della Confederazione, dei Cantoni e dei Comuni per le imposte dirette. A tal riguardo, occorre rilevare che le disposizioni transitorie della Costituzione (art. 196 Cost.) stabiliscono che la Confederazione potrà riscuotere le imposte dirette sino alla fine del 2020.

Nel sistema svizzero, dunque, uno stesso presupposto può essere assoggettato a tassazione, contemporaneamente, dalla Confederazione, dal Cantone e dai Comuni.

Ad esempio, generalmente accade che a fronte di un certo reddito annuo, sia determinata la tariffa ordinaria dell'imposizione e poi, su di essa, siano applicati diversi coefficienti, da parte dei tre livelli di imposizione¹⁵.

Tale processo determina pertanto la possibilità di una sovrapposizione della potestà impositiva sul piano verticale, mentre, come si è già detto, non è consentita sovrapposizione tra Cantoni.

¹⁴ Art. 134 Cost. "Esclusione dell'imposizione cantonale e comunale": "Ciò che la legislazione federale sottomette all'imposta sul valore aggiunto, alle imposte speciali di consumo, alla tassa di bollo e all'imposta preventiva, o che dichiara esente da queste imposte, non può essere gravato da imposte dello stesso genere da parte dei Comuni e dei Cantoni".

¹⁵ Ad esempio, un contribuente non coniugato, domiciliato a Zurigo, ha un reddito lordo del lavoro di 80.000 franchi. Sulla base della tariffa stabilita dalla legge, l'imposta semplice sul reddito ammonta a 3.508 franchi. Su questa imposta, il Cantone applica un coefficiente di imposta pari al 100%, mentre il Comune di Zurigo applica un coefficiente di imposta pari al 119%. Pertanto, il Cantone riscuote un'imposta pari a 3.508 franchi e il Comune riscuote un'imposta pari a 4.174,50 franchi. L'esempio è tratto *Il sistema fiscale svizzero*, edito dalla Commissione di informazione della Conferenza fiscale svizzera, 2011.

3 La armonizzazione tra le legislazioni fiscali della Confederazione e dei vari Cantoni, solo per le imposte dirette e solo sul piano formale.

Per evitare eccessive differenze tra i sistemi fiscali, il legislatore, prima di tutto costituzionale, ha imposto una certa armonizzazione, in materia di imposte dirette.

Senonché, tale armonizzazione è imposta soltanto su un piano formale, e riguarda i tratti essenziali dell'imposizione dal punto di vista giuridico, mentre non concerne affatto, e volutamente, la misura dell'imposizione e quindi il lato economico, dove le differenze tra un cantone e l'altro, o con la Confederazione, rimangono molto marcate.

L'armonizzazione per le imposte dirette è richiesta dall'art. 129 Cost., che conferisce alla Confederazione il potere di emanare principi al fine di armonizzare le imposte dirette federali, cantonali e comunali. Il riferimento esclusivo alle imposte dirette è giustificato dalla circostanza che tali imposte sono le uniche nelle quali la potestà impositiva viene esercitata in concorrenza tra i vari livelli di governo e vi è quindi un'esigenza di armonizzazione.

L'armonizzazione è finalizzata alla coerenza complessiva del sistema che può operare sia sul piano orizzontale (tra i Cantoni e tra i Comuni di uno stesso Cantone) sia sul piano verticale (tra Confederazione e Comuni, così come tra Cantoni e Comuni).

La disposizione costituzionale è stata attuata attraverso la Legge federale sull'Armonizzazione delle Imposte Dirette (LAID) che fissa dei principi di coordinamento fiscale destinati a prevalere nel caso di una legislazione cantonale incompatibile¹⁶.

La LAID è stata approvata il 14 dicembre 1990 e le sue regole e principi, rivolti ai legislatori cantonali affinché vi si adeguino nella istituzione dei tributi diretti, coincidono in larga parte, proprio in ragione dell'obiettivo di armonizzazione verticale tra i diversi livelli di governo, con la Legge Federale sull'Imposta Federale Diretta (LIFD), approvata il medesimo giorno¹⁷.

¹⁶ La legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette (LAID) è una legge quadro indirizzata ai legislatori cantonali e comunali che prescrive loro i principi per la stesura della legislazione tributaria relativamente all'assoggettamento, oggetto e periodo di calcolo delle imposte, diritto procedurale e diritto sanzionatorio in ambito fiscale. La legge è suddivisa in otto titoli: il primo titolo indica le imposte che devono essere riscosse dai Cantoni e dai Comuni. I titoli da due a sei riguardano l'imposizione e l'imposizione alla fonte delle persone fisiche e giuridiche, nonché il diritto procedurale e le disposizioni penali. Il settimo titolo descrive la tassazione annua per le persone fisiche. L'ultimo titolo contiene le disposizioni attuative e transitorie.

¹⁷ La LAID, entrata in vigore il 1 gennaio 1993, ha concesso ai Cantoni un termine di otto anni per adeguare le proprie legislazioni fiscali (fino al 2001). La LIFD, invece, è entrata in vigore il 1 gennaio 1995.

IL REGIONALISMO FISCALE DEI CANTONI NEI RAPPORTI CON LA
CONFEDERAZIONE ELVETICA

Si tratta, tuttavia, come si diceva, di un'armonizzazione solo formale e non materiale; infatti, il secondo comma dell'art. 129 indica espressamente che l'armonizzazione riguarda l'assoggettamento ad imposta, il presupposto oggettivo, il periodo di calcolo, la procedura e le disposizioni sanzionatorie, ma non le tariffe e le aliquote delle imposte, nonché le esenzioni.

Così i sistemi fiscali di due diversi Cantoni debbono avere una imposizione diretta simile quanto a presupposto soggettivo ed oggettivo, ma che può divergere, e anche moltissimo, quanto alla sua incidenza economica.

Si tratta, quindi, di un limite alla sovranità fiscale dei Cantoni che opera solo per le imposte dirette e non ha pregnanza concreta: esso impone una armonizzazione dell'imposizione soltanto sui principi giuridici ma non sul piano economico, dove le divergenze possono rimanere enormi. Tale "armonizzazione", quindi, lascia aperta e libera la concorrenza fiscale tra i Cantoni.

4 Il divieto di doppia imposizione intercantonale.

La sovranità fiscale dei Cantoni incontra un altro importante limite imposto per ragioni di coordinamento e coerenza sistematica, limite, questo, più significativo e concreto, anche se non disciplinato nel dettaglio dal legislatore.

L'art. 127, comma 3, della Costituzione federale vieta la c.d. doppia imposizione intercantonale, e cioè vieta che due o più Cantoni possano sottoporre ad imposizione lo stesso soggetto in relazione allo stesso presupposto impositivo e per lo stesso periodo di imposta.

La introduzione di tale limite è, ovviamente, resa necessaria proprio dalla piena sovranità fiscale di ciascun Cantone, che consentirebbe ad essi di liberamente tassare gli stessi presupposti già tassati da altri Cantoni.

Per la verità, il testo dell'art. 127, comma 3¹⁸, cost., impone alla Confederazione di prendere le misure necessarie per evitare la doppia imposizione intercantonale. E una legislazione di questo tipo non è mai stata promulgata, a tutt'oggi.

Senonché, secondo una costante giurisprudenza del Tribunale federale fondata sul testo dell'art. 46, comma 2, della vecchia Costituzione federale (di analogo tenore), i cittadini svizzeri godono di un diritto costituzionalmente garantito a non subire una doppia imposizione intercantonale. Se questo loro diritto viene leso, essi possono presentare ricorso di diritto pubblico al Tribunale federale di Losanna¹⁹.

¹⁸ Art. 127 Cost. 3 cpv., "Principi dell'imposizione fiscale": "La doppia imposizione intercantonale è vietata. La Confederazione prende i provvedimenti necessari".

¹⁹ Cfr., le sentenze del 6 luglio 1960 e del 8 giugno 1955 relative all'art. 46, comma 2 della vecchia costituzione federale, nonché la sentenza del 17 ottobre 2005 relativa all'art. 127, cpv. 3, nuova costituzione.

IL REGIONALISMO FISCALE DEI CANTONI NEI RAPPORTI CON LA
CONFEDERAZIONE ELVETICA

Onde eliminare la doppia imposizione intercantonale, tra l'altro, la giurisprudenza di tale Tribunale, a partire dal 1874, ha sviluppato una serie di regole pratiche che, salvo alcune eccezioni, essenzialmente stabiliscono che ogni Cantone può sottoporre ad imposizione tutti i contribuenti che hanno il domicilio effettivo nel territorio cantonale; prevale, dunque, il criterio di collegamento personale, in funzione della domiciliazione del contribuente. Per determinate fattispecie impositive, tuttavia, si ha invece riguardo al Cantone ove si realizza il presupposto (Cantone della fonte): si tratta ad esempio delle imposte che colpiscono gli immobili e i relativi redditi che debbono essere percepite nei Cantoni ove gli immobili sono situati, indipendentemente dalla residenza del contribuente.

È bene precisare che il divieto di doppia imposizione riguarda soltanto i casi di sovrapposizione impositiva tra i Cantoni.

E' invero ammesso, come già si è visto, ed è anzi del tutto frequente il concorso impositivo tra la Confederazione, i Cantoni e i Comuni.

Parimenti, la regola non riguarda la doppia imposizione internazionale, in relazione alla quale valgono le regole previste dalle Convenzioni basate sul Modello Ocse sottoscritte dalla Svizzera.

5 La nuova perequazione finanziaria.

Da sempre, invero, il legislatore svizzero è consapevole che senza attenzione al lato finanziario e quindi fiscale non è possibile un vero federalismo.

A tal proposito, il modello svizzero è stato definito un federalismo fiscale concreto, proprio per questa attenzione anche al profilo finanziario.

La spiccata autonomia fiscale e finanziaria dei Cantoni può comportare una marcata disparità nelle capacità economiche di essi.

Così, il legislatore fiscale è intervenuto a tentare, in fase di distribuzione del gettito, di ridurre dette disparità.

Recentemente, ed in particolare all'inizi del 2008, è stata introdotta la legge sulla nuova perequazione finanziaria e la ripartizione dei compiti tra la confederazione e i cantoni (c.d. NPC).

La legge ha completamente rivenuto i meccanismi di perequazione, rispetto all'originaria disciplina della materia, risalente al 1959, in connessione con la modifica della relativa norma nella Costituzione federale, l'art. 135 Cost²⁰,

²⁰ L'art. 135, cost., rubricato "Perequazione finanziaria e degli oneri", recita:
"La Confederazione emana prescrizioni su un'adeguata perequazione finanziaria e degli oneri tra Confederazione e Cantoni e tra i Cantoni.

La perequazione finanziaria e degli oneri ha segnatamente lo scopo di:

- a) ridurre le differenze tra i Cantoni per quanto riguarda la capacità finanziaria
- b) garantire ai Comuni risorse finanziarie minime;
- c) compensare gli oneri finanziari eccessivi dei Cantoni dovuti alle loro condizioni geotopografiche o socio demografiche
- d) promuovere la collaborazione intercantonale con perequazione degli oneri;

modifica accettata nella votazione popolare del 28 novembre 2004 ed entrata in vigore dal 1 gennaio 2008.

La nuova legge persegue gli obiettivi principali del livellamento del divario tra i Cantoni, tramite appunto la nuova perequazione finanziaria, ma anche quello del potenziamento dell'efficienza tramite la riorganizzazione dei compiti²¹.

La perequazione finanziaria, in particolare, viene attuata sia sul piano delle risorse, laddove si prevede che ogni Cantone disponga di una "dotazione minima" e che si attui comunque una compensazione mirata tra i Cantoni più ricchi e quelli più poveri, sia sul piano degli oneri, nel senso che sono previsti aiuti per i Cantoni che affrontano oneri eccessivi per ragioni topografiche (Cantoni di montagna) o demografiche (Cantoni degli agglomerati urbani).

Esiste poi un sistema di perequazione finanziaria intercomunale che consiste in versamenti compensativi tra Cantone e comuni nonché tra comuni di uno stesso Cantone; la maggior parte dei Cantoni ha ridisegnato la propria perequazione finanziaria intercomunale sul modello del nuovo sistema applicato a livello federale.

Nonostante la profonda riforma operata con la legge in commento, caratterizzata da una maggiore attenzione alla redistribuzione delle risorse verso i Cantoni più deboli, deve peraltro rilevarsi come la competizione tra i Cantoni resta, ancora una volta, salvaguardata; del resto, lo stesso disposto costituzionale sulla perequazione fiscale, l'art. 135, impone che essa deve essere "adeguata" e "mantenere la concorrenzialità fiscale dei Cantoni nel contesto nazionale e internazionale".

6 Una "sana" concorrenza fiscale intercantonale.

Come si è visto, la marcata sovranità fiscale dei Cantoni incontra pochi e non significativi limiti: la vera ragione di questo è che, in realtà il legislatore, così come il popolo svizzero - che interviene con referendum obbligatori o facoltativi anche in materia fiscale - considerano "sana" una certa concorrenza tra i Cantoni.

e) mantenere la concorrenzialità fiscale dei Cantoni nel contesto nazionale e internazionale.

La perequazione finanziaria delle risorse è finanziata dai Cantoni finanziariamente forti e dalla Confederazione. Le prestazioni dei Cantoni finanziariamente forti ammontano al minimo a due terzi e al massimo all'80 per cento delle prestazioni della Confederazione.

²¹ Il vecchio sistema, infatti, prevedeva compiti sovrapposti, doppiati, responsabilità poco chiare e in generale un groviglio di competenze tra Confederazione e Cantoni. La nuova legge si propone di risolvere il problema a mezzo di una precisa differenziazione dei compiti tra i tre livelli di sovranità, e così pure del loro finanziamento, tramite una collaborazione più efficace per i compiti in comune, e in generale una maggiore collaborazione tra i Cantoni.

IL REGIONALISMO FISCALE DEI CANTONI NEI RAPPORTI CON LA
CONFEDERAZIONE ELVETICA

Naturalmente detta concorrenza deve essere “leale”: invero, la Costituzione federale vieta le agevolazioni fiscali ingiustificate²². O meglio, anche in questo caso, come per il divieto di doppia imposizione intercantonale, la Costituzione demanda alla Confederazione di emanare disposizioni che impediscano il conferimento di siffatte agevolazioni. Di fatto, peraltro, la Confederazione non ha mai dovuto emanare norme di questo tipo, giacché i Cantoni si sono volontariamente impegnati a non concedere privilegi fiscali di tale genere mediante il Concordato fra i Cantoni della Confederazione Svizzera sul Divieto di Convenzioni fiscali, datato 1948.

Ne consegue che, anche fra i Cantoni, vi è la consapevolezza che la concorrenza fiscale deve essere esercitata in maniera ragionevole e leale.

Del resto, la concorrenza moderata tra i Cantoni li porta a cercare sempre l’efficienza, un giusto equilibrio tra entrate e spese; ciò, a sua volta rafforza l’attrattiva della Svizzera e la sua competitività a livello internazionale.

A dire il vero, qualche contestazione politica nei confronti della accesa concorrenza fiscale tra i Cantoni è stata mossa, ma non ha trovato risposta. Nel 2008, il Partito socialista ha proposto una iniziativa popolare, detta “iniziativa per imposte eque”, volta a limitare la concorrenza fiscale intercantonale. L’obiettivo di tale iniziativa era quello di introdurre delle aliquote minime e di eliminare gli abusi nella concorrenza fiscale intercantonale. Nella votazione del 28 novembre 2010, tuttavia, il popolo svizzero ha respinto tale iniziativa col 58,5% dei voti²³.

Il federalismo fiscale svizzero, dunque, è e resta un sistema competitivo, che - con il controllo degli elettori (sull’operato degli amministratori Cantionali) e la convalida dei cittadini (tramite i referendum) – mira all’efficienza per il tramite della piena sovranità e di una “sana” concorrenza fiscale dei Cantoni.

²² Art. 129, 3 cpv., “*Armonizzazione fiscale*”: “*La Confederazione può emanare prescrizioni contro il conferimento di agevolazioni fiscali*”. Il principio sotteso a tale articolo intende evitare che i Cantoni concedano agevolazioni fiscali ingiustificate, creando una sleale concorrenza fiscale.

²³ Il sistema fiscale svizzero, infatti, si caratterizza anche per il fatto che il cittadino decide quali imposte debbono essere riscosse. Infatti, lo Stato può imporre al cittadino solo gli obblighi – comprese le imposte – previsti dalla Costituzione e dalla legge. Ogni modifica costituzionale deve essere sottoposta a votazione popolare (referendum obbligatorio). Inoltre, in molti Cantoni le leggi sottostanno al referendum obbligatorio, e in altri al referendum facoltativo.

Spesso, il Popolo è pure chiamato a pronunciarsi sulla determinazione delle tariffe, delle aliquote e dei coefficienti di imposta o moltiplicatori.

Addirittura, in due piccoli semi- cantoni, Appenzello Interno e Glarona, è ancora in vita il sistema della *landesgemeinde*, il simbolo più antico della democrazia elvetica: si tratta di una assemblea di tutti i cittadini con diritto di voto che si riuniscono una volta all’anno per votare le leggi, il bilancio cantonale ed eventuali modifiche costituzionali. La votazione avviene per alzata di mano nella piazza principale della capitale cantonale.

Avv. Paolo de'Capitani di Vimercate
Harvard Law School International Tax Program
Dottore di Ricerca Università di Pisa

Il federalismo fiscale negli Stati Uniti d'America¹

SOMMARIO: 1. Il sistema costituzionale americano e il federalismo fiscale – 2. Le imposte sui redditi societari a livello statale e i criteri di riparto della base imponibile – 3. Il caso del Michigan e l'abrogazione della *Single Business Tax*: un esempio per l'Italia?

1 Il sistema costituzionale americano e il federalismo fiscale

Tratto caratteristico del federalismo fiscale americano è la sua stretta connessione allo sviluppo della nazione e agli eventi storici che ne hanno caratterizzato la nascita, tra l'opposizione alla madre patria inglese e la diffidenza dei singoli Stati rispetto ai poteri federali². Il risultato di queste origini è un corpo non del tutto armonico di disposizioni costituzionali, anche antiquate, interpretazioni giurisprudenziali e modelli di coordinamento adottati dai singoli Stati su base concordataria.

Pur in assenza di specifiche disposizioni sulla ripartizione della sovranità tributaria tra la Federazione e i singoli Stati, i poteri federali in materia di bilancio e fiscalità possono dirsi assai ampi, in quanto includono il potere di tassare, di spendere e indebitarsi e di battere moneta³.

Dal punto di vista procedurale e in ossequio alle origini democratiche del sistema fiscale americano post-rivoluzionario, tutte le disposizioni tributarie devono avere origine presso la *House of Representatives*. Ciò perché in origine e fino al 1913 (con il XVII emendamento) solo i membri di questa camera erano eletti direttamente dal popolo, mentre i rappresentanti al Senato erano eletti dalle assemblee statali. Il Senato può comunque concorrere alla preparazione delle disposizioni tributarie con emendamenti, come spesso avviene anche nella prassi⁴. Si noti inoltre che la scelta della *House of Representatives* come depositaria della sovranità fiscale mirava anche a risarcire gli Stati più importanti rispetto a quelli di minori dimensioni, che avevano ottenuto parità di rappresentanza al Senato⁵.

¹ Come resoconto del federalismo americano e al di là dei singoli richiami nelle note a piè di pagina, il presente contributo si basa principalmente sui lavori di Hellerstein, Stark e McIntyre-Pomp, citati oltre. Per povero che sia, sento però che questo lavoro non sarebbe stato lo stesso senza le lezioni di Oliver Oldman e lo studio di Oldman-Pomp, *State and Local Taxation*, Hartford, 4° ed., 2001.

² V. Jones, *Storia degli Stati Uniti d'America; dalle prime colonie inglesi ai giorni nostri*, Bompiani, Milano, XVIII ed., 2009, capp. 3-5.

³ Art. 1 della costituzione.

⁴ Art. 1, par. 7, della costituzione.

⁵ V. Hellerstein W., *The United States*, in AA.VV. (a cura di Sacchetto-Bizioli), *Tax Aspects of Fiscal Federalism*, Amsterdam, IBFD, 2011, online books.

IL FEDERALISMO FISCALE NEGLI STATI UNITI D'AMERICA

Il potere del Congresso di imporre tributi incontra solo tre limiti: il Congresso non può infatti

- 1) Tassare le esportazioni⁶,
- 2) Applicare tributi in maniera non uniforme nel territorio della Federazione⁷, né
- 3) Applicare imposte “dirette” che non siano prelevate negli Stati secondo un criterio demografico⁸.

Due sentenze della Corte Suprema⁹ che nel 1895 avevano interpretato il divieto costituzionale di introduzione di imposte dirette che non fossero applicate negli Stati secondo un criterio strettamente demografico indussero il Congresso ad approvare nel 1913 il XVI emendamento, che eliminò questo limite e consentì quindi l'introduzione della *Federal income tax*.

Il potere di spendere e tassare riconosciuto al Congresso è pressoché illimitato, in quanto esso è finalizzato in base all'art. 1, par. 8, primo periodo, della costituzione al *general welfare*, e la definizione di questo concetto è rimessa allo stesso Congresso. Come chiarito dalla Suprema Corte, inoltre, il potere di spendere e tassare del Congresso non è nemmeno legato alle materie che la costituzione riserva alla Federazione¹⁰.

Secondo le linee guida stabilite da uno dei precedenti più importanti nella storia del federalismo americano¹¹, come anticipato, spetta al Congresso decidere cosa sia bene o male per il *general welfare*. Inoltre, se il Congresso desidera “marchiare” determinati fondi garantiti agli Stati per destinarli a usi predeterminati, deve farlo espressamente. Eventuali condizioni imposte agli Stati per fruire di fondi federali possono essere imposte solo se tutelano progetti di interesse nazionale, non per altri motivi. Restano fermi gli altri limiti costituzionali, come per esempio il divieto di finanziamento religioso¹². Deve sottolinearsi tuttavia che la sentenza *South Dakota v. Dole* autorizza la Federazione ad utilizzare la leva finanziaria per intervenire anche in settori che la costituzione garantirebbe al potere statale. E così, per esempio, si consentì alla Federazione di trattenere fondi statali per le vie di trasporto stradale nei confronti di quegli Stati che consentivano l'acquisto di alcolici anche ai minori di ventun'anni, pur a fronte dell'assegnazione della materia alla legislazione statale da parte della costituzione. Secondo la Corte, infatti, questa misura superava tutti e quattro i test appena descritti, in quanto:

- a. Essa serviva senza dubbio il *general welfare*,
- b. Le condizioni per l'applicazione della trattenuta non potevano essere più chiaramente descritte,

⁶ Art. 1, par. 9, quinto periodo, costituzione.

⁷ Art. 1, par. 8, primo periodo, costituzione.

⁸ Art. 1, par. 9, quarto periodo, e art. 1, par. 2, terzo periodo, costituzione.

⁹ Si tratta di *Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co.*, 157 U.S. 429 (1895) (decisione iniziale), e di 158 U.S. 601 (1895) (decisione in “rehearing”). La Corte non fu investita della questione riguardo a tutte le imposte sul reddito, ma solo in relazione alle imposte sui redditi da immobile e da proprietà personali.

¹⁰ *United States v. Butler*, 297 U.S. 1, 66 (1936).

¹¹ *South Dakota v. Dole*, 483 U.S. 203, (1987).

¹² Primo emendamento della costituzione.

IL FEDERALISMO FISCALE NEGLI STATI UNITI D'AMERICA

- c. La questione aveva evidentemente dimensioni federali, visto che la persistenza di diversi regimi per l'acquisto di alcolici da parte dei minori negli Stati creava fenomeni di pericoloso turismo automobilistico interstatale, e infine
- d. Non potevano rinvenirsi seri limiti costituzionali all'uso della leva finanziaria da parte del Congresso, nonostante il fatto che la potestà legislativa in materia spettasse interamente agli Stati.

Con riferimento invece ai poteri tributari degli Stati occorre partire dall'osservazione che essi preesistevano alla Federazione e ciò comporta che anche la costituzione riservi loro poteri generali, salvo quelli delegati alla Federazione nella costituzione stessa¹³. Questo era del resto in linea con le idee dei padri costituenti, e in particolare con quanto Alexander Hamilton scriveva ne *Il federalista*¹⁴ nel 1788: “[T]he individual States should possess an independent and uncontrollable authority to raise their own revenues for the support of their own wants.... I affirm that (with the sole exception of duties on imports and exports) they would retain that authority in the most absolute and unqualified sense; and that any attempt on the part of the national government to abridge them in the exercise of it would be a violent assumption of power unwarranted by any article or clause of the Constitution”.

Ancora oggi, il potere di tassare degli Stati non è derivato, ma affianca quello del Congresso¹⁵.

La Corte Suprema ha sempre mantenuto questa posizione, ribadendo che il potere impositivo degli Stati è fondamentale per la loro indipendenza e

¹³ Secondo il X emendamento, in effetti, “not delegated to the federal government in the Constitution. Indeed, the Tenth Amendment to the Constitution provides: “The powers not delegated to the United States by the Constitution, nor prohibited by it to the States, are reserved to the States respectively, or to the people”.

¹⁴ Come riporta Wikipedia, *Il Federalista* è una raccolta di 85 articoli o saggi scritti con lo scopo di convincere i membri dell'assemblea dello Stato di New York a ratificare la Costituzione degli Stati Uniti d'America. Settantasette di essi apparvero in tre giornali di New York tra l'ottobre 1787 e l'agosto 1788, tutti firmati con lo pseudonimo "Publius". Furono poi pubblicati, con l'aggiunta di altri otto, in un'edizione in due volumi: *The Federalist; or, The New Constitution* dall'editore J. and A. McLean nello stesso 1788. *Il Federalista* resta tuttora una fonte primaria per l'interpretazione della Costituzione degli Stati Uniti, poiché i saggi che lo compongono offrono una visione lucida e convincente del nuovo sistema di governo che essa aveva l'obiettivo di istituire. All'epoca della pubblicazione, l'identità degli autori degli articoli fu mantenuta segreta, ma alcuni tra i lettori più acuti ipotizzarono che fossero stati scritti da Alexander Hamilton, James Madison e John Jay. Quest'ipotesi fu confermata dopo la morte di Hamilton nel 1804, quando fu reso pubblico un elenco che rivelava la paternità dei singoli saggi. Gli autori utilizzarono lo pseudonimo "Publius" in onore di Publio Valerio Publicola, uno dei primi consoli dell'età repubblicana a Roma.

¹⁵ *Gibbons v. Ogden*, 22 U.S. (9 Wheat.) 1, 199 (1824).

quindi per la loro stessa esistenza come entità separate rispetto alla Federazione¹⁶.

Solo due disposizioni della costituzione trattano espressamente i poteri tributari statali.

La prima, l'art. 1, par. 10, secondo periodo, prevede la cd. *Import-Export clause*. Questa clausola si aggiunge al divieto per la Federazione stessa di tassare le esportazioni; in entrambe i casi si tratta di divieti che gli Stati del Sud posero come condizione per l'adesione alla Federazione, ove gli Stati industriali del Nord prevalevano in base ai criteri demografici adottati per la formazione della *House of Representatives*. A questa posizione si erano allineati anche gli Stati privi di sbocco al mare, che temevano l'applicazione di dazi particolarmente onerosi sulle merci prodotte nei loro confini proprio da parte degli altri Stati della Federazione. Secondo la *Import-Export clause* gli Stati non possono applicare dazi o imposte alle importazioni e alle esportazioni. Tutto ciò che riscuotono sulle importazioni compete comunque alla Federazione. L'applicazione dei due divieti lasciava però la possibilità di applicare dazi doganali all'importazione alla Federazione, in quanto tale risorsa era al tempo probabilmente l'unica in grado di finanziare le crescenti e già importanti spese (in particolare militari) della Federazione con un flusso di gettito omogeneo nel tempo. I dazi all'importazione costituirono la risorsa erariale federale più importante fino alla Prima Guerra Mondiale¹⁷.

La seconda clausola della costituzione che si rivolge direttamente agli Stati e alla loro sovranità fiscale, limitandola, è uno stretto corollario della *Import-Export clause*: la *Tonnage clause*, infatti, reca il divieto di istituire tributi sul tonnello delle navi che accedono ai porti della Federazione, e in questo è complementare con il divieto di gravare il commercio interstatale con dazi, anche mascherati¹⁸. Essa chiarisce inoltre i confini della potestà statale rispetto alla regolamentazione del commercio interstatale, che è riservata alla Federazione¹⁹.

Le limitazioni più importanti alla sovranità fiscale degli Stati nascono, piuttosto che da limiti "verticali" nei rapporti con la Federazione, da limiti orizzontali, relativi alla ripartizione della base imponibile tra gli stessi Stati.

¹⁶ *Gibbons v. Ogden*, 22 U.S. (9 Wheat.) 1, 199 (1824); *Weston v. City of Charleston*, 27 U.S. (2 Pet.) 449, 466 (1829): "The power of taxation is one of the most essential to a state, and one of the most extensive in its operation." *Railroad Co. v. Penniston*, 85 U.S. 5, 29 (1873).

¹⁷ L. A. Talley, *Federal Income Taxation: An Abbreviated History*, 2001, congressional research service, reperibile su <http://www.taxhistory.org/thp/readings.nsf/cf7c9c870b600b9585256df80075b9dd/2d52a4cfd2844fab85256e22007840e6?OpenDocument>, citato da Hellerstein, op. cit.; va anche detto che la Corte Suprema ha infine ammorbidito alcune delle applicazioni della *Import-Export Clause*, ritenendo per esempio legittime forme di imposizioni non discriminatorie adottate dagli Stati sia sulle importazioni che sulle esportazioni: v. Hellerstein, op. cit., par. 3.4.3.

¹⁸ *Clyde Mallory Lines v. Alabama ex rel. State Docks Comm'n*, 296 U.S. 261, 264-65 (1935), citato da Hellerstein, op. cit.

¹⁹ V. Hellerstein, op. cit.

IL FEDERALISMO FISCALE NEGLI STATI UNITI D'AMERICA

Gli Stati non possono infatti imporre tributi con impatto sul commercio interstatale²⁰, né violare il principio di territorialità²¹, che richiede l'esistenza di un nesso tra il contribuente o la base imponibile e il territorio dello Stato impositore. Allo stesso modo, è fatto divieto agli Stati di introdurre disposizioni discriminatorie nei confronti dei non residenti²², così come di introdurre disposizioni senza una solida base razionale²³.

Secondo la cd. *Compact clause*²⁴ gli Stati non possono addivenire ad accordi fra loro che abbiano una potenziale ricaduta politica senza l'approvazione del Congresso. Si tratta di un divieto volto a ridurre la possibilità che si formino aggregazioni sub federali in grado di minare l'unità nazionale e la supremazia della Federazione. Questa clausola non ha comunque impedito la sottoscrizione di un *Multistate tax compact*²⁵ volto a concordare regole comuni per la ripartizione della base imponibile tra gli Stati sottoscrittori²⁶.

In base alla *Supremacy clause*²⁷, invece, Stati e Federazione non possono assoggettarsi vicendevolmente a tassazione. Il leading case in materia è *McCulloch v. Maryland*²⁸, in cui si impedì allo Stato del tassare la Banca degli Stati Uniti. La Federazione aveva infatti il potere di creare una propria banca e i giudici della Corte Suprema ritennero che il potere di tassare equivalesse al potere di distruggere e che pertanto non si potesse consentire

²⁰ L'art. 1, par. 8, terzo periodo della costituzione attribuisce al congresso il potere di regolare il commercio con le altre nazioni, con le tribù indiane e tra gli Stati, ma la Corte Suprema ha sempre interpretato questa disposizione in maniera molto ampia, attribuendole il divieto agli stati di interferire in alcun modo sul commercio interstatale, anche attraverso il sistema fiscale (cd. *dormant commerce clause*): v. W. Hellerstein, "The U.S. Supreme Court's state tax jurisprudence", in R. S. Avi-Yonah, J. R. Hines and M. Lang (eds.), *Comparative fiscal federalism: Comparing the European Court of Justice and the US Supreme Court's tax jurisprudence*, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International BV, 2007, pp. 66-118, at pp. 68-69; D. Super, "Rethinking Fiscal Federalism", 118 *Harvard Law Review* 8 (2005) pp. 2544-2652.

²¹ Hellerstein, op. cit.

²² Art. 4, par. 2, della costituzione, contenente la cd. Privileges and Immunities clause, per cui "the Citizens of each State shall be entitled to all Privileges and Immunities of Citizens in the several States".

²³ *Fitzgerald v. Racing Association of Central Iowa*, 539 U.S. 103, 107 (2003), che richiama *Nordlinger v. Hahn*, 505 U.S. 1, 11-12 (1992).

²⁴ Art. 1, par. 10, terzo periodo, costituzione.

²⁵ Reperibile sul sito www.mtc.gov. Gli scopi del *Multistate tax compact* sono: 1. *Facilitate proper determination of state and local tax liability of multistate taxpayers, including the equitable apportionment of tax bases and settlement of apportionment disputes*; 2. *Promote uniformity or compatibility in significant components of tax systems*; 3. *Facilitate taxpayer convenience and compliance in the filing of tax returns and in other phases of tax administration*; 4. *Avoid duplicative taxation*.

²⁶ *Virginia v. Tennessee*, 148 U.S. 503, 519 (1893).

²⁷ Art. 6, par. 2, costituzione, secondo cui "this Constitution, and the Laws of the United States which shall be made in Pursuance thereof; and all Treaties made, or which shall be made, under the Authority of the United States, shall be the supreme Law of the Land; and the Judges in every State shall be bound thereby, any Thing in the Constitution or Laws of any State to the Contrary notwithstanding".

²⁸ 17 U.S. 316 (4 Wheat.) (1819).

ad uno Stato di tassare l'istituto federale. In seguito lo stesso principio fu applicato anche per impedire che la Federazione tassasse le proprietà di uno Stato²⁹. La dottrina della Supremacy clause fu poi applicata in svariate ipotesi per impedire il prelievo federale sui titoli di debito emessi dagli Stati, sugli affitti e sulle cessioni a favore degli Stati³⁰. A partire dagli anni '30, tuttavia, l'applicazione della Supremacy clause è stata circoscritta, anche per il peso che il settore pubblico aveva assunto nell'economia e quindi la Corte Suprema precisò che non erano impedito forme di prelievo non discriminatorio applicate nei confronti dei privati che contrattavano con entità statali o federali, anche se il relativo onere finanziario si fosse poi abbattuto sui governi³¹.

In riferimento al tema del *tax assignment* la costituzione non pone alcun vincolo agli Stati, né alla Federazione. In sostanza, fermi i limiti più sopra richiamati, Stati e Congresso sono liberi di tassare ciò che vogliono come vogliono, anche se ciò comporta sovrapposizioni e inefficienze. Per esempio, se l'imposta federali sui redditi è costruita in un certo modo, non è detto che anche quelle degli Stati debbano seguire la stessa linea di politica fiscale, potendo anzi discostarsene, oppure aderirvi in pieno, trasformando la loro imposta in una sorta di addizionale. Benchè a un certo punto il Congresso avesse offerto agli Stati che conformassero la loro imposta sul reddito a quella federale di amministrare e riscuotere per conto loro tali imposte³², nessuno Stato accettò, preferendo mantenere il pieno esercizio della sovranità tributaria. Nonostante questo, v'è da dire che molti Stati hanno introdotto prelievi molto simili a quello federale, salvo alcune deroghe. Ciò ha comportato nel tempo la necessità per gli Stati di adeguare prontamente il loro sistema fiscale alle riforme federali, come nel 1986, quando l'allargamento della base imponibile federale (a fronte di una riduzione delle aliquote) costrinse gli Stati ad intervenire prontamente sulle loro aliquote, per evitare pesanti inasprimenti del prelievo statale. Per quanto concerne le imposte sul reddito, inoltre, occorre ricordare che esse, oltre che al livello federale e statale, in alcuni casi si applicano anche nelle aree metropolitane (per es. a New York, Baltimora, Cincinnati, Cleveland, Detroit, Indianapolis, Kansas City, Philadelphia, Pittsburgh, St. Louis e Washington D.C.)³³.

La Federazione, su base unilaterale, concede l'esenzione dall'imposta federale sul reddito degli interessi percepiti dai detentori di titoli di debito pubblico emessi dagli Stati e la deduzione delle imposte sul reddito e di quelle immobiliari pagate agli Stati dalla base imponibile ai fini del prelievo federale.

²⁹ *Collector v. Day*, 78 U.S. 113, 127 (1870).

³⁰ Per i riferimenti giurisprudenziali si rinvia a Hellerstein, op. cit., note 74-76.

³¹ *South Carolina v. Baker*, 485 U.S. 505, 521 (1985).

³² Federal-State Tax Collection Act of 1972 (the FSTCA), 26 US Code, §§ 6361-6365.

³³ W. Hellerstein, K. J. Stark, J. A. Swain and J. M. Youngman, *State and Local Taxation: Cases and Materials*, St. Paul, Thomson/West, nona ed., 2009, p. 9.

IL FEDERALISMO FISCALE NEGLI STATI UNITI D'AMERICA

L'unica forma di divisione del gettito tra Stati e Federazione direttamente prevista dalla costituzione, come accennato sopra, è costituita dall'art. 1, par. 9, quarto periodo, secondo cui “*No Capitation, or other direct, Tax shall be paid, unless in proportion to the Census or Enumeration herein before directed to be taken*”³⁴. Gli Stati del Sud, con grandi estensioni terriere ma scarsa popolazione, imposero infatti che i tributi diretti fossero applicati nei vari Stati su base demografica, temendo altrimenti gravi imposizioni basate sul valore della terra.

Anche questa limitazione, tuttavia, è stata superata nel 1913 per consentire al Congresso di introdurre un'imposta generale sul reddito a livello federale, con l'aggiunta che la Corte Suprema ha di fatto lasciato al Congresso la più ampia discrezionalità nella definizione del concetto di reddito ai sensi della sezione 61 dell'*Internal Revenue Code*³⁵, tanto che (brutalizzando l'analisi, ma per rendere l'idea) nelle Università americane si insegna che “*income is income*”³⁶.

Nel settore dell'imposizione indiretta, come noto, gli Stati Uniti rappresentano un'importante eccezione alla diffusione mondiale dell'imposta sul valore aggiunto. Benché se ne parli da decenni, la Federazione non ha infatti a sua disposizione un tributo generale sui consumi, ma applica specifiche accise sulla cessione di determinati prodotti. Sono invece gli Stati ad aver introdotto, in molti casi, una *retail sales tax* all'ultimo stadio di distribuzione di beni e servizi. Gli unici limiti alla applicazione delle imposte indirette sono costituiti dalla *Import-Export clause* più sopra menzionata e dalla *Uniformity clause*, per cui le accise applicate dalla Federazione devono essere uniformi sul territorio nazionale, anche se poi in concreto possono verificarsi delle discrepanze, se dovute all'applicazione di leggi statali³⁷ o a circostanze di fatto³⁸. La *Uniformity clause* non impedisce peraltro discriminazioni basate su criteri razionali³⁹. E pertanto, in assenza di intenti discriminatori da parte del Congresso, la Corte Suprema ha ritenuto legittima l'esenzione garantita alle estrazioni petrolifere in Alaska rispetto alla *windfall profit tax* per via dei maggiori costi di estrazione legati alle asperità climatiche e del terreno di quello Stato⁴⁰.

Con riferimento alle imposte immobiliari, occorre ribadire che essere sono attribuite agli Stati, i quali poi le riattribuiscono alle entità territoriali minori. Uno dei maggiori problemi a questo riguardo riguarda la già richiamata esenzione della Federazione dai tributi degli Stati, dal momento che la Federazione è il più importante proprietario di immobili della nazione. Per

³⁴ V. anche l'art. 1, par. 2, terzo periodo, per cui “Representatives and direct Taxes shall be apportioned among the several States...”

³⁵ Section 61 IRC: “except as otherwise provided in this subtitle gross income means all income from whatever source derived [...]”.

³⁶ W. A. Klein, J. Bankman, D. N. Shaviro and K. J. Stark, *Federal Income Taxation*, New York: Aspen, 15th edn, 2009, p. 87.

³⁷ *Florida v. Mellon*, 273 U.S. 12, 17 (1927).

³⁸ *Knowlton v. Moore*, 178 U.S. 41, 104 (1900).

³⁹ *Regan v. Taxation with Representation of Washington*, 461 U.S. 540, 547 (1983).

⁴⁰ *United States v. Ptasynski*, 462 U.S. 74 (1983).

questo il Congresso supporta gli Stati rendendoli partecipi delle rendite immobiliari derivanti da queste proprietà o rinunciando all'immunità fiscale. Le imposte di successione sono state applicate a più riprese e intervalli sia a livello federale sia a livello statale. Questo ha indotto una serie di discussioni circa l'*assignment* di questi tributi, culminate con l'introduzione di un credito federale per le imposte di successione pagate negli Stati. Oggi la Federazione garantisce un credito di imposta sino all'80 per cento del tributo federale per le imposte di successione assolte nei singoli Stati, il che costituisce un incentivo per gli Stati ad applicare davvero l'imposta anche a livello statale, scongiurando la *race to the bottom* che aveva provocato ingenti flussi migratori verso la Florida e gli altri Stati che non avevano introdotto il prelievo. Nel 2001, come noto, la *death tax* federale è stata (provvisoriamente) eliminata come conseguenza dei *tax cut* dell'Amministrazione Bush, sino alla reintroduzione nel 2010, con aliquote minori e senza il credito dell'80 per cento di cui sopra per le imposte statali. Il risultato è stata la ripresa della concorrenza fiscale per attrarre ricchi pensionati, con 28 Stati su 50 che nel 2011 non hanno applicato alcuna imposta di successione⁴¹ e gli altri che hanno in genere di molto ridotto il prelievo⁴².

In conclusione, è interessante rilevare che – ferma l'anomala assenza di un'imposta federale generale sui consumi, la Federazione dispone di un gettito prevalentemente derivante dalle imposte sui redditi personali e societari; il gettito degli Stati è composto per un terzo dalle imposte sui redditi delle persone fisiche e per un terzo da quelle sui consumi (*retail sale tax*), con la parte restante composta da una serie di altri tributi come le accise e le imposte sui redditi societari; a livello delle entità territoriali minori, invece, il gettito è alimentato per lo più dalle imposte sugli immobili⁴³.

2 Le imposte sui redditi societari a livello statale e i criteri di riparto della base imponibile

Gli Stati Uniti presentano infiniti spunti di interesse per il comparatista. Uno di questi, in materia di federalismo fiscale, e in particolare per gli aspetti di ripartizione orizzontale della base imponibile⁴⁴, è lo sviluppo delle imposte statali sui redditi societari, in particolare in riferimento

⁴¹ V. 2011 State Death Tax Chart, 11 January 2011, www.mcguirewoods.com/news-resources/publications/taxation/state_death_tax_chart.pdf.

⁴² Per un approfondimento sull'imposizione successoria negli Stati Uniti v. Graetz-Shapiro, *Death by a thousand cuts: The fight over taxing inherited wealth*, Princeton: Princeton University Press, 2005.

⁴³ Da Hellerstein, op. cit., par. 5.6.

⁴⁴ In realtà il caso delle imposte statali sui redditi societari è di grande interesse anche per gli studiosi di fiscalità internazionale che si domandano se l'*arm's length principle* sia davvero la misura più efficace per l'assegnazione della base imponibile a livello sovranazionale o il *formulary apportionment* rappresenti una seria e più efficiente alternativa.

IL FEDERALISMO FISCALE NEGLI STATI UNITI D'AMERICA

Sebbene gli Stati americani abbiano iniziato ad applicare un'imposta sugli utili societari già a partire dalla prima decade del '900, l'avvento del commercio elettronico ha seriamente compromesso il funzionamento delle *retail sales tax* e questo ha comportato un incremento dell'affidamento sul gettito delle imposte sulle società. Questo tipo di prelievo, del resto, è sempre stato più appetibile delle imposte sui consumi anche dal punto di vista politico, data l'incertezza sulla ricaduta finale dell'onere del tributo, che a seconda dei casi è traslato su altri soggetti (lavoratori e consumatori *in primis*) e anche e soprattutto sui non residenti. Per converso, il problema delle imposte sugli utili societari è il fattore mobilità, in quanto una società è per definizione meno legata a un dato Stato rispetto a una persona fisica, più difficilmente sradicabile dai legami familiari e lavorativi. E' noto infatti che moltissime società americane, almeno sopra una certa dimensione, hanno assunto la residenza fiscale nel Delaware, proprio alla ricerca di un favorevole trattamento fiscale e di una legislazione societaria tra le più avanzate del paese. Altro problema delle imposte sugli utili societari è quella della doppia imposizione.

Sia il fattore godibilità sia il rischio di doppie imposizioni hanno portato allo *Uniform division of income for tax purposes act* (UDIPTA) del 1957, che seppur non vincolante è stato recepito da molti Stati americani. Prima della sua adozione, infatti, si verificavano gravi inefficienze dovute alla diversità dell'approccio di singoli Stati alla questione dell'allocazione dei redditi delle società con attività multi-statali. La California, per esempio, riteneva di fonte californiana la porzione di reddito della società proporzionale al valore delle vendite, degli acquisti, delle spese di produzione, dei salari e del valore dei beni o di altri parametri simili. Altri Stati tassavano una quota di reddito parametrata al valore dei beni locali rispetto a quello dei beni detenuti in altri Stati⁴⁵.

Anche il Congresso iniziò quindi a far pressioni sugli Stati affinché risolvessero questi problemi, che avevano un evidente seppur indiretto impatto anche sul commercio interstatale⁴⁶. Lo UDIPTA prevede che i redditi societari siano divisi in due categorie, *business income* e *non-business income*.

Mentre il *non-business income* (che include interessi e dividendi) è tassato nel *place of corporate domicile*⁴⁷, il *business income* è assegnato ai vari Stati secondo una formula basata su tre parametri con egual peso: il valore dei beni, le vendite e i salari. Anche questo approccio non elimina tutti i problemi⁴⁸. Per esempio, questo approccio implica la necessità di definire cosa debba essere valutato come bene dell'azienda, e quindi se vi rientrano i

⁴⁵ Stark, *The Quiet Revolution in U.S. Subnational Corporate Income Taxation*, in *Bullettin for int'l taxation*, 2001, 525.

⁴⁶ Stark, op. cit., nota 25.

⁴⁷ Il che non ha comunque evitato i contenziosi: Stark, op. cit., nota 28, che cita il caso *Allied Signal, Inc. v. Director, Division of Taxation*, 504 U.S. 768 (1992) e rimanda a Hellerstein, *State Taxation of Corporate Income from Intangibles: Allied Signal and Beyond*, 48 *Tax Law Review*, 739 (1993).

⁴⁸ Nel dettaglio v. Pomp-Oldman, op. cit., 10-13/10-15.

beni in leasing, e quale criterio di valutazione debba essere adottato. Occorre inoltre definire il concetto di salario, per concordare se vi rientrano anche i *fringe benefit* e soprattutto i pagamenti a terzi fornitori di manodopera e servizi. E ancora, secondo un crescendo di complessità, come si devono allocare le vendite nei vari Stati?

Calcolata la proporzione di reddito legata ai tre fattori sopra descritti e fattane una percentuale del reddito totale, la società determina il reddito tassabile nei singoli Stati che adottano il sistema del *Formulary Apportionment* appena descritto. Questo approccio è come noto completamente diverso da quello che a livello internazionale è proposto dall'Ocse, basato sull'*arm's length*. Il FA non riflette infatti la profittabilità delle operazioni svolte in un singolo Stato, ma si accontenta di trovare un criterio condivisibile per ripartire tra gli Stati la base imponibile. Partendo da questa premessa la Corte Suprema ha sempre rifiutato ogni *challenge* proposto dai contribuenti che lamentavano di dover pagare imposte in uno Stato dove facevano in realtà pochi profitti o incorrevano addirittura in perdite⁴⁹, sostenendo la legittimità di un criterio che magari non ottimale, si giustifica comunque per la necessità di procedere ad un'assegnazione dei redditi tra gli Stati equiparabile a *slicing a shadow*⁵⁰. Come sottolineato dalla migliore dottrina⁵¹, peraltro, il FA si riflette infine in un'imposizione sui fattori che sono alla base della formula. Il *transfer pricing*, infatti, si ribalta e viene sostituito da manovre che tendono a ridurre l'incidenza dei tre fattori negli Stati a più elevata pressione tributaria. Così facendo si giunge (quasi) a sostituire l'imposta sugli societari con tre imposte: sulle vendite, sul costo del lavoro e sul valore dei beni.

Questo equilibrio si è andato incrinando negli ultimi 30 anni per effetto delle politiche opportunistiche di alcuni Stati che inizialmente avevano aderito allo UDIPTA e che successivamente hanno eliminato il riferimento ai parametri del costo del lavoro e del valore dei beni per mantenere un *apportionment* basato sul solo fattore vendite. Così facendo questi Stati, capitanati dall'Iowa, hanno di fatto offerto importanti incentivi alle imprese per stabilirvisi, in quanto tutti i beni e i lavoratori assunti in quello Stato avrebbero ridotto il carico fiscale effettivamente subito. *Needless to say*, la questione è giunta alla Corte Suprema⁵².

La Corte, nella persona del giudice Stevens, concluse che la doppia imposizione che scaturiva dal diverso criterio di allocazione del reddito applicato dall'Iowa (*single factor approach* basato sulle vendite) rispetto al tradizione UDIPTA *approach* dell'Illinois non poteva attribuirsi a una

⁴⁹ V. I casi citati da Stark, op. cit. note 33 e 34: *Hans Rees' Sons, Incorporated v. North Carolina ex rel Maxwell, Commissioner of Internal Revenue*, 283 U.S. 123 (1931) e *Bass, Ratcliff & Gretton, Limited v. State Tax Commission of New York*, 266 U.S. 271 (1924).

⁵⁰ *Container Corp. v. Franchise Tax Board*, 463 U.S. 159 (1983), a pag. 192, cit. da Stark, op. cit. nota 35.

⁵¹ McLure, *The State Corporate Income Tax: Lambs in Wolves' Clothing*, in Aaron-Boskin (a cura di), *The Economics of Taxation* (Brookings, 1980).

⁵² *Moorman Manufacturing v. Iowa Department of Revenue*, 437 U.S. 267 (1978).

responsabilità dell'Iowa che non si era uniformato allo UDIPTA. Decidere diversamente avrebbe di fatto imposto (un po' "à la Corte di Giustizia") a tutti gli Stati l'adozione dello UDIPTA, inserendolo di fatto nella *Commerce clause* della costituzione federale, pur in assenza di una manifestazione di volontà in tal senso del Congresso.

Le *dissenting opinion* del giudice Blackmun e Powell criticarono la scelta dell'Iowa di utilizzare il solo fattore delle vendite, in quanto ciò poteva assimilarsi a un dazio sui beni prodotti negli altri Stati e a un sussidio ai produttori residenti in Iowa, con grave compromissione del commercio interstatale.

Dalla sentenza *Moorman* in poi, ovviamente, anche altri Stati hanno adottato il sistema introdotto dall'Iowa⁵³, con il risultato che un'imposta tradizionalmente considerata sulla produzione si è in qualche modo mescolata con le caratteristiche di un'imposta sui consumi.

3 Il caso del Michigan e l'abrogazione della *Single Business Tax*: un esempio per l'Italia?

Il Michigan, come noto, con la sua *Single business tax* ha ispirato il legislatore italiano che nel 1997 ha introdotto l'Irap. Già da subito, peraltro, l'Irap, come del resto era avvenuto negli Stati Uniti con la SBT e le sue "sorelle"⁵⁴ ha subito forti critiche, particolarmente dalle imprese, che sono assoggettate al prelievo a prescindere dall'utile prodotto, visto che la base imponibile corrisponde sostanzialmente alla somma di profitti e del costo del lavoro e dei finanziamenti. Da più di dieci anni si parla di un'abrogazione dell'Irap e lo stesso legislatore ne ha più volte annunciato (timidamente e probabilmente mai credendoci davvero sino in fondo) l'eliminazione⁵⁵.

Può quindi essere utile verificare quanto accaduto nel Michigan, ove la SBT è stata davvero abrogata nel 2008, con l'inserimento al suo posto, insieme ad altri tributi⁵⁶, della *Modified gross receipts tax*.

Come da avvertenza della dottrina statunitense, il nome della nuova imposta è ingannevole, in quanto essa non è un'imposta sui ricavi lordi, essendo ammessa la deduzione dei costi⁵⁷.

Un po' come è avvenuto per l'Irap, anche la SBT nei trent'anni della sua vigenza aveva subito importanti modifiche e aggiustamenti, per lo più dovuti al peso che essa comportava sui produttori del Michigan e il conseguente perverso incentivo all'importazione di beni prodotti altrove. Essendo

⁵³ Per i dati aggiornati al 2012 v. www.taxadmin.org/fta/rate/apport.pdf. Come si vede nella tabella, alcuni Stati non hanno del tutto abbandonato il riferimento agli altri due fattori, ma ne hanno grandemente ridotto l'incidenza.

⁵⁴ La più simile delle quali è la *New Hampshire Business Enterprise Tax*.

⁵⁵ Mi si consenta di rinviare a *Irap: alcune considerazioni in attesa della proposta abrogazione*, in *Dir. prat. trib.*, 2004, I, 1167.

⁵⁶ E nello specifico, a un'imposta sul reddito d'impresa, a un'imposta sui premi assicurativi e a una sul capitale delle banche.

⁵⁷ McIntyre-Pomp, *A Policy Analysis of Michigan's Mislabeled Gross Receipts Tax*, 53 Wayne Law Review 1283 (2007).

un'imposta sul valore aggiunto applicata secondo il principio dell'origine, infatti, la SBT gravava solo sui produttori del Michigan, e non su quelli stranieri. Per ovviare a questi inconvenienti il Michigan aveva introdotto criteri di allocazione della base imponibile simili a quelli UDIPTA descritti più sopra, per cui il prelievo gravava solo sul valore aggiunto prodotto dalle imprese del Michigan e ivi attribuibile applicando la formula basata su vendite, costo del lavoro e valore dei beni aziendali. Per ridurre ulteriormente il gravame sui prodotti locali, anche il Michigan aveva aderito al trend post sentenza *Moorman* e dato quindi maggior risalto nell'allocazione della base imponibile al fattore vendite, piuttosto che agli altri due⁵⁸.

Come potrebbe avvenire anche per l'Irap, la SBT è stata abrogata senza che fosse pronto un piano di sostituzione, il che ha certamente contribuito all'introduzione di un'imposta come la MGRT, che al momento non gode della migliore stima della letteratura americana⁵⁹.

Ciononostante, la MGRT presenta taluni aspetti di favore: essa, come in precedenza la SBT garantisce una fonte di gettito abbastanza stabile per lo Stato, ma a differenza del precedente tributo non grava sulle esportazioni, bensì sulle importazioni, seguendo il principio di destinazione e quindi mira, con buona approssimazione, a tassare il consumo.

La MGRT funziona come una *sales subtraction VAT*⁶⁰, ma con alcuni aggiustamenti. In particolare, il soggetto passivo deve calcolare la sua MGRT determinando le sue vendite totali e i suoi acquisti totali e poi attribuire al Michigan una quota dei suoi ricavi legata al volume delle vendite effettuate in Michigan⁶¹. La ripartizione in base alle vendite risponde al requisito costituzionale, come interpretato dalla Corte Suprema, di *internal consistency*, secondo il quale gli Stati possono adottare qualunque forma di nesso minimo per giustificare il prelievo applicato, a condizione che abbia una base razionale e che rappresenti davvero un nesso economico sufficiente

⁵⁸ A partire dal 2008 era previsto che il fattore vendite pesasse nella formula per il 95 per cento, di fatto riducendo al minimo l'incidenza del costo del lavoro e del valore dei beni aziendali, che in gran parte si trovavano nel Michigan, almeno in riferimento ai contribuenti più importanti e rispetto ai quali l'imposta era stata inizialmente pensata, vale a dire i grandi costruttori di automobili che da Detroit le esportavano in tutto il mondo. L'abolizione della SBT, infatti, è strettamente legata alle pressioni competitive che questi grandi contribuenti hanno iniziato a subire negli ultimi anni, pressioni che hanno infine reso insopportabile un prelievo basato sul valore aggiunto prodotto.

⁵⁹ McIntyre-Pomp, op. cit., 1288 e ss.

⁶⁰ Si consenta sempre il rinvio a *Irap: alcune considerazioni in attesa della proposta abrogazione*, in *Dir. prat. trib.*, 2004, I, 1167, anche per i richiami dottrinali.

⁶¹ Gli acquisti, pur rilevanti per la determinazione della base imponibile, non rilevano pertanto per la ripartizione territoriale della base imponibile tra il Michigan e l'"estero".

con lo Stato impositore⁶². Occorre inoltre che il criterio adottato, se impiegato anche da altri Stati, non comporti automaticamente doppie imposizioni⁶³.

Le vendite sono localizzate in Michigan se tale Stato rappresenta la destinazione finale dei beni compravenduti⁶⁴, per i servizi, la regola è ancor più complessa, in quanto si guarda al luogo di sfruttamento della prestazione. Mentre questo criterio, in astratto, ben si concilia con l'intento di tassare con la MGRT i consumi, esso si rivela di difficile gestione in concreto. Si noti che la regola UDIPTA, con maggior pragmatismo, per la localizzazione delle vendite in riferimento ai servizi guarda invece al luogo di prestazione del servizio (ovvero al luogo della sua produzione)⁶⁵. Lo stesso hanno fatto altri Stati, tra cui l'Ohio.

Il nuovo sistema, come detto con generosa approssimazione, consente di tassare il consumo realizzato nel Michigan. Va detto che l'acquisto di servizi non è in molte ipotesi deducibile, e questo genera un'inevitabile e poco desiderabile effetto cascata. Per converso, un ulteriore incentivo all'integrazione verticale è dato dal fatto che le cessioni infragruppo non sono computate nella base imponibile: i gruppi sono quindi protetti dall'effetto cascata che altrimenti si verifica sugli altri soggetti passivi. L'aliquota di prelievo è di poco inferiore all'1 per cento, dato dall'applicazione dell'aliquota base dello 0,8 per cento e di una sovrattassa del 21,99 per cento. Sono tenuti al pagamento dell'imposta i soggetti passivi⁶⁶ con un nesso minimo allo Stato del Michigan. Il nesso minimo è determinato nella presenza fisica per almeno 1 giorno durante l'anno⁶⁷ o la sollecitazione di vendite nel Michigan unita a un giro d'affari nello Stato superiore a 350.000 dollari⁶⁸. Sempre con il fine di incentivare la ri-localizzazione industriale in Michigan, sono previsti svariati crediti di imposta, con interferenze anche rispetto agli altri tributi applicati dallo Stato.

A veder bene, la MGRT non sembra in fondo differenziarsi molto dall'Irap, se come si dice essa deve effettivamente ascrivere al gruppo delle *sales subtraction VAT*. La vera differenza rispetto all'Irap (e alla SBT) sta piuttosto nell'adozione del principio di destinazione, certamente ben accolta dal mondo produttivo locale. La differenza rispetto alle *corporate income taxes* vigenti negli altri Stati americani sta in fondo nella base imponibile, che corrisponde al valore aggiunto ed è quindi assai più ampia dei profitti tassati secondo le imposte vigenti negli altri Stati. Per questo motivo si tratta

⁶² Miller Bors. V. Maryland, 347 U.S. 340 (1954); Complete Auto Transit, 430 U.S. 279; Mobil Oil Corp. v. Comm'r of Taxes of Vt., 445 U.S. 425, citati da McIntyre-Pomp, op. cit., 1315.

⁶³ Container Corp. Of Am. V. Franchise Tax Bd., 463 U.S. 159 (1983).

⁶⁴ E anche questo aspetto è soggetto a interpretazioni divergenti: v. McIntyre-Pomp, op. cit., p. 1319.

⁶⁵ Per esempi critici dell'opzione legislativa in esame v. ancora McIntyre-Pomp, op. cit., p. 1321.

⁶⁶ Per una indicazione dei quali rinvio a McIntyre-Pomp, op. cit., p. 1300-1301.

⁶⁷ Sull'inadeguatezza della definizione del *minimum nexus* v. McIntyre-Pomp, op. cit., pp. 1305 e ss..

⁶⁸ Su cui rimando a McIntyre-Pomp, op. cit.- pp. 1311 e ss.

IL FEDERALISMO FISCALE NEGLI STATI UNITI D'AMERICA

sicuramente di un'imposta che mantiene la caratteristica della SBT di fornire un gettito costante e non troppo esposto al ciclico andamento dell'economia (e in particolare del settore automobilistico), come sarebbe invece una imposta puramente reddituale. Per il resto, anche il criterio di ripartizione territoriale della base imponibile è assai simile a quello ormai vigente in molti Stati americani (v. sopra il par. 2), che si basano sulle vendite statali vs. quelle extra-statali.

Un aspetto molto criticato in dottrina è l'effetto cascata che la negata deduzione del costo di alcuni servizi dalla base imponibile comporta.

Il passaggio al principio di destinazione, come detto supportato dalla comunità imprenditoriale locale, pone tuttavia una serie di problematiche che devono ancora trovare adeguata risposta, a partire dalla definizione del concetto di vendite nello Stato. In Italia, ove mai si guardasse ancora al Michigan per la sostituzione dell'Irap, occorrerebbe pertanto tenere in considerazione questo aspetto, unitamente alle critiche di interferenza con il funzionamento dell'Iva, probabilmente più fondate di quelle a suo tempo già mosse all'Irap⁶⁹.

⁶⁹ Si consenta il rinvio a Oldman-de'Capitani-Bird-Cnossen, *Letter to the President of the European Court of Justice Concerning the Italian Irap and the European VAT*, (con Oldman, Bird e Cnossen), in *Dir. Prat. Trib. Int.*, 2005, 358 e a *Irap ed Iva: due tributi di segno opposto*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2006, II, 1302.

Prof. Adriano Di Pietro

Professore Alma Mater Studiorum Università di Bologna

**L'autonomia tributaria regionale tra imposizioni e
compartecipazione**

La relazione sarà inserita nel sito www.uckmar.net

Avv. Thomas Fox

Avvocato

L'esperienza del federalismo fiscale nell'ordinamento tedesco

SOMMARIO: 1. – Premessa. 2. – Brevi cenni sullo sviluppo storico del sistema finanziario della Repubblica Federale Tedesca. 3. – Elementi fondamentali del federalismo fiscale tedesco. 3.1. – Principio di connettività (Konnexitätsprinzip). 3.2. – Riparto di competenze legislative e amministrative. 3.3. – Riparto del gettito e perequazione fiscale (Finanzausgleich). 4. – Recenti riforme nel federalismo fiscale tedesco.

1 Premessa.

Dei cinque pilastri che formano la struttura fondamentale della Repubblica Federale Tedesca (di seguito anche "Germania"), così come stabilito dalla Costituzione tedesca, il "Grundgesetz" ("GG"), nell'art. 20, comma 1, e nell'art. 28, comma 1, GG, ovvero repubblica, democrazia, Stato del diritto ("Rechtsstaat"), Stato sociale ("Sozialstaat") e Stato federale ("Bundesstaatlichkeit" o "Föderalismus"), il federalismo è senza dubbio il principio che in passato è stato più volte oggetto di progetti di riforma. Come pochi altri principi costituzionali, il federalismo si presta (e, in passato, si è prestato) a numerose discussioni sia politiche sia di diritto. Alla base di tali discussioni e della critica mossa al vigente sistema federale sono quasi sempre problematiche in merito alle regole di riparto delle competenze legislative tra lo Stato e i *Länder* in materia tributaria, soprattutto in merito alle fonti e alle modalità di finanziamento dei servizi pubblici, e di conseguenza alla ripartizione dei diversi gettiti erariali tra Stato, i *Länder* ed enti locali, come anche in merito alla perequazione finanziaria (cd. *Finanzausgleich*) tra Stato, i *Länder* ed enti locali. Mi pare lecito affermare che il sistema federale tedesco non solo abbia (anche) una connotazione fiscale, ma che anzi questa ne formi la parte forse più caratteristica e comunque di maggior rilievo pratico.

2 Brevi cenni sullo sviluppo storico del sistema finanziario della Repubblica Federale Tedesca.

L'attuale federalismo fiscale è il risultato della recente storia della Germania: Secondo quanto previsto nella costituzione di *Bismarck* del 1871, lo Stato (all'epoca il *Deutsches Reich*), da un punto di vista finanziario, era dipendente dai *Länder* membri dell'unione di stati. Infatti, al di fuori del gettito generato da dazi, tributi ed imposte di consumo di sola competenza dello Stato, il bisogno finanziario dello Stato doveva essere coperto da cd. contributi di matricola (*Matrikularbeiträge*) che gli stati membri (i *Länder*) corrispondevano in base all'art. 70 della *Reichsverfassung* del 1871. Questo

sistema di ripartizione dava agli stati membri una posizione di forza nei confronti dello stato centrale; di conseguenza, rimasero senza risultato i vari tentativi dello stato centrale di introdurre un diverso sistema fiscale complessivo. La realizzazione dei compiti dello stato centrale era dunque dipendente dai suddetti contributi degli stati membri e lo è stato fino ai primi anni del ventesimo secolo.

È solo con la *Weimarer Reichsverfassung* che il sistema finanziario fu praticamente ribaltato a scapito dei *Länder*: La riforma finanziaria del 1919/1920 (introdotta in tre fasi) portò alla costruzione di un sistema fiscale complessivo. Tale sistema prevedeva essere di competenza dello Stato tedesco le imposte sul reddito, ovvero l'imposta sul reddito delle persone fisiche (*Einkommensteuer*), l'imposta sul reddito delle persone giuridiche (*Körperschaftsteuer*), l'imposta sul reddito di capitali (*Kapitalertragsteuer*), come anche l'imposta sul valore aggiunto (*Umsatzsteuer*), l'imposta sulle successioni (*Erbschaftsteuer*) e l'imposta sul trasferimento di beni immobili (*Grunderwerbsteuer*). A seguito di tale istituzione di competenze finanziarie fu creata l'amministrazione finanziaria dello stato centrale. La perequazione finanziaria (*Finanzausgleich*) venne invece "degradata" a semplice legge (a differenza di una istituzione costituzionale). Dunque, con l'attuazione della riforma del 1919/1920, i *Länder* vennero resi dipendenti dallo Stato centrale e, così facendo, politicamente indeboliti.

Dopo la centralizzazione dell'economia finanziaria nel Terzo *Reich* e la conseguente sincronizzazione dei *Länder*, il *Grundgesetz* scelse una soluzione intermedia tra il federalismo fiscale e finanziario della *Reichsverfassung* di Bismark, dissociativo nella sua natura, e l'assetto finanziario unitario e centralistico istituito nella *Weimarer Reichsverfassung* con la riforma del 1919/1920. In particolare, erano le potenze occupanti ad intervenire più volte per garantire ai *Länder* sufficienti competenze e autonomie nell'ambito della (ri)costituzione del federalismo nel *Grundgesetz* del 1949. L'attuale assetto del federalismo finanziario, però, venne istituito solo con legge del 12 maggio 1969 nell'ambito della cd. Grande Riforma Finanziaria ("*Große Finanzreform*"). Tale si era resa necessaria per vari motivi, non da ultimi la discriminazione degli enti locali, il sovraccarico finanziario per i *Länder* (in misura ai compiti e ai servizi pubblici di loro competenza) e la diversità dell'impatto di fluttuazioni congiunturali sulle singole imposte e relativi gettiti. La riforma, basata sul lavoro della commissione Troeger, portò a modificare il federalismo fiscale rendendolo soprattutto cooperativo e solidaristico.

3 Elementi fondamentali del federalismo fiscale tedesco.

Come elementi fondamentali del federalismo fiscale tedesco vanno citati (i) il principio di connettività (*Konnexitätsprinzip*), (ii) le disposizioni in merito alla potestà impositiva, ovvero il riparto di competenze legislative, amministrative e di gettito tra lo Stato, i *Länder* e gli enti locali, ed infine (iii) la perequazione fiscale verticale e orizzontale in senso stretto (*Finanzausgleich*).

3.1 Principio di connettività (*Konnexitätsprinzip*).

Il *Leitmotiv* del principio di connettività (*Konnexitätsprinzip*) è a sua volta il principio di responsabilità, secondo il quale l'ente territoriale, ovvero Stato o *Länder*, che ha deciso (o causato) determinate spese (per servizi pubblici) è obbligato a sopportarne i costi. Tale principio è stato installato nell'art. 104°, comma 1, del *Grundgesetz* nell'ambito della riforma del 1969. Prevedendo una connessione diretta tra l'incarico costituzionale (di prestare determinati servizi pubblici) e l'attribuzione di competenze finanziarie, la Costituzione tedesca definisce i compiti e gli obblighi costituzionali dell'ente territoriale (Stato o *Länder*) essere decisivi in merito alla relativa responsabilità finanziaria per tali compiti e per l'attribuzione di sufficienti mezzi finanziari per svolgere tali compiti. Conseguenza di questa decisione costituzionale è la dissociazione del finanziamento dello Stato da quello dei *Länder* creando due sistemi di finanziamento distinti l'uno dall'altro, tant'è che da un punto di vista costituzionale vige il divieto per lo Stato e per i *Länder* di finanziare compiti del rispettivo altro ente territoriale.

3.2 Riparto di competenze legislative e amministrative.

In merito al riparto delle competenze fiscali tra Stato e *Länder* vanno distinti due diverse aree, (i) la competenza legislativa, e (ii) la competenza amministrativa.

3.2.1. – Discostandosi dal catalogo generale di competenze legislative di cui agli artt. 73 e ss., il sistema finanziario costituzionale all'art. 105 GG prevede disposizioni particolari in merito alle tasse. La norma distingue tra **competenza legislativa esclusiva** (*ausschließliche Gesetzgebungskompetenz*) e **competenza legislativa concorrente** (*konkurrierende Gesetzgebungskompetenz*).

(a) Secondo quanto disposto dall'art. 105 GG, lo Stato ha la competenza legislativa esclusiva per quanto riguarda i dazi (*Zölle*) e i cd. monopoli finanziari (*Finanzmonopole*). Ciò significa che in merito a tali imposte i *Länder*, in linea di principio, non hanno alcuna potestà legislativa, neanche nel caso in cui lo Stato non utilizzasse il diritto legislativo. Va notato che, in seguito all'integrazione europea, la legislazione attenente ai dazi è pressoché completamente determinata dal diritto europeo; il gettito derivante da tali imposte sono di spettanza della Unione Europea. Per monopoli finanziari si intendono monopoli pubblici per la produzione e/o la commercializzazione di beni; tutt'oggi, esiste solamente il monopolio per i distillati (*Branntweinmonopol*). In vista dell'ambito applicativo in pratica molto ridotto, pare dunque lecito affermare che la competenza legislativa esclusiva non abbia (più) un grande rilievo pratico.

(b) In merito alle rimanenti imposte (ovvero oltre ai dazi ed ai monopoli finanziari) è prevista una competenza legislativa concorrente (*konkurrierende Gesetzgebungskompetenz*) tra Stato e i *Länder*. L'art. 105, comma 2, GG dispone che la competenza legislativa spetta allo Stato in merito (i) alle imposte per le quali lo Stato ha diritto ad una parte o alla totalità del gettito, e (ii) alle imposte per le quali, nell'interesse comune di

stato, sia necessaria la realizzazione di una soluzione unitaria. La prima ipotesi, *de facto*, ha lo stesso effetto di una competenza legislativa esclusiva in quanto è sufficiente che lo Stato abbia diritto a una piccola frazione del gettito dell'imposta relativa. Considerate l'importanza (in senso di gettito) ed il numero delle imposte per le quali la Costituzione prevede l'attribuzione del gettito, parziale o totale, allo Stato (*vedi di seguito al 3.3.*), si denota già a prima vista come il sistema federale fiscale tedesco attribuisca allo Stato (nei confronti dei *Länder*) un'ampia competenza legislativa, lasciando ai *Länder* solo un margine di competenze molto ristretto. A rafforzare questa impressione va aggiunto che, mentre la partecipazione al gettito è costitutiva per la competenza legislativa dello Stato, non è invece stabilita una competenza legislativa dei *Länder* per tali imposte il cui gettito spetta esclusivamente ai *Länder*, come in particolare, l'imposta sul patrimonio (*Vermögensteuer*) e l'imposta sulle donazioni e successioni (*Erbschaftsteuer*) (art. 106, comma 2, GG). Dunque, in merito a queste imposte la Costituzione stabilisce una competenza legislativa concorrente. Va inoltre notato che anche in queste ipotesi lo Stato può avvalersi della seconda eccezione della competenza legislativa concorrente, quando questo fosse necessario per mantenere un sistema economico o giuridico uniforme (art. 72, comma 2, GG).

Di interesse pratico come anche giuridico è spesso determinare se e quando lo Stato abbia (già) esercitato la propria competenza concorrente, bloccando così una ulteriore competenza dei *Länder*. La prevalente dottrina e la giurisprudenza della Corte Costituzionale tedesca (*Bundesverfassungsgericht*) a tal fine utilizzano il criterio di similitudine (*Gleichartigkeit*). In tal senso, una imposta locale è considerata simile ad una imposta federale quando i presupposti impositivi (ovvero l'oggetto dell'imposta e i criteri impositivi) corrispondono tra di loro e viene attinta la stessa fonte economica di capacità contributiva. L'analisi in merito alla corrispondenza tra i presupposti impositivi delle due leggi è svolta analizzando l'effetto strutturale della norma in esame, prendendo in considerazione sia l'effetto del carico fiscale sulla capacità economica, sia l'effetto sul comportamento del soggetto passivo.

(c) La dominanza dello Stato nei confronti dei *Länder* riguardo alla competenza legislativa per leggi tributarie è, anche se solo parzialmente, compensata dalle disposizioni di cui all'art. 105, comma 3, GG: Tale norma prevede che nei casi in cui il gettito per un determinato tipo d'imposta sia, anche solo parzialmente, di spettanza dei *Länder* (o degli enti locali), la rispettiva legge federale necessita del consenso della Camera dei *Länder* (*Bundesrat*). In questo modo, è (perlomeno) garantito il coinvolgimento dei *Länder* per le imposte a loro spettanti. Va notato, però, che il *Bundesrat* è costituito da membri del governo dei *Länder*. Mentre a prima vista, la cooperazione tra i *Länder* e lo Stato ricalca l'idea (per se stessa: positiva) del federalismo fiscale cooperativo come installato nella Costituzione, nella realtà politica questa combinazione permette molto spesso ad un singolo governo di un *Land* di prendere "in ostaggio" il parlamento e il governo federale al fine di imporre i propri interessi, di regola, finanziari. Questa

situazione viene aggravata dal fatto che i rappresentanti dei governi dei *Länder* molte volte perseguono scopi politici non sempre attinenti alla legge in questione.

Nell'ipotesi in cui la Camera dei *Länder* non dia il proprio consenso ad un progetto di legge del parlamento federale (*Bundestag*), è prevista il rinvio della legge alla Commissione di Mediazione (*Vermittlungsausschuss*), composta da 16 membri del parlamento e 16 delegati dei governi dei *Länder*. Tipicamente, in sede di tale commissione la legge viene modificata ed infine riproposta al parlamento. In ogni caso, la legge non può entrare in vigore senza il consenso del *Bundesrat*.

(d) Negli stretti limiti residuali lasciati dalla normativa descritta innanzi, all' art. 105, comma 2a, la Costituzione prevede due ipotesi di competenza legislativa fiscale dei *Länder*: La competenza in merito alla determinazione dell'aliquota per l'imposta sul trasferimento di immobili (*Grunderwerbsteuer*) e la competenza in merito a determinate imposte locali sul consumo (ad. es. tassa sui cani; le tasse sulla pesca e sulla caccia; tassa sul pernottamento; tassa sull'imballaggio), a condizione che quest'ultime non siano simili a tasse ed imposte disposte in leggi federali.

(e) Infine, va aggiunto che la Costituzione prevede un diritto impositivo anche per gli enti locali (municipalità, ecc.) per garantire ad essi la capacità di esercitare il loro diritto di amministrazione autonoma. Pur non essendo prevista nel *Grundgesetz* stesso, i *Länder* hanno delegato una parte della loro competenza legislativa tributaria (nella misura descritta innanzi al punto (d)) agli enti locali.

3.2.2. – A differenza della competenza legislativa, l'amministrazione delle imposte è per la maggior parte delle imposte affidata alla competenza amministrativa dei *Länder*.

Lo Stato amministra autonomamente soltanto i dazi, i cd. monopoli finanziari, le imposte sul consumo (in quanto regolate da legge federale) e le imposte nell'ambito dell'Unione Europea. L'amministrazione fiscale dello Stato si articola nelle seguenti istituzioni: Ministero delle Finanze (*Bundesfinanzministerium*), come massimo ente amministrativo, gli enti superiori (come il *Bundeszentralamt für Steuern*), enti medi (come le direzioni finanziarie – *Bundesfinanzdirektionen*) e gli enti locali (in particolare, l'ufficio doganale principale – *Hauptzollamt*).

La maggioranza delle imposte, invece, è amministrata dagli enti dei *Länder*. La struttura amministrativa degli enti corrisponde a quella federale e si articola come segue: Ministero delle Finanze del rispettivo *Land* (*Landesfinanzministerium*), come massimo ente amministrativo, enti superiori (come il *Bayerisches Landesamt für Steuern*), enti medi come in particolare la direzione finanziaria principale (*Oberfinanzdirektion*) e come enti locali gli uffici tributari locali (*Finanzämter*).

3.3 Riparto del gettito e perequazione fiscale (*Finanzausgleich*).

Il riparto del gettito fiscale tra Stato, *Länder* ed enti locali è stabilito da due norme costituzionali (artt. 106 e 107 GG) nonché da varie leggi federali, in particolare la legge sul riparto del gettito e sulla perequazione fiscale (*Gesetz über den Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern* (*Finanzausgleichsgesetz – FAG*) con diversi ambiti applicativi temporali che rendono difficile una chiara lettura delle norme relative. Prima di riassumerne le disposizioni più salienti, va ricordato che il principio generale del riparto tra lo Stato e i *Länder* è il principio di solidarietà e della comune responsabilità nell'ambito federale. Tale principio completa i principi di autonomia e di uguaglianza dei membri di una unione federale. La solidarietà comporta, in certi limiti di tollerabilità, una cessione di propri cespiti di gettito a favore di altri membri dell'unione federale.

Il riparto, come previsto dalle norme costituzionali e le leggi federali, si articola in quattro fasi o elementi:

3.3.1. – In prima battuta, l'art. 106 GG attribuisce il gettito di determinate imposte allo Stato, ai *Länder* o in comune allo Stato e ai *Länder* (cd. riparto verticale primario (*primärer vertikaler Finanzausgleich*)). Di esclusiva spettanza dello Stato sono in particolare i dazi e la gran parte delle imposte sul consumo (art. 106, comma 1, GG); ai *Länder*, invece, compete esclusivamente il gettito erogato dalla imposta sul patrimonio (*Vermögensteuer*) e dalla imposta sulle donazioni e sulle successioni (*Erbschaftsteuer*), (art. 106, comma 2, GG). Infine, di esclusiva spettanza delle municipalità sono i gettiti delle imposte reali come in particolare la imposta sugli immobili (*Grundsteuer*) e la *Gewerbesteuer* (una imposta simile all'IRAP italiana).

Le imposte con il gettito maggiore, ovvero l'imposta sul reddito delle persone fisiche (*Einkommensteuer*), l'imposta sul reddito delle persone giuridiche (*Körperschaftsteuer*) e l'imposta sul valore aggiunto (*Umsatzsteuer*) sono invece attribuite in comune allo Stato e ai *Länder* (cd. imposte comuni – *Gemeinschaftsteuern*) nonché alle municipalità (*Gemeinden*) in base ad un meccanismo di distribuzione abbastanza complicato. In sostanza, alle municipalità spettano: (i) il 15% del gettito delle imposte sul reddito, (ii) il 12% del gettito dell'imposta sui redditi da capitale, (iii) il 2,2% del gettito risultante dall'imposta sul valore aggiunto (dopo detrazione del 4,45% di tale gettito per lo Stato), di cui un 15% spetta alle municipalità situate nel territorio dell'ex Germania Est. Il rimanente 85% del gettito delle imposte sul reddito ed il rimanente 88% del gettito dell'imposta sui redditi da capitale vengono ripartiti in parti uguali tra Stato e i *Länder*. Infine, la ripartizione del gettito residuale dell'imposta sul valore aggiunto è dettagliatamente delineata nella legge sul riparto del gettito e sulla perequazione fiscale (*Finanzausgleichsgesetz*); anche se molto più complicata nel dettaglio, la normativa può essere semplicemente riassunta dicendo che il gettito residuale dell'imposta sul valore aggiunto è ripartito (più o meno) in parti uguali tra lo Stato e i *Länder*.

3.3.2. – In seconda battuta, il gettito attribuito ai *Länder* (imposte sui redditi, imposta sul valore aggiunto) è ripartito tra di essi in base alle disposizioni dell'art. 107 GG (cd. riparto orizzontale primario (*primärer horizontaler Finanzausgleich*)). Il principio generale per la ripartizione delle imposte sui redditi è la territorialità del relativo gettito (ovvero dove il soggetto passivo ha avuto la propria residenza); ulteriori disposizioni in merito sono oggetto di una specifica legge federale sul riparto (*Zerlegungsgesetz*). Il gettito dell'imposta sul valore aggiunto è invece suddiviso in base al numero di abitanti dei singoli *Länder*. Va notato, comunque, che solo il 75% dell'imposta sul valore aggiunto viene così distribuito tra i *Länder*; il restante 25% viene distribuito a *Länder* finanziariamente deboli (vedi al punto 3.3.4.).

3.3.3. – In terza battuta, la Costituzione prevede – a fronte del principio di solidarietà – una (limitata) perequazione tra i *Länder* per avvicinare le diverse capacità finanziarie (art. 107, comma 2, GG), cd. riparto orizzontale secondario (*sekundärer horizontaler Finanzausgleich*) o anche perequazione fiscale in senso stretto (*Finanzausgleich im engeren Sinn*). Tale perequazione non è intesa a livellare le diverse capacità finanziarie dei *Länder*, bensì a raggiungere una parità minima di mezzi per rendere il rispettivo ente territoriale in grado di prestare i servizi pubblici (e non) e garantire così i diritti dei propri cittadini.

3.3.4. – Infine, è prevista dalla Costituzione una cd. ripartizione aggiuntiva (*Ergänzungszuweisung*) dallo Stato a *Länder* finanziariamente deboli (cd. riparto verticale secondario (*sekundärer vertikaler Finanzausgleich*)).

4 Recenti riforme nel federalismo fiscale tedesco.

Negli ultimi anni il federalismo fiscale è stato più volte oggetto di dibattito politico. Da citare in particolare le due recenti riforme del federalismo del 2006 (*Föderalismusreform I*) e del 2009 (*Föderalismusreform II*). La prima riforma non portò a grandi modifiche strutturali, intervenendo in maniera limitata su alcuni elementi a favore dei *Länder* e delle municipalità, come ad es. l'introduzione di un divieto di trasferimento di compiti e doveri alle municipalità, il finanziamento provvisorio fino al 2019 per spese di costruzione di università, l'introduzione della facoltà di determinare l'aliquota per l'imposta sul trasferimento di immobili (*Grunderwerbsteuer*) per i *Länder* – facoltà, peraltro, sfruttata in gran numero dagli stessi, tanto che l'aliquota del 3,5% (sul valore dell'immobile trasferito) prevista dal legislatore su gran parte del territorio tedesco attualmente ammonta tra il 4,5% ed il 5,5%.

La seconda riforma del 2009, iniziata con la speranza (delusa) di modernizzare i rapporti tra Stato federale e *Länder*, in sostanza, tratta soprattutto la tematica dell'indebitamento pubblico, anche e soprattutto sullo sfondo dei criteri di stabilità europei. In particolare, la riforma ha introdotto un divieto di finanziare la spesa pubblica – sia dello Stato federale, sia dei *Länder* – attraverso l'accensione di crediti (art. 109, comma 1, GG). Tale divieto è “ammorbidito” da tre eccezioni, ovvero l'accensione di crediti per motivi congiunturali, l'accensione di crediti a causa di fatti straordinari ed

L'ESPERIENZA DEL FEDERALISMO FISCALE NELL'ORDINAMENTO TEDESCO

infine, un'eccezione generale a favore dello Stato federale per crediti fino all'ammontare del 0,35% del prodotto interno lordo.

Il divieto di cui sopra è, per una fase introduttiva fino al 2019, accompagnato dall'introduzione di un'ulteriore perequazione finanziaria (art. 143d GG) a favore dei Länder Berlino, Brema, Saarland, Sassonia-Anhalt e Schleswig-Holstein. Per facilitare la transizione nel nuovo regime, questi *Länder* riceveranno – in aggiunta al riparto e alla perequazione di cui sopra – ulteriori finanziamenti fino a 800 milioni di Euro complessivi (cd. aiuto di consolidamento – *Konsolidierungshilfen*). Tali aiuti sono sopportati in parti uguali dallo Stato federale e dai rimanenti *Länder*.

Prof. Franco Gallo

Giudice della Corte Costituzionale

I principi del federalismo fiscale*

1 Premessa.

Nella mente del governo che li ha promossi e varati, la legge delega 5 maggio 2009, n. 42 sul c.d. federalismo fiscale e i decreti delegati di essa attuativi finora emanati, dovrebbero costituire l'asse portante del processo di decentramento in atto nel nostro paese e, insieme, un avamposto dell'annunciata riforma fiscale generale e di quella istituzionale delle autonomie locali. In effetti, non può negarsi che detta legge – più dei decreti delegati - individua sufficientemente, nella fitta trama delle norme costituzionali che è diretta ad attuare, tanto i principi generali del federalismo fiscale, quanto più acconce regole di riparto delle competenze legislative tra Stato e Regioni in materia tributaria, quanto, ancora, il tipo di perequazione fiscale che lo Stato deve attuare. Il che – anche se avviene in termini abbastanza astratti ed aperti ad ulteriori interventi e cambiamenti di fronte – non potrà non incidere in qualche modo sulla stessa articolazione finanziaria dello Stato e degli altri enti territoriali, sulla distribuzione dei loro poteri costituzionali, sulle fonti e sulle modalità di finanziamento dei servizi pubblici (essenziali e non) e, in definitiva, sullo stesso equilibrio sociale e politico della Nazione.

I più importanti obiettivi perseguiti dalla legge delega in attuazione del nuovo Titolo V, Parte II, della Costituzione – che traspaiono da un'attenta lettura della stessa e che hanno un valore atemporale, indipendente dal varo dei decreti e regolamenti attuativi – possono così sintetizzarsi:

- consentire al meglio la costruzione di un sistema fiscale complessivo, nel quale coesistano armonicamente i due distinti sistemi tributari dello Stato e delle Regioni: il primo, che costituisce tautologicamente materia di competenza legislativa esclusiva dello Stato (art. 117, secondo comma, lettera e, Cost.); il secondo, ancora *in fieri* e residuale rispetto all'esistente sistema statale, che le singole Regioni possono creare e sviluppare nell'esercizio della potestà legislativa loro attribuita (art. 117, quarto comma, Cost.);

- realizzare a tal fine, attraverso la fissazione da parte dello Stato di principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario, una ragionevole ripartizione dei presupposti di imposta tra Stato, Regioni ed enti locali, che eviti contrapposizioni e sconfinamenti e coinvolga effettivamente le Regioni stesse nella scelta ripartitoria (art. 117, terzo comma, Cost.);

- preservare lo svolgimento dell'autonomia tributaria degli enti locali dal rischio di un'eccessiva espansione della potestà legislativa tributaria delle Regioni. Come si vedrà più avanti, la sorte dell'autonomia

* E' il testo, leggermente modificato, del contributo dell'autore agli studi in onore di Gianni Marongiu, di prossima pubblicazione.

tributaria degli enti locali può infatti dipendere, oltre che dalla potestà legislativa dello Stato, anche da quella delle Regioni cui essi appartengono, esercitata ai sensi dell'art. 117, quarto comma, Cost.;

- definire a regime regole di perequazione fiscale riparatrice degli squilibri geo-economici, che siano rispettose dei principi di uguaglianza, solidarietà, efficienza e sussidiarietà, pur senza contraddire il principio di autonomia e il suo corollario di autosufficienza finanziaria nello svolgimento delle funzioni, stabiliti dagli artt. 5 e 119 Cost.

Il corpo delle norme finora emanate affronta – come si è detto - questi delicatissimi temi in un'ottica che può definirsi di federalismo cooperativo e solidale, inframezzando regole “guida” del decentramento fiscale di buon spessore teorico con l'indicazione (fin troppo) prudente di principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario e della finanza pubblica. All'esame dei più importanti di tali principi e criteri direttivi di delega è dedicato il presente studio.

2 I principi generali del federalismo fiscale e quelli fondamentali di coordinamento del sistema tributario: differenze.

2.1. – Sul piano della tecnica legislativa, l'impressione che si ha dalla lettura complessiva soprattutto delle norme della legge delega n. 42 (e meno di quelle contenute nei decreti attuativi di essa) è quella di un prodotto legislativo tutt'altro che affrettato, che ha tenuto conto sia delle più recenti analisi dottrinarie in tema di autonomia finanziaria, sia delle proposte avanzate dai diversi schieramenti politici, sia delle diverse bozze di provvedimento redatte dalle qualificate commissioni di studio governative e regionali che si sono succedute dal 2001¹, sia delle più recenti sentenze della Corte costituzionale.

Può dirsi, insomma, che almeno la legge delega – passata attraverso un dibattito parlamentare molto ampio, non aspro, spesso convergente e costruttivo – costituisce nelle sue linee portanti un passo avanti, seppur non definitivo, rispetto al passato. Ha messo, comunque, in moto un articolato e complesso meccanismo di realizzazione progressiva di un prudente decentramento fiscale e finanziario, testimoniato dai numerosi decreti legislativi di attuazione, già emanati e di quelli correttivi da emanare. Data la sottolineata sua preminente natura di “legge di principi”, meriterebbe, peraltro, di essere anche supportata dall'emanazione di quella che comunemente è chiamata “Carta delle autonomie locali” (che attuerebbe il c.d. federalismo istituzionale) e soprattutto – come tenterò di spiegare in prosieguo – meglio puntualizzata ed integrata, possibilmente in occasione

¹ Mi riferisco, in particolare, alle proposte dell'Alta Commissione per il Federalismo fiscale presieduta dal Prof. Vitaletti, a quelle avanzate dalla commissione Giarda, al d.d.l. governativo di iniziativa dei ministri Lanzillotta e Padoa-Schioppa, alla bozza di progetto formulato dalla Regione Lombardia e alle diverse indicazioni provenienti dalle stesse Regioni e dall'ANCI

della preannunciata riforma fiscale generale, da più decise e coraggiose scelte legislative in ordine ai contenuti e alle dimensioni dell'autonomia tributaria. Fermo restando, beninteso, che tutto l'apparato normativo che via via si sta realizzando dovrebbe essere corredato, strada facendo, dall'indicazione di più analitici elementi quantitativi che informino e orientino in via previsionale circa gli effetti economici e finanziari derivanti dall'attuazione del progetto federalista; non ultimo l'effetto – se ci sarà – di variazione della pressione tributaria.

2.2. – Non sempre è possibile stabilire con la dovuta chiarezza a quale tipologia di principi e criteri la legge delega faccia riferimento e quali siano gli ambiti della loro applicazione.

Non è facile innanzitutto distinguere, nell'ambito dei principi elencati alla rinfusa negli artt. 2 e ss., quelli fondamentali di coordinamento del sistema tributario complessivo e quelli generali del federalismo fiscale; questi ultimi, a volte, conati dalla stessa legge delega, a volte, desunti dalla Carta costituzionale o da altre carte fondamentali del contribuente (ad esempio, lo statuto dei diritti del contribuente). La distinzione è, invece, importante e avrebbe forse meritato di essere meglio evidenziata, perché i due tipi di principi rispondono a due diverse funzioni e a due diversi tipi di intervento richiesti al legislatore delegato.

I principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario sono fissati dallo Stato e sono, in quanto tali, espressivi dell'esigenza di tutela dell'unità dell'ordinamento. Attengono, perciò, agli elementi informativi di regole fiscali stabili ed univoche, preesistenti e concorrenti rispetto a quelle, ancora *in fieri*, del federalismo fiscale. Essi presiedono, in particolare, ai rapporti e ai collegamenti tra il sistema tributario dello Stato e il sistema tributario regionale e locale in via di costruzione e valgono, perciò, anche come limiti e parametri delle competenze legislative statali e regionali e, quindi, della stessa autonomia tributaria regionale e locale.

I principi generali del federalismo fiscale, invece, attengono nella loro assolutezza ai valori e alla struttura generale del sistema di autonomia, alla tipologia degli specifici istituti tributari che lo caratterizzano e alle *rationes* ispiratrici degli istituti stessi, senza giungere al grado di specificità dei criteri direttivi di delega.

Vale la pena approfondire le interrelazioni tra i due tipi di principi, con riferimento alla specifica materia dei tributi propri regionali e locali e delle compartecipazioni ai tributi erariali.

3 I più importanti principi generali del federalismo fiscale.

I più importanti principi generali del federalismo fiscale, indicati dalla legge delega n. 42, per la maggior parte costituiscono, direttamente o indirettamente, i corollari e i presupposti del principio base di autonomia stabilito dall'art. 5 Cost. Del principio cioè che, nel contesto costituzionale in cui è collocato, è lo strumento di organizzazione della società nazionale atto a consentire il libero svolgimento di politiche proprie negli specifici ambiti di competenza assegnati dalla Costituzione alle diverse articolazioni territoriali

I PRINCIPI DEL FEDERALISMO FISCALE

(artt. 114 e 117 Cost.), a meglio distribuire le risorse, ad esaltare la diversità nelle scelte senza alimentare l'egoismo localistico e a liberare i talenti e le energie inesprese nel paese, specie nel Mezzogiorno.

Sono specificamente funzionali all'attuazione di tale principio di autonomia e ne costituiscono l'essenza i seguenti principi generali indicati nell'art. 2 della legge delega:

- il principio di autonomia finanziaria, espressamente contemplato dall'art. 119, primo comma, Cost., e cioè lo stesso principio di autonomia considerato sotto lo specifico profilo della spesa e dell'entrata (lettere *a*, *bb*, *ii*) e, con particolare riguardo a quest'ultima, sotto il profilo dell'autodeterminazione normativa delle entrate tributarie;

- il principio di sussidiarietà, anch'esso costituzionalizzato dall'art. 118, primo comma, secondo cui lo Stato deve intervenire solo nelle materie riguardo alle quali gli enti sottordinati, nell'ambito delle rispettive competenze, non possono decidere ed agire con efficacia (lettere *e* ed *ff*);

- il principio di semplificazione ed efficienza, che vuole che nella propria sfera di autonomia ogni amministrazione regionale o locale decida in termini di costi e benefici e agisca di conseguenza (lettere *c*, *f*, *z* e *dd*);

- il principio di responsabilità, che vuole che i cittadini amministrati siano posti in grado di controllare, indirizzare e giudicare l'operato dei loro amministratori per quanto riguarda le decisioni di spesa e di entrata (lettera *p*);

- il principio del beneficio – che si combina con quelli di capacità contributiva, progressività e territorialità (lettere *e*, *l* e *p*) e agevola l'attuazione del principio di responsabilità finanziaria e amministrativa – diretto a rendere, con riferimento ai servizi locali, più direttamente percepibile il collegamento nel territorio regionale e locale tra i prelievi subiti e i vantaggi derivanti dalla spesa.

A questi corollari del principio di autonomia si accompagnano i principi di solidarietà e di uguaglianza (lettere *e*, *m*, n. 2), con la specifica finalità di compensare e contenere la spinta autonomistica attraverso un intervento perequativo che garantisca, a favore delle Regioni e degli enti locali meno sviluppati, il finanziamento dei c.d. diritti fondamentali di cittadinanza.

La combinazione di tutti questi principi è evidentemente sintomatica della già sottolineata scelta del legislatore a favore di un federalismo "dissociativo" di tipo cooperativo o solidaristico e, perciò, non disgregante, da costruire, ai sensi dello stesso art. 5 Cost., nel contesto di una Repubblica una e indivisibile. Si tratta, cioè, di un federalismo (se così vogliamo chiamarlo) che, partendo dalla realtà storica di uno stato fortemente unitario, coniuga l'autonomia con i poteri centrali forti e, conseguentemente, il potere locale di votare le imposte con le esigenze di unitarietà impersonate dallo Stato-Repubblica (la c.d. *marble cake* che la dottrina economica americana contrappone alla *layer cake* propria del federalismo competitivo); il tutto, mantenendo alla legge statale il potere di fissare i principi fondamentali di coordinamento ed assicurando, nel contempo, ai cittadini residenti nelle comunità meno sviluppate il diritto ad avere, riguardo ai bisogni essenziali, la

garanzia dei livelli minimi di prestazione (per l'istruzione, la sanità e alcune forme di assistenza).

La conseguenza positiva della costruzione di questo tipo di federalismo è, dunque, la definitiva espunzione dalla legge delega di quei modelli di federalismo fiscale fortemente competitivo proposti nel passato che riecheggiano soluzioni di tipo nord-americano e svizzero, secondo i quali ogni livello di governo, superiore a quello comunale o provinciale, avrebbe il potere di istituire liberamente qualsiasi tipo di tributo su qualsiasi base imponibile, previo solo un blando coordinamento dello stato federale e nel solo rispetto di un principio di territorialità latamente inteso e di quello di leale concorrenza tra enti.

4 I principi fondamentali di coordinamento quali limiti e parametri dell'autonomia tributaria.

4.1. – Se quello sopra sinteticamente descritto è il modello astratto di federalismo fiscale tracciato dalle norme generali della legge delega in attuazione dei precetti costituzionali degli artt. 5, 117 e 119, c'è ora da domandarsi se, sullo specifico fronte delle entrate tributarie regionali e locali, le altre disposizioni di detta legge prevedano principi di coordinamento e criteri direttivi tali da realizzare effettivamente e, comunque, da non svalutare questo tipo di federalismo. C'è da domandarsi, in particolare, se i principi e criteri indicati dalla legge delega siano idonei a perseguire, sul medesimo fronte, quello che abbiamo visto dovrebbe essere, almeno in astratto, l'essenza del federalismo in campo tributario, e cioè il rafforzamento dell'autonomia tributaria degli enti territoriali in funzione dell'espansione dell'autonomia politica garantita dall'art. 5 Cost. nelle materie di loro competenza.

Dico subito che dall'esame che si farà di tali principi sembra risultare che, allo stato attuale, a questa domanda il complesso delle norme finora emanate abbia voluto dare una risposta molto cauta, nel senso della stabilizzazione della potestà legislativa esclusiva di imposizione dello Stato piuttosto che in quello di un potenziamento della potestà residuale "primaria" delle Regioni prevista dall'art. 117, quarto comma, Cost.². E ciò, pur non essendovi dubbio che in un modello di federalismo fiscale moderatamente dissociativo l'autonomia tributaria ha una sua intima coerenza soprattutto se intesa come capacità non solo di liberamente autodeterminare in via legislativa parte delle entrate tributarie, ma anche – come ho appena detto – di esserne titolare in funzione di un più pieno e responsabile svolgimento dell'autonomia politica regionale e locale.

² Usando l'aggettivo "primaria" intendo, naturalmente, riferirmi non ad una potestà speculare alla competenza esclusiva statale di cui al secondo comma dell'art. 117 Cost., bensì a una potestà originariamente e astrattamente sottratta al vincolo necessario della legge dello Stato (pur se da questa condizionabile in sede di coordinamento per principi fondamentali del sistema tributario).

Infatti, la legge delega, introducendo il principio di coordinamento risolvendosi nel divieto della doppia imposizione (statale e regionale) sullo stesso presupposto e valorizzando al massimo il coordinamento statale per principi fondamentali, si è ben guardata, per il momento, dal dare un assetto definitivo e pregnante all'autonomia tributaria regionale (e, attraverso questa, a quella locale) e si è prudentemente limitata a rendere lo stesso Stato, in quanto "Stato-coordinatore", arbitro nel tempo dello sviluppo di detta autonomia secondo le diverse contingenze e opportunità del momento. E vedremo anche che il rafforzamento dell'autonomia tributaria delle Regioni e degli enti locali non è operato subito dalla stessa legge delega, ma è fatto dipendere in concreto dal concorso di due fattori, di difficile realizzazione almeno nel breve e medio termine: da una parte, dall'emanazione di eventuali atti legislativi (frutto di future e più mature scelte politiche) diretti a depotenziare il sistema tributario statale attraverso la "rinuncia" da parte dello Stato ad alcuni suoi tributi; dall'altra, dal simmetrico potenziamento del sistema tributario regionale conseguente alla parallela istituzione, da parte della Regione, dei tributi rinunciati³. Il che dovrebbe significare che, finché non si deciderà a livello politico di regionalizzare o municipalizzare realmente alcuni tributi statali che si prestano a rendere effettiva l'autonomia tributaria e più pregnante il federalismo fiscale sul fronte delle entrate tributarie, lo spazio riservato all'esercizio della potestà legislativa primaria della Regione resterà minimo. Sarà, infatti, limitato a quei pochi tributi (regionali e locali) – c.d. tributi "corrispettivi" e di "scopo" – che essa potrebbe teoricamente stabilire e istituire di sua iniziativa ai sensi del richiamato art. 117, quarto comma, Cost.

Prima di esaminare i principi fondamentali di coordinamento fissati dalla legge delega che mi inducono a questa conclusione, è però necessario svolgere alcune osservazioni generali sulla funzione e sul modo di operare di tali principi.

4.2. – Va, innanzitutto, rilevato che dal complesso delle disposizioni costituzionali richiamate nei paragrafi che precedono, relative al riparto delle

³ Un timido esempio di rinuncia con questi effetti è quello offerto dal decreto legislativo di attuazione del federalismo regionale n. 68 del 2011, il quale, all'art. 7, dispone la soppressione dal 1° gennaio 2014 della tassa per l'abilitazione all'esercizio professionale, dell'imposta regionale sulle concessioni statali dei beni del demanio marittimo, dell'imposta regionale sulle concessioni statali per l'occupazione e l'uso dei beni del patrimonio indisponibile, della tassa sulle concessioni regionali, dell'addizionale regionale sui canoni statali per le utenze di acqua pubblica e della tassa per l'occupazione di spazi e aree pubbliche regionali. Naturalmente le Regioni, al momento della cessazione di tali tributi, potranno – volendolo – compensare la perdita di gettito istituendo, appunto, nuovi tributi propri in senso stretto con riferimento a presupposti non più assoggettati a imposizione da parte dello Stato, che è come dire replicando quelli statali soppressi.

competenze legislative tra Stato e Regioni, deriva che il coordinamento del sistema tributario rientra tra le materie attribuite alla competenza concorrente o ripartita esercitabile dalle Regioni. Il coordinamento spetta, perciò, in via esclusiva allo Stato nelle sole ipotesi in cui esso debba essere realizzato per principi fondamentali. Il terzo comma dell'art. 117 Cost. è chiaro in tale senso, laddove, dopo aver ricondotto il "coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario" alle "materie di legislazione concorrente", dispone espressamente che "nelle materie di legislazione concorrente spetta alle Regioni la potestà legislativa, salvo che per la determinazione dei principi fondamentali, riservata alla legislazione dello Stato".

È evidente che il coordinamento del sistema tributario affidato da tale disposizione alle Regioni può riguardare esclusivamente il rapporto tra esse e gli enti locali che insistono nel loro territorio e tra gli enti locali medesimi, mentre il coordinamento spettante allo Stato ai sensi della stessa disposizione si estende su tutto il territorio della Repubblica e riguarda sia il rapporto tra esso e le Regioni o gli enti locali sia quello tra le Regioni e gli enti locali sia quello tra le Regioni sia, infine, quello tra gli enti locali. Così come è evidente che il potere di coordinamento per principi fondamentali è esercitato dallo Stato non in quanto Stato-persona – e cioè come ente equordinato e paritetico, secondo la lettera dell'art. 114 Cost., rispetto agli altri enti territoriali – bensì in quanto Stato-ordinamento, e cioè quale ente da cui gli altri enti derivano i loro poteri. In particolare, lo Stato opera in tale caso in nome e nell'interesse della finanza pubblica nel suo complesso ed a tutela degli interessi pubblici generali che fanno capo all'ordinamento generale della Repubblica e non a tutela dell'ordinamento particolare dello Stato-persona. Nello stesso tempo, il coordinamento si presenta come l'altra faccia dell'autonomia, dipendendo in ultima analisi dall'applicazione dei cogenti principi fondamentali fissati dallo Stato il riparto *ratione materiae* delle competenze tributarie; che è come dire il riparto dei presupposti d'imposta tra amministrazione centrale, amministrazione regionale e amministrazione locale.

Questa ricostruzione, fondata sulla distinzione tra coordinamento "ordinario" delle Regioni e coordinamento per principi fondamentali dello Stato, trova puntuale rispondenza non solo nell'art. 117, terzo comma, ma anche nel più volte citato art. 119, secondo comma. Infatti, quest'ultima disposizione, nell'affermare che le Regioni (e gli enti locali) svolgono la loro potestà di imposizione "secondo i principi di coordinamento" senza distinguere (a differenza dell'art. 117, terzo comma) tra principi fondamentali e non, fa chiaramente intendere che i principi di coordinamento possono essere sia fondamentali, quando sono fissati dallo Stato ai sensi dell'art. 117, terzo comma, sia "ordinari" (ancorché "generali" nella loro sfera di applicazione territoriale), quando sono fissati dalla stessa Regione *versus* i propri enti locali.

Anche la legge delega mantiene questa dualità dei tipi di coordinamento. Nell'art. 1, infatti, definisce fondamentali i principi di coordinamento quando hanno per oggetto sia il dosaggio affidato allo Stato degli indicati principi di autonomia, sussidiarietà, uguaglianza e differenziazione sia la delimitazione e

il raccordo degli spazi riservati agli interventi normativi delle Regioni e dello Stato medesimo. Usa, invece, il termine coordinamento senza alcuna aggettivazione in quelle altre disposizioni che implicano, oltre il coordinamento (per principi fondamentali) dello Stato, anche quello (ordinario) delle Regioni limitatamente ai tributi locali da esse stabiliti.

Su tutta questa complessa e abbastanza macchinosa materia aleggia, comunque, il nodo irrisolto della mancata istituzione con norma costituzionale della c.d. Camera delle autonomie quale luogo di coordinamento politico che rappresenta gli interessi territoriali. Non v'è dubbio, infatti, che solo la diretta reciproca consultazione delle parti in causa nella sede parlamentare potrebbe garantire un migliore e più efficace coordinamento degli interessi regionali, locali e statali.

4.3. – Fatte queste preliminari considerazioni di carattere generale sui tipi di coordinamento realizzabili dallo Stato e dalle Regioni, va preso atto che l'art. 7 della legge delega n. 42 sembra – almeno a prima vista e in astratto – dosare sufficientemente il principio di autonomia con quello di unità della finanza pubblica. Da una parte, infatti, riconduce i tributi propri in senso stretto (e cioè i tributi regionali e locali gravanti su presupposti non assoggettati ad imposizione erariale) al principio di autonomia finanziaria previsto dall'art. 119, primo comma, Cost., attribuendo alle Regioni l'esercizio della potestà legislativa piena di stabilirli ed applicarli (art. 7, primo comma, lettera *b*), numero 3). Dall'altra parte, riequilibra opportunamente a favore dello Stato il peso di tali tributi, conferendo alle Regioni (e agli enti locali) il potere di intervenire sui c.d. tributi propri derivati (e cioè sui tributi statali il cui gettito è attribuito alle Regioni e agli enti locali) solo per modificarne le aliquote e per disporre esenzioni, detrazioni e deduzioni nei limiti e secondo i criteri fissati dalla legislazione statale (art. 7, primo comma, lettera *c*). Dunque, la potestà legislativa delle Regioni considerata dalla legge delega, nel caso dei tributi propri in senso stretto, trova la sua fonte, piena e primaria, nel principio di autonomia di cui ai richiamati artt. 5, 117, quarto comma, e 119 Cost. (e, in generale, nel principio di competenza e di equiordinazione di cui all'art. 114 Cost.); nel caso dei tributi propri derivati, trova, invece, il suo limite direttamente nell'art. 117, secondo comma, lettera *e*), e cioè nella norma che, definendo i confini del sistema tributario statale, delimita anche l'ambito residuale di autonomia delle Regioni e degli enti locali.

Ciò, in termini astratti e generali. In termini concreti, però – come si è già anticipato e vedremo meglio nel prosieguo – tale dosaggio perde gran parte della sua efficacia. La scelta di fondo in tema di autonomia tributaria regionale e locale originaria viene, infatti, fortemente circoscritta, oltre che dalla “stabilizzazione” che la legge delega compie del sistema tributario dello Stato (comprensivo dei tributi propri derivati), anche dalla fissazione di principi fondamentali di coordinamento e di analitici criteri di delega diretti, in ultima analisi, a limitare fortemente detta autonomia in funzione dell'unità della finanza pubblica e del sistema tributario nel suo complesso e, soprattutto, delle politiche di controllo della pressione tributaria. Di tali principi tratteremo nelle pagine che seguono.

5 Il principio di territorialità.

La legge delega fa generico riferimento, nell'art. 2, secondo comma, lettera e), alla territorialità quale principio cui il legislatore delegato deve attenersi nel disciplinare l'attribuzione "di risorse autonome ai comuni, alle province, alle città metropolitane e alle Regioni, in relazione alle rispettive competenze". Tale principio è anche richiamato nelle lettere hh) dello stesso art. 2, le quali, riproducendo l'analoga formulazione usata dall'art. 119, secondo comma, Cost., sottolineano "la territorialità dei tributi regionali e locali" e la "riferibilità al territorio delle compartecipazioni al gettito dei tributi erariali". Alla territorialità si richiama anche l'art. 7, comma 1, lettera d), dove sono dettati i principi per determinare le modalità da adottare per attribuire alle Regioni il gettito dei tributi propri istituiti con legge dello Stato e delle compartecipazioni ai tributi erariali.

La legge delega, in particolare, nel richiamato art. 2 dispone che il principio di territorialità – inteso letteralmente come principio che impone una stretta connessione tra il luogo in cui si verifica o si colloca il presupposto del tributo e l'utilizzazione del relativo gettito per il finanziamento dei servizi resi ai contribuenti che partecipano alla collettività locale e, quindi, risiedono o (solo) operano in quel territorio – deve applicarsi non solo con riferimento ai tributi propri in senso stretto stabiliti dalla Regione ed istituiti dall'ente locale (per i quali il collegamento al territorio è un dato naturale), ma anche con riferimento all'attribuzione del gettito dei tributi derivati e di quelli compartecipati erariali. Si tratta di quei tributi statali che, ai sensi del comma 1, lettera a), dello stesso articolo 7, sono assunti specificatamente quali fonti di finanziamento delle "spese derivanti dall'esercizio delle funzioni nelle materie che la Costituzione attribuisce alla [...] competenza esclusiva e concorrente" delle Regioni, nonché delle "spese relative a materie di competenza esclusiva statale, in relazione alle quali le Regioni esercitano competenze amministrative". E' chiara in tal senso la lettera d) dell'art. 7, comma 1, laddove essa, prima, richiede che esista – anche per i "tributi istituiti con legge dello Stato" e per le "compartecipazioni ai tributi erariali" utilizzati a far fronte a dette spese – uno stretto rapporto di relazione tra essi e il territorio in cui sono applicati e riscossi e, poi, definisce puntualmente le modalità di attribuzione alle Regioni del relativo gettito, facendo espresso riferimento, in ragione della natura di tali tributi, al luogo in cui è situata la ricchezza tassata (il luogo in cui avviene il consumo, per i tributi aventi quale presupposto i consumi; il luogo dove si trovano i cespiti, per i tributi gravanti sul patrimonio; il luogo dove si presta l'attività produttiva, per i tributi basati sulla produzione; il luogo dove è residente il percettore, per i tributi riferiti ai redditi delle persone fisiche).

Fissando queste modalità di attribuzione, il legislatore delegante delinea un tipo, diciamo così, anomalo di territorialità, che si risolve nella mera "riferibilità" al territorio regionale del gettito dei tributi erariali derivati e compartecipati, e cioè di quei tributi la cui relazione con il territorio serve, in ultima analisi, non a definire l'ambito di applicazione del tributo, bensì ad evidenziare statisticamente l'ammontare delle fonti statali destinate al

finanziamento delle spese regionali e locali. In altri termini, la riferibilità parrebbe servire ad individuare quanta parte dei tributi erariali “pagati” o prodotti nel territorio ed affluiti nelle casse dello Stato “ritorna nella disponibilità” dell’ente territoriale erogatore della spesa e quanta parte, invece, lo Stato, in attuazione dell’art. 119 Cost., utilizza a fini perequativi a favore delle altre Regioni e degli altri enti locali non autosufficienti.

6 Il principio di continenza.

Il principio di continenza opera quale fisiologico limite interno all’esercizio della potestà residuale d’imposizione delle Regioni. Tale limite consiste nella necessità che il prelievo, frutto dell’esercizio di detto potere, sia direttamente correlato, oltre che al territorio regionale, anche alle materie oggetto delle competenze regionali ripartite e residuali di cui al terzo e quarto comma dell’art. 117 Cost. Nello stabilire tale principio, il legislatore statale ha fatto la scelta – consentitagli, ma non impostagli, dall’art. 117, terzo comma – di limitare l’ambito entro il quale il legislatore regionale può individuare i presupposti dei tributi propri in senso stretto alle materie riservate allo stesso legislatore dagli indicati commi. Evidentemente, alla base di tale scelta c’è una valutazione politica fondata sulla stretta strumentalità dell’autonomia normativa tributaria delle Regioni agli interessi delle Regioni stesse ed oggetto delle materie di loro competenza.

Al fine di individuare i criteri di collegamento attraverso i quali si possa dire se un determinato tributo proprio rientri, quanto al suo presupposto, nella competenza impositiva regionale, il rispetto del principio di continenza richiede, dunque, di verificare se i termini da porre in relazione – materie di competenza regionale, da un lato, tributi regionali “propri”, dall’altro – possiedano quell’omogeneità tale da permettere detto collegamento. Al riguardo l’unico criterio da utilizzare per garantirsi che una tale omogeneità sussista non può che essere, a mio avviso, quello dell’interesse. Le materie oggetto di competenza legislativa ai sensi dell’art. 117 Cost. sono, infatti, vere e proprie classi di interessi, unificati sotto il profilo oggettivo, per la cui soddisfazione – si è visto – le Regioni si avvalgono o di una potestà ripartita (terzo comma) o di una potestà residuale (quarto comma).

Se si ragiona in questi termini, è indubbio che, accanto al primo e fondamentale interesse alla percezione di un’entrata che la Regione persegue nell’individuare una fattispecie impositiva, ne sussistono altri – diciamo così, secondari – che attengono all’oggetto dell’imposizione, sono funzionali al perseguimento di determinate politiche economico-sociali regionali e locali e sono, perciò, ricompresi nel presupposto impositivo che il legislatore regionale andrà a scegliere nell’esercizio della sua potestà d’imposizione. E’ a questi interessi che occorre riferirsi per definire il principio di continenza. E solo se si accerta che la relazione tra essi e le classi sostanziali di interessi sottesi alle materie attribuite alla competenza regionale è di continenza, è possibile attribuire alla Regione la potestà legislativa primaria di stabilire un tributo avente per presupposto, appunto, la ricchezza che incorpora detti interessi correlati.

Tale accertamento non è certo agevole, considerato il carattere proteiforme e non facilmente definibile dei diversi interessi da considerare e la non sempre perfetta loro corrispondenza e correlabilità. Esso è demandato, in ultima analisi, alla sensibilità del legislatore regionale e all'intervento coordinatore di quello statale, i quali, nel costruire un sistema tributario regionale e locale in armonia con quello statale, devono appunto valutare la sovrapposibilità qualitativa e quantitativa, anche solo parziale, delle materie di competenza regionale ai fatti, agli atti e alle situazioni che si intendono assumere come presupposti del tributo proprio.

Sotto questo profilo qualche problema di contenenza potrebbe porsi, ad esempio, con riguardo alla possibilità di inquadrare, tra i tributi regionali e locali propri in senso stretto, quei tributi ambientali che sono caratterizzati dall'esistenza di un nesso di causalità necessaria tra il loro specifico presupposto e il fatto materiale – l'unità fisica – che determina un deterioramento dell'ambiente scientificamente accertato. Ad una prima deliberazione si potrebbe, invero, avere il dubbio che tale tipo di tassazione, essendo ambientale, abbia un presupposto che incorpora in qualche modo "la tutela dell'ambiente", e cioè una "materia" (se così può chiamarsi) che è espressamente annoverata dall'art. 117, secondo comma, lettera s), tra quelle di competenza esclusiva statale. Questo dubbio, peraltro, non regge ad un maggiore approfondimento. Infatti, i tributi ambientali, anche quando assumono come loro presupposto le emissioni inquinanti, hanno pur sempre per oggetto materiale non il bene ambientale in sé, ma l'evento generatore dell'emissione, e cioè un fatto, una situazione o un bene normalmente e direttamente correlabili con le materie di competenza concorrente o residuale della regione. Tale evento, in altri termini, riguarda la tutela dell'ambiente solo in ragione della sua idoneità a provocare un deterioramento dell'ambiente stesso e, quindi, della sua idoneità ad essere assunto come presupposto di un tributo ambientale. Ai fini della contenenza esso è, però, riconducibile ad altre materie competenziali quali possono essere, ad esempio, la produzione, il trasporto o la distribuzione di energia.

Naturalmente in tali casi, per essere assoggettata al tributo regionale o locale proprio in senso stretto, la fonte inquinante non solo deve essere ricompresa nelle materie di competenza ripartita e residuale della Regione, ma deve anche rispettare il principio di territorialità, nel senso che essa deve produrre ed esaurire i suoi effetti nell'ambito del territorio regionale o locale (si pensi ai tributi che colpiscono l'inquinamento acustico o gli impianti di riscaldamento). Ne consegue che la leva tributaria regionale (e locale) deve essere esclusa e deve preferirsi una tassazione generale statale in tutti i casi in cui detti effetti siano diffusi, travalichino il confine dell'ente territoriale minore e, di conseguenza, il prelievo sia destinato a sostenere politiche ambientali relative a mali globali, come il surriscaldamento termico.

7 Il divieto della doppia imposizione regionale dello stesso presupposto erariale.

7.1. – Il principio di coordinamento, risolvendosi nel divieto della doppia imposizione regionale sullo stesso presupposto statale (definito anche come principio della riserva statale di presupposto), rappresenta, insieme a quelli di continenza e di territorialità, la più importante regola di raccordo tra l'ordinamento statale e quello regionale. Richiede, pertanto, un'attenta considerazione e un breve inquadramento storico.

Ricordo che, prima della promulgazione della legge delega e nell'attesa che il legislatore statale fissasse principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario, si era prodotta una giurisprudenza costituzionale molto prudente, che, pur non negando l'esistenza dei due distinti sistemi tributari ambedue primari, l'uno statale e l'altro regionale, aveva letto le norme del Titolo V – e, in particolare, la lettera *e*) del secondo comma e il quarto comma dell'art. 117 – in modo da privilegiare la competenza legislativa esclusiva dello Stato a scapito di quella, appena nata, regionale.

Partendo dal presupposto che detta lettera *e*) si limita ad assumere come oggetto della competenza legislativa statale tutta la materia del “sistema tributario dello Stato”, la Corte costituzionale, nell'assenza di norme attuative degli artt. 117 e 119 Cost., aveva dato per scontata l'“intangibilità” della competenza legislativa esclusiva dello Stato in materia di “sistema tributario statale” (regola questa, si è visto, del tutto tautologica, essendo ovvio che debba essere lo Stato ad avere competenza esclusiva sui propri tributi) ed aveva, perciò, interlocutoriamente riconosciuto in capo alle Regioni una primaria potestà di imposizione solo in via residuale e di risulta, ricavandola per differenza dal sistema tributario erariale. Aveva, cioè, acconsentito a che le Regioni potessero svolgere la loro potestà d'imposizione, ma solo per istituire tributi regionali propri in senso stretto, e cioè – si è visto – quei tributi che non facevano parte, fin dall'origine, del sistema tributario erariale. Mancando principi di coordinamento che dessero un assetto definitivo al rapporto tra i due sistemi, la Corte aveva dunque ritenuto, in via astratta, che spettasse alle Regioni una potestà normativa di imposizione, ma nel contempo aveva in concreto escluso – sulla base appunto dell'art. 117, secondo comma, lettera *e*) – che tale potestà potesse avere per oggetto tributi che avevano gli stessi presupposti o le stesse basi imponibili di quelli erariali già vigenti.

Attraverso questa interpretazione, il problema dell'individuazione della sfera delle due competenze legislative era stato, perciò, risolto dalla Corte *ratione temporis* in via interlocutoria, dando prevalenza al previo esercizio della potestà impositiva dello Stato e ponendo, transitoriamente, il conseguente divieto alle Regioni a statuto ordinario di istituire tributi che duplicassero i presupposti dei tributi statali. Così, il sistema tributario statale si autoconservava – e, quindi, permaneva la natura erariale dei tributi che lo componevano – almeno finché esso non fosse stato modificato da altre norme

statali che delimitassero in via di coordinamento l'ambito della competenza legislativa regionale.

7.2. – E' in questa situazione che è intervenuta la legge delega n. 42, il cui articolo 2, alle lettere *e*) ed *o*), ha per le grandi linee ricalcato – e, perciò, reso permanente e a regime – la prudente descritta impostazione della Corte costituzionale. Tale articolo, pur non trovando nell'astratta previsione dei commi 2, lettera *e*), 3 e 4 dell'art. 117 Cost. un espresso ostacolo a istituire forme di prelievo regionale che si aggiungessero a quelle vigenti statali, ha dunque seguito la via, più restrittiva, indicata provvisoriamente dalla Corte. Ha vietato, così, ogni doppia imposizione regionale sul medesimo presupposto statale (salvo, quanto ai tributi propri derivati, l'istituzione di addizionali regionali e locali) ed ha negato, perciò, anche ogni intervento autonomo della Regione sulle basi imponibili e sulle aliquote di tributi stabiliti da leggi statali.

In particolare, l'articolo 2, secondo comma, lettera *o*), nell'aggiungere ai principi di territorialità e di continenza quello del divieto della doppia imposizione regionale, persegue indubbiamente l'apprezzabile obiettivo di evitare lo straripamento del sistema regionale e i conseguenti attriti con quello statale, ma nello stesso tempo riduce di fatto anche le mire autonomistiche delle Regioni e degli enti locali. La rigida applicazione di tale principio ha, infatti, non solo l'effetto di mantenere la ricchezza tassata con i tributi erariali sotto l'esclusivo controllo e dominio dello Stato, ma anche quello – già anticipato nei precedenti paragrafi – di lasciare pochi margini alla scelta autonoma delle Regioni nella creazione di un loro sistema tributario regionale.

Invero, la portata centralizzante del divieto potrebbe essere parzialmente attenuata se, applicando alla lettera *o*) dell'articolo 2, lettera *o*), si limitasse il divieto alle ipotesi di doppia imposizione giuridica e non a quelle di doppia imposizione economica. Dovrebbe, cioè, essere lasciata aperta alle Regioni la possibilità di istituire – nel rispetto, ovviamente, degli altri principi di coordinamento fissato dallo stesso articolo 2 (e, in particolare, del principio di continenza) – tributi propri che colpiscano una ricchezza che “economicamente” può ricondursi a quella oggetto dell'imposizione erariale, ma che “giuridicamente” non è la stessa assunta dalla legge statale quale specifico presupposto delle imposte erariali già esistenti. Per le imposte sui redditi, ad esempio, tale possibilità sarebbe la naturale conseguenza del fatto che il sistema statale è stato costruito, riguardo ad esse, sulla base di una elencazione legale tassativa dei presupposti giuridici reddituali e non di una definizione di reddito imponibile generale, di principio e ricalcata su una nozione economica di reddito valida per ogni incremento di valore. Per cui, almeno teoricamente e salvo ostacoli d'altro tipo (quale, appunto, l'assenza di continenza del presupposto nella materia di competenza regionale), per via di tale argomentazione potrebbe aprirsi uno spazio per tassare a livello regionale redditi che, pur essendo economicamente tali, non lo sono giuridicamente perché non coincidenti con quelli assunti dalla legge come presupposto

dell'imposta statale e, quindi, perché estranei al divieto di doppia imposizione.

7.3. – Indipendentemente dalle considerazioni sopra svolte, va comunque rilevato che il divieto della doppia imposizione comporta due conseguenze, che costituiscono, l'una, un indice della già sottolineata intenzione del legislatore delegante di mantenere, almeno per ora, intatto il sistema tributario statale senza “trasferire” alla competenza primaria delle Regioni alcun consistente tributo attualmente di pertinenza statale; l'altra, il segnale di un non perfetto allineamento tra il regime applicabile alle Regioni a statuto ordinario e quello applicabile alle Regioni a statuto speciale.

Sulla prima conseguenza mi intratterò più avanti in sede conclusiva. Qui voglio solo sottolineare che la scelta di mantenere il sistema tributario statale nella sua integrità senza alcuna “cessione” di tributi alle Regioni e di escludere, nel contempo, la possibilità per esse di attingere autonomamente anche ai presupposti oggetto di tributi statali ha ridotto molto l'area di esercizio della potestà regionale primaria di imposizione prevista dall'art. 117, quarto comma, Cost. Di fatto, l'unico sostanzioso margine lasciato all'esercizio di una potestà legislativa regionale autonoma riguarda l'istituzione di addizionali e di sovrimezzate dei tributi statali e la fissazione delle aliquote tra un minimo e un massimo. Ma è evidente che in questi casi tale esercizio si svolge in modo non pieno, nel solo ambito della competenza legislativa statale delimitante la sfera di autonomia delle Regioni e degli enti locali medesimi. Alla stessa stregua, insomma, di ciò che avveniva prima dell'entrata in vigore del nuovo Titolo V e avviene ancora per i tributi propri derivati, quali l'ICI e l'IRAP.

La seconda conseguenza riguarda la differenza di regime che viene a verificarsi tra le Regioni a statuto ordinario e quelle a statuto speciale. Tale differenza deriva dal fatto che il divieto di duplicazione, risolvendosi in un principio fondamentale di coordinamento introdotto dalla legge statale, non si estende automaticamente alle Regioni a statuto speciale, essendo queste soggette solo al (diverso) regime costituzionale risultante dai loro statuti e non, automaticamente, a quello introdotto dal nuovo Titolo V della Parte II della Costituzione. E' noto che in base agli statuti speciali le Regioni possono istituire tributi propri alla sola più favorevole condizione che essi siano in armonia con i principi del sistema tributario statale, senza che alle Regioni medesime siano applicabili – appunto, automaticamente – (anche) i principi fondamentali di coordinamento fissati dallo Stato. Più in particolare, ai sensi dell'art. 10 della legge costituzionale n. 3 del 2001, questi ultimi trovano applicazione solo se l'autonomia da essi assicurata è più ampia di quella garantita dallo statuto speciale. Il che certamente non avviene nella specie, in quanto l'autonomia statutaria delle Regioni a statuto speciale in materia tributaria appare *prima facie* più ampia di quella garantita dal Titolo V, Parte II, della Costituzione alle altre Regioni. Se si volesse estendere, per uniformità di trattamento, il divieto di duplicazione dei presupposti anche alle Regioni a statuto speciale, sarebbe quindi necessario attivare la specifica

procedura, prevista dagli statuti, per modificare le norme finanziarie con legge ordinaria statale, sentite (a volte, previo accordo con) le Regioni stesse.

8 I più rilevanti criteri direttivi di delega che attuano l'art. 119 Cost. in punto di autonomia tributaria delle Regioni e degli enti locali.

8.1. – Dopo la disamina dei più importanti principi generali del federalismo fiscale e di quelli fondamentali di coordinamento del sistema tributario, enunciati dalla legge delega n. 42, è ora il caso di soffermarsi su quei criteri direttivi di delega indicati dalla stessa legge che, ulteriormente specificando tali principi, danno un'idea più completa del decentramento tributario che si intende realizzare per le Regioni a statuto ordinario. Prima, però, di procedere a tale esame, è necessario raccogliere le fila di quanto si è venuto fin qui dicendo sull'assetto dato dalla legge delega ai tributi propri regionali e locali. Si è visto che l'art. 7 di detta legge accoglie implicitamente la bipartizione dottrinarla dei tributi propri delle Regioni e degli enti locali in tributi propri in senso stretto e in tributi propri derivati; i primi, frutto dell'esercizio della sola potestà di imposizione delle Regioni, i secondi, frutto dell'esercizio della potestà legislativa statale, ma devoluti alle Regioni e agli enti locali quanto al gettito. Tale articolo dà, dunque, per scontato che a livello costituzionale esistono due sistemi tributari primari oggetto di coordinamento, da parte dello Stato, nell'interesse della finanza pubblica nel suo complesso: il sistema erariale, riconosciuto dall'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost. e quello regionale, fondato sulla potestà legislativa di cui all'art. 117, quarto comma, Cost., e presupposto dall'art. 119 Cost.

Si è pure visto che, coerentemente con tale impostazione, la caratteristica saliente dei tributi regionali propri in senso stretto è quella di essere – al pari dei tributi statali – conseguenza dell'esercizio di una potestà di imposizione primaria, con la differenza però che, mentre la potestà impositiva statale non ha limiti (se non quello, indiretto e implicito, derivante dall'ammontare delle spese pubbliche da coprire *ex art. 53 Cost.*), la potestà regionale trova, invece, un limite insuperabile soprattutto nel divieto di duplicazione delle basi imponibili statali e nei principi di continenza e di territorialità.

Va qui aggiunto, per quanto riguarda specificatamente i tributi locali, che l'esistenza di due sistemi può comportare la possibilità teorica di una concorrenza legislativa tra Stato e Regioni. Le lettere a) e g) dell'art. 12 della legge delega attribuiscono, infatti, ad ambedue la potestà di stabilire i tributi locali (che poi gli enti locali istituiscono ed applicano). In particolare, la lettera a) attribuisce allo Stato il potere di individuare e prevedere con propria legge qualunque tributo locale, il quale pertanto, una volta da esso stabilito, va ricondotto alla categoria dei tributi locali derivati. A sua volta, la lettera g) consente alle Regioni di "istituire" – più correttamente "prevedere", se si accetta l'interpretazione che daremo più avanti di tale disposizione – tributi locali propri in senso stretto, ammettendo la possibilità che esse anticipino nel tempo, con la concreta istituzione di tali tributi, analoghe iniziative dello Stato.

8.2. – Sempre con riguardo ai tributi locali, la legge delega, nei suoi artt. 2, lettera *q*), numero 2, e lettere *s*) e *t*), e 12, sembra, poi, aver fatto la scelta – in linea di massima coerente con quelle tradizionali visioni e con quei modelli dell'autonomia tributaria locale già presenti nella legislazione precedente il nuovo Titolo V della Costituzione – secondo cui gli enti locali hanno la potestà regolamentare non solo di “istituire” e disciplinare i tributi “stabiliti” dallo Stato o dalla Regione nell’ambito delle proprie competenze legislative, ma anche di modificare le aliquote e di introdurre agevolazioni (in particolare, art. 12, comma 1, lettera *h*), beninteso entro i limiti fissati dalla legge, sia statale che regionale.

Peraltro, alcune differenze terminologiche emergenti dalle indicate disposizioni potrebbero legittimare il dubbio che la disciplina dettata possa allontanarsi dagli schemi tradizionali sopra indicati, a volte, in senso espansivo dell'autonomia tributaria locale, a volte, in senso riduttivo. Ne dà conto nelle pagine che seguono.

8.2.1. – Intanto, sul piano del linguaggio può sembrare discutibile – e, comunque, possibile causa di fraintendimento (non solo) per il legislatore delegato – l'uso di alcuni verbi che l'art. 12 fa per regolare la distribuzione delle competenze legislative e regolamentari tra i diversi livelli di governo. Ricordo al riguardo che l'art. 119, secondo comma, Cost. usa i verbi “stabiliscono e applicano” (i tributi di loro pertinenza) per indicare l'oggetto della potestà normativa di imposizione degli enti locali e delle Regioni, presupponendo così un procedimento normativo per cui i tributi “stabiliti” dalle Regioni (e dallo stesso Stato se sono tributi propri derivati) devono poi essere “istituiti” e regolati negli elementi non strutturali dagli enti locali. La legge delega, invece, letteralmente:

- nell'art. 2, primo comma, lettera *q*), attribuisce alle Regioni (solo) il potere diretto di “istituire” essa e non, quindi, “stabilire”, come dice l'art. 119, tributi locali;

- nell'art. 12, primo comma, lettera *a*), attribuisce alla legge statale il potere di “individuare” i tributi propri degli enti locali definendo i presupposti, i soggetti passivi e le basi imponibili e stabilendo “le aliquote di riferimento valide per tutto il territorio nazionale”;

- nello stesso art. 12, primo comma, lettera *g*), integra e meglio specifica quanto risulta dalla lettera *q*) dell'art. 2, e cioè che alle Regioni spetta il potere – che parrebbe parallelo a quello dello Stato di cui alla lettera *a*) – di “istituire” anch'essa i nuovi tributi degli enti locali, “specificando gli ambiti di autonomia riconosciuti agli enti locali” medesimi;

- sempre nell'art. 12, primo comma, lettere *d*) ed *e*), fa riferimento ad una “disciplina” rimessa al legislatore delegato di un tributo comunale avente lo scopo di finanziare la realizzazione di opere pubbliche, servizi turistici e la mobilità regionale (lettera *d*) e di un tributo provinciale, anch'esso di scopo, non meglio identificato (lettera *e*), attribuendo all'ente la facoltà di “stabilirli e applicarli” in relazione a tali scopi.

La lettura progressiva di tali disposizioni fa nascere il dubbio se effettivamente la legge delega intenda attribuire alle Regioni un potere

autonomo di “stabilire e individuare” – come è detto espressamente nell’articolo 119, secondo comma, Cost. – tributi locali propri in senso stretto senza attingerli da una previa tassativa elencazione della legge statale, o se, invece – come letteralmente dice la citata lettera *q*) dell’articolo 2, primo comma – esse possano solo “istituire” tributi già previamente “stabiliti” e “individuati” o “previsti” dallo Stato come tributi locali.

La risposta che, letteralmente e a prima vista, parrebbe doversi dare a questa domanda è nel secondo senso. L’articolo 12 usa, infatti, solo il verbo “istituire” e non “stabilire” per indicare l’oggetto della potestà impositiva della Regione. E’ evidente, però, che sul piano logico e sistematico questa risposta non può essere accettata. Se dovessimo limitarci a una siffatta interpretazione letterale, l’articolo 12 cozzerebbe infatti in modo patente con l’articolo 119 Cost. che – si è visto – in relazione anche al precedente articolo 117, quarto comma, attribuisce espressamente alle Regioni il potere di “stabilire” i tributi propri e non solo di istituirli ed applicarli. Queste discrasie terminologiche, perciò, non possono che essere il frutto di un uso (costituzionalmente) non appropriato dei verbi sopra richiamati, dovendo il verbo “istituire” con riferimento alla potestà d’imposizione della Regione essere interpretato, in coerenza appunto con i richiamati articoli, esclusivamente nel senso dell’identità tra “istituire” e “stabilire” e, quindi, nel senso che spetta anche alla Regione (oltre che allo Stato) di “individuare” e “stabilire” (oltre che “istituire”) tributi propri regionali (o locali) in senso stretto, senza la necessaria mediazione dello Stato.

8.2.2. – Indipendentemente dalla risoluzione di questo indecifrabile *rebus* semantico, ci si deve domandare se possa avere un qualche valore, ai fini del potenziamento dell’autonomia garantita *ante* nuovo Titolo V, la richiamata espressione “specificando [la Regione] l’ambito di autonomia riconosciuto agli enti locali”, usata dall’articolo 12, primo comma, lettera *g*), con riferimento alla potestà legislativa regionale di istituire nuovi tributi locali. Bisogna domandarsi, in particolare, se questa formulazione possa avallare un’interpretazione nel senso che è consentito all’ente locale, nell’esercizio della sua autonomia tributaria, “stabilire” (oltre che “istituire” ed “applicare”) esso stesso il nuovo tributo previsto dalla legge regionale nel rispetto, ovviamente, della riserva di legge relativa fissata dall’art. 23 Cost. e regolandolo secondo la *guide line* indicata dalla legge regionale stessa ai sensi, appunto, dell’art. 12, primo comma, lettera *g*).

A tale interpretazione si potrebbe giungere attribuendo al verbo “stabilire”, usato dal legislatore costituzionale nell’art. 119, secondo comma, il significato semanticamente corretto di “determinare”, “fissare”, “indicare stabilmente” e al verbo “istituire” il significato meno pregnante – accolto dal legislatore ordinario vigendo il vecchio Titolo V, Parte II, Cost. – di indicare quello che allora era il contenuto più rilevante dell’autonomia impositiva dell’ente locale, e cioè il “deliberare” e il “decidere” con regolamento l’applicazione di un tributo già stabilito dalla legge: nel regime antecedente al nuovo Titolo V, un tributo “istituito” dall’ente locale era normalmente un tributo già in precedenza “stabilito” nella sua struttura da un altro livello di governo; nel nuovo regime fissato dall’art. 119, un tributo “stabilito” è

qualcosa di più, è cioè un tributo determinato anche dallo stesso ente locale e solo abbozzato dalla legge regionale, appunto, “specificando l’ambito di autonomia”.

Seguendo questa interpretazione, il più di autonomia garantito agli enti locali dalla nuova disciplina si risolverebbe, in particolare, non certo nella potestà legislativa, piena e primaria, dell’ente locale d’imporre il tributo proprio in senso stretto (vietandolo espressamente il disposto dell’articolo 23 Cost.), bensì nel potere di “stabilirne” – e, quindi, “individuare” – in via regolamentare gli stessi elementi strutturali (o parte di essi) nell’ambito delle materie e nella sfera dei soggetti indicati (meglio previsti) 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 andrà ad istituire.

In questa prospettiva la legge regionale si presenterebbe, perciò, pur sempre come la “base” legislativa su cui l’ente locale fonda il suo potere d’imposizione e che, in quanto espressione della riserva di legge relativa di cui all’articolo 23 Cost., 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 e il settore o la tipologia e, in definitiva, i limiti dell’imposizione, all’interno dei quali è consentito all’ente locale di “concepire” e costruire in modo specifico il tributo proprio (ad esempio, un tributo c.d. corrispettivo o di controprestazione, ispirato al criterio del beneficio, o un tributo di scopo mirato al finanziamento di un’opera locale).

Questa interpretazione – che non sembra abbia incontrato il favore della dottrina (la quale, peraltro, non mi risulta abbia in qualche modo motivato il suo dissenso) – sarebbe, dunque, indubbiamente in linea con l’idea funzionale di autonomia tributaria, che, si è visto, è insita nell’articolo 119 Cost. e nell’articolo 2 della legge delega. Soprattutto, darebbe una plausibile spiegazione della atipica generica formula usata dall’art. 12, primo comma, lettera g), della stessa legge per definire il potere attribuito alla Regione di “specificare” l’ambito di autonomia normativa riconosciuto all’ente locale in materia di tributi. Essa troverebbe, però, applicazione limitatamente a quei tributi propri locali in senso stretto che le Regioni potrebbero in futuro prevedere. Per i tributi locali derivati – previsti ed individuati dalla legge statale – la lettera a), primo comma, dello stesso articolo 12 non riproduce, invece, la disposizione della lettera g), ma per certi versi la contraddice, perché – a differenza di questa – esclude espressamente la possibilità per l’ente locale di scegliere esso il presupposto dell’imposta nell’ambito della tipologia indicata dalla legge statale. Con una formulazione più analitica e ben diversa da quella della lettera g), essa, infatti, dispone espressamente che, quando il tributo locale è “derivato”, è solo la legge statale che “definisce i presupposti, i soggetti passivi e la base imponibile”, senza lasciare così alcun margine all’ente locale al riguardo.

Evidentemente, usando espressioni diverse nella lettera g) e nella lettera a), l’articolo 12 intende costruire due diversi regimi quanto all’ambito della potestà regolamentare dell’ente locale. Sarà sicuramente così, ma resta

comunque la difficoltà di dare una giustificazione logica a tale diversità di regime che non sia quella – non so quanto convincente – della maggiore “vicinanza” della Regione all’ente locale insistente nel suo territorio.

9 Verso quale direzione si muove il sistema fiscale federalista?

La ricostruzione finora svolta dei più rilevanti principi di coordinamento e criteri direttivi dettati dalla legge delega fa emergere, riannodando i fili di quanto finora detto, una volta di più la originaria doppia anima del federalismo fiscale italiano quanto al riparto della potestà legislativa tributaria tra Stato e Regioni.

In effetti, va rilevato che gli articoli 117 e 119 Cost. non hanno fatto la scelta – effettuata invece dalle Costituzioni di altri paesi – di costituzionalizzare i tipi di tributo attribuiti alle Regioni e agli enti locali a garanzia della loro autonomia tributaria ed hanno lasciato al legislatore statale il potere di individuare esso tali tributi in via di coordinamento e, quindi, di determinare la stessa misura dell’autonomia tributaria. In questa ottica e con riferimento alla simmetrica potestà residuale attribuita alle Regioni, tali articoli potevano essere letti dal legislatore delegante:

- sia nel senso di dare assorbente e pervasivo rilievo al potere di coordinamento dello Stato per principi fondamentali e, perciò, di privilegiare la sua competenza esclusiva di determinare *ad libitum*, ai sensi dell’art. 117, terzo comma, l’ambito entro il quale la Regione può eventualmente esercitare la sua autonomia tributaria;

- sia nel senso di porre, invece, al centro del sistema fiscale decentrato la competenza residuale della Regione di stabilire i tributi regionali e locali propri in senso stretto in funzione dell’espansione dell’autonomia politica delle Regioni e degli enti locali nelle materie di loro competenza. Con la conseguenza di considerare la funzione di coordinamento dello Stato-ordinamento meramente eventuale, reale espressione di una esigenza di unità dell’ordinamento e, comunque, non esaustiva della potestà della Regione.

Si è visto, trattando dei principi di coordinamento e della disciplina dei tributi regionali e locali propri, che la legge delega, posta dinanzi a questo bivio, nella sostanza ha tuzioristicamente mostrato una tendenza – nella sua veste di “legge di principi” – a rendere più pregnante e diffusa la funzione statale di coordinamento e, pertanto, a dare una sorta di priorità, *ratione temporis*, all’intervento statale in funzione di controllo dello sviluppo del sistema tributario in senso federalista. Il che si è tradotto inevitabilmente in una preferenza, indicata al legislatore delegato, verso la prima delle suddette opzioni offerte dalla Costituzione, e cioè verso una definizione, di forte sapore centralistico, dell’autonomia tributaria delle Regioni e degli enti locali prevalentemente in termini di “inclusione” nella generale potestà legislativa statale, piuttosto che di “espansione” della potestà legislativa primaria ed originaria della Regione.

Ciò risulta chiaramente da quanto detto nei paragrafi che precedono, e cioè dal fatto che:

- da un lato, essa ha “stabilizzato” il sistema tributario statale, fissando a tal fine, tra i diversi principi di coordinamento, quello della riserva statale di presupposto e costruendo il finanziamento delle spese regionali e locali prevalentemente su compartecipazioni a tributi erariali e su tributi propri derivati;

- dall'altro lato, pur non disconoscendo la possibilità teorica per le Regioni di stabilire in futuro tributi propri (regionali e locali) in senso stretto ai sensi dell'art. 117, quarto comma, Cost., tuttavia ha fortemente limitato – con gli artt. 2 e 7, primo comma, lettera *b*), numero 3 – tale possibilità, mantenendo allo Stato il concorrente potere di determinare e qualificare discrezionalmente, in via di coordinamento o con interventi correttivi, quei tributi propri in senso stretto che teoricamente la Costituzione rimette pure alla competenza legislativa primaria della Regione.

In termini concreti, la conseguenza dell'attribuzione allo Stato di questi convergenti poteri è stata che, nel presente momento storico, i tributi regionali e locali propri in senso stretto, in assenza di una prioritaria autonoma iniziativa della Regione diretta a stabilirli ai sensi degli artt. 117, quarto comma, e 119, secondo comma, Cost. (e art. 7, primo comma, lettera *b*, numero 3, della legge delega), finiscono per essere individuati, stabiliti e disciplinati dalla stessa legge statale e “ridotti” a tributi derivati. Resta, perciò, confermato il giudizio anticipato nei paragrafi introduttivi, e cioè che la previsione e la successiva istituzione da parte della Regione di “robusti” tributi propri (regionali e locali) in senso stretto dipendono, abbastanza erraticamente, solo dall'eventuale futura rinuncia dello Stato sia ad essere titolare di tributi nati come statali⁴ sia ad “impossessarsi” dei presupposti di tributi ancora da istituire. Se si preferisce, dipendono dalla (improbabile) sollecitudine con cui la Regione stabilisce con propria legge il nuovo tributo individuando essa stessa, per extrapolazione dall'ordinamento, il principio fondamentale che lo consente ed anticipando l'iniziativa dello Stato in tale senso.

E se si parte dal presupposto che, nella sfavorevole congiuntura che stiamo attraversando, normalmente è lo Stato che, anche al fine di non perdere il controllo della pressione tributaria, ha interesse a individuare con propria legge i tributi regionali e locali, si comprende come in concreto la potestà d'imposizione primaria residuale prevista dall'art. 117, quarto comma, Cost. si sia ridotta a ben poca cosa sia nella legge delega sia, specialmente, nell'attuazione che ne è stata data nei decreti legislativi emanati e in corso di emanazione. Un esempio di questo orientamento centralizzante ci è dato dal nuovo regime dell'imposta locale immobiliare sulla seconda casa e, soprattutto, dai tributi di soggiorno e di scopo indicati nell'art. 12 della legge delega. Questi ultimi due avrebbero potuto, in astratto, essere stabiliti, ai

⁴ Un esempio di tale rinuncia – peraltro non probante, data l'esiguità del possibile trasferimento alla potestà “primaria” delle Regioni – è quello offerto, per alcuni tributi concessori, dall'art. 7 del decreto legislativo n. 68 del 2011 relativo al federalismo regionale, sul cui contenuto mi sono soffermato *retro* alla nota 2.

sensi dell'articolo 117, quarto comma, Cost., autonomamente dalle Regioni con riferimento ai comuni esistenti nel loro territorio (nei limiti pur sempre dei principi fondamentali di coordinamento fissati dallo Stato), senza effetti particolarmente perversi in ordine al possibile aumento della pressione tributaria. Sono stati, invece, individuati (seppur non sufficientemente definiti) dalla stessa legge delega insieme all'imposta immobiliare e da questa, comunque, rimessi per una più dettagliata disciplina al legislatore delegato e ad altri interventi regolatori da effettuare con d.P.C.m.. Il medesimo legislatore delegato, secondo lo schema gerarchico antecedente al nuovo Titolo V della Costituzione, ha creato così – con il d.lgs. n. 23 del 2011, decorrente dal 2014 – una serie di tributi locali che si risolvono sostanzialmente in una mera rimodulazione e semplificazione di tributi preesistenti, e cioè: a) l'imposta immobiliare municipale (IMU) cosiddetta "propria", che sostituisce l'ICI e l'IRPEF sui redditi fondiari di immobili non locati, grava soprattutto sui non residenti (in spregio al principio di responsabilità) e non ingloba, come originariamente prospettato, l'imposizione sui trasferimenti immobiliari; b) l'imposta municipale (IMU) cosiddetta "secondaria", che si limita a sostituire una serie di tasse, imposte e corrispettivi (in sostanza, la COSAP, la TOSAP-TIA e l'imposta comunale sulla pubblicità). Le uniche imposte "nuove" sono, appunto, quelle di scopo e di soggiorno: le prime confinate, però, al ruolo di addizionali dell'IMU; le seconde istituibili solo da determinati comuni.

Un ulteriore evidente sintomo di questa restrittiva impostazione è, quanto ai tributi regionali, il limite esogeno all'autonomia tributaria introdotto dall'art. 26 del più volte citato decreto legislativo n. 68 del 2011 in materia di autonomia di entrate delle Regioni a statuto ordinario e delle province, secondo cui "l'esercizio dell'autonomia tributaria non può comportare, da parte di ciascuna Regione, un aumento della pressione fiscale a carico del contribuente". E' evidente che l'apposizione di tale limite ha, da una parte, l'effetto di annullare ogni grado di flessibilità dei singoli tributi regionali e, dall'altra, di consentire contraddittoriamente alle Regioni, che hanno deliberato in passato aliquote elevate, di mantenerle e di obbligare, invece, quelle che hanno fatto la scelta contraria a non aumentare le aliquote nemmeno quando le mutate esigenze di spesa della collettività locale lo richiederebbero.

A voler essere più espliciti e conclusivi, l'impressione che per ora si trae dalla lettura della legge delega e dei primi decreti attuativi della stessa è che si stia costruendo un sistema fiscale decentrato molto flessibile che, per un verso, non è in grado di funzionalizzare al meglio l'autonomia tributaria di cui all'art. 119 Cost. all'autonomia politica e amministrativa prevista dall'art. 5 Cost. e, per l'altro, è caratterizzato dalla ferma volontà di tenere sotto stretto controllo la pressione tributaria regionale e locale, di "espanderla", comunque, solo su autorizzazione dello Stato e di precludere – o limitare fortemente – le eventuali scelte autonome "concorrenziali" delle Regioni e degli enti locali garantite dall'art. 117, quarto comma, Cost. Queste scelte, tra l'altro, sarebbero comunque molto limitate dalla circostanza – già messa in evidenza – che attualmente la maggior parte della ricchezza individuabile

quale possibile oggetto di tributi propri regionali e locali è stata già assunta dallo Stato quale presupposto degli esistenti tributi erariali.

10 Brevi considerazioni sui criteri di perequazione adottati dalla legge delega.

Le considerazioni finora svolte riguardano i più importanti principi di coordinamento e i criteri direttivi del federalismo fiscale fissati dalla legge delega per attuare e dosare i principi generali di autonomia, sussidiarietà e differenziazione. L'esigenza di unitarietà e uniformità di trattamento emerge, invece, dalla stessa legge delega per quanto attiene l'altro importante aspetto del federalismo fiscale riguardante l'individuazione dei criteri di riparto delle fonti di finanziamento tributario (e non) tra le Regioni e tra gli enti locali nel rispetto dei principi di uguaglianza e di solidarietà e nell'ottica di superare gli squilibri economici e territoriali che caratterizzano il nostro paese.

E' noto che, fin dall'entrata in vigore del nuovo Titolo V, il problema più rilevante che in proposito si è posto all'interprete riguarda il significato da dare al combinato disposto del terzo e quarto comma dell'articolo 119 Cost. Ricordo che tale articolo, nel terzo comma, indica quale parametro di perequazione il criterio – indubbiamente meno favorevole per le Regioni e gli enti territoriali meno sviluppati – della “minore capacità fiscale per abitante” e, nel quarto comma, fissa la regola generale, conosciuta come regola di piena “autosufficienza finanziaria”, per la quale le risorse finanziarie indicate nello stesso articolo 119 “consentono ai Comuni, alle Province, alle Città metropolitane e alle Regioni di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite”.

Prima ancora che la legge delega entrasse in vigore, ho sempre ritenuto al riguardo che, nonostante che il criterio della minore capacità fiscale per abitante apparisse non idoneo a garantire ad ogni ente regionale e locale l'integrale finanziamento cui si riferisce il quarto comma, tuttavia tali due disposizioni non dovevano essere interpretate nel senso che debba sempre prevalere l'una o l'altra di esse. Nella mia ricostruzione dell'articolo 119 il riferimento alla minore capacità fiscale non doveva, in particolare, comportare il totale abbandono del principio redistributivo, fondato sul criterio del fabbisogno effettivo e posto, appunto, alla base della richiamata generale norma di chiusura del quarto comma. Doveva solo significare che la parametrizzazione ad un'entità tendenzialmente, ma non necessariamente, più ristretta e comunque differenziata, basata esclusivamente sulle basi imponibili, doveva valere solo per il finanziamento delle funzioni non essenziali, di quelle funzioni, cioè, che sono collegate a diritti che, pur essendo rilevanti, non possono tuttavia definirsi civili o sociali e, quindi, non devono essere garantiti con carattere di uniformità. E poteva anche essere accompagnata ad altri criteri, i quali o incentivassero la capacità fiscale medesima, come l'efficienza amministrativa e lo sforzo fiscale, ovvero compensassero, come la c.d. “fiscalità di vantaggio”, la debolezza finanziaria che potrebbe conseguire dall'applicazione del criterio di capacità fiscale. La parametrizzazione al fabbisogno effettivo presupposta dal quarto comma

doveva, invece, permanere per quanto riguarda i livelli essenziali dei diritti sociali e civili fissati dallo Stato ai sensi dell'art. 117, secondo comma, lettere *m*) e *p*) (e da valutare a costi *standard* a conclusione di una fase transitoria di "convergenza"). E ciò perché – sostenevo nel 2004 – dal punto di vista costituzionale e del buon senso politico la distribuzione delle risorse per finanziare la spesa per diritti essenziali rispondeva alla norma fondamentale dell'art. 3 Cost., che impone di assicurare, a parità di condizioni, uguale trattamento a tutti i cittadini della Repubblica, in qualunque zona del paese risiedano. Non poteva esservi dubbio infatti che, almeno per questi diritti, tale principio fondamentale dovesse prevalere su quello della minore capacità fiscale previsto dall'art. 119, terzo comma, Cost. e dovesse dare, così, una specifica valenza applicativa al quarto comma dell'art. 119 medesimo.

Una siffatta interpretazione – fondata, nella sostanza, sulla distinzione tra servizi essenziali (e funzioni fondamentali), da finanziare in modo uniforme, e servizi non essenziali, da finanziare in modo differenziato secondo il criterio della (minore) capacità fiscale – mi sembra sia stata accolta dall'art. 9 della legge delega e regolata, sia pure in termini ancora abbastanza generali, dall'art. 11 del d.lgs. n. 68 del 2011.

Ai sensi dell'articolo 9, il sistema di riparto perequativo regionale dovrebbe essere, in linea di massima, il seguente (salvo ulteriori specificazioni da apportare con appositi d.P.C.m.).

Quanto al finanziamento dei servizi essenziali – e cioè al finanziamento delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali di cui all'art. 117, secondo comma, lettera *m*) Cost., delle funzioni fondamentali degli enti locali di cui alla lettera *p*) dello stesso secondo comma e del trasporto pubblico locale – le aliquote dei tributi e delle compartecipazioni ad esso destinati sono determinate dallo Stato al livello minimo sufficiente ad assicurare, con il relativo gettito, la piena copertura del fabbisogno corrispondente ai livelli essenziali di detti servizi e funzioni valutati in una sola Regione (la più ricca). La conseguenza dell'applicazione di tale sistema è che il ricorso al fondo di perequazione è ovviamente precluso alla Regione più ricca e resta limitato alla copertura delle differenze a favore delle altre Regioni che, essendo meno ricche, hanno un gettito insufficiente. Tale fondo, in particolare, deve colmare la differenza tra l'effettivo fabbisogno calcolato a costi *standard* e il gettito regionale dei tributi destinati al finanziamento dei richiamati servizi essenziali e funzioni fondamentali (il c.d. residuo fiscale).

Quanto al finanziamento dei servizi non essenziali, anche qui le Regioni con maggiore capacità fiscale rispetto alla media nazionale non attingono al fondo di perequazione e, quindi, non ricevono risorse per tale via. Quelle con minore capacità fiscale partecipano, invece, al fondo per ridurre le differenze interregionali di gettito per abitante rispetto al gettito medio nazionale (e non rispetto al fabbisogno effettivo). Trattandosi di una differenza tra il gettito per abitante e il gettito medio nazionale, si capisce però che l'abitante della Regione "povera" – e cioè della Regione con minore capacità fiscale per abitante – è svantaggiato rispetto a quello della Regione "ricca", perché il riparto del fondo è fatto avendo come parametro la "media" e non l'effettivo costo del servizio. In altri termini, il fatto che a formare la media partecipino

le stesse Regioni “povere” comporta l’abbassamento della media stessa e, conseguentemente, produce un parametro di riparto che sicuramente è meno favorevole del parametro pieno (non medio) della Regione più ricca.

E’ evidente che questo trattamento differenziato dei servizi in ragione del loro carattere essenziale o meno è l’effetto di una precisa scelta del legislatore diretta a privilegiare la spesa sociale in un contesto di federalismo fiscale cooperativo, rispettoso dei principi di uguaglianza e solidarietà, ed a perseguire l’obiettivo dell’“integrale finanziamento delle funzioni” fissato dal richiamato quarto comma dell’art. 119 Cost. Le spese sostenute per i servizi essenziali costituiscono, infatti, l’85 - 90% delle spese complessive e, pertanto, il criterio di uniformità si presenta di amplissima applicazione. E’ pur vero, però, che il restante 15 - 10%, rispondente al criterio meno favorevole della capacità fiscale per abitante, riguarda servizi che, seppur non essenziali, attengono allo sviluppo economico e interessano, perciò, proprio quelle Regioni (e quegli enti locali) delle zone meno sviluppate che dovrebbero essere incentivati a raggiungere – sia pure entro un ragionevole lasso di tempo – gli stessi livelli di crescita delle altre Regioni (e degli altri enti). Da questo punto di vista, perciò, la perequazione in ragione della minore capacità fiscale li svantaggia fortemente, non essendo sufficiente ad evitare questo effetto negativo la generica disposizione dell’art. 9, primo comma, lettera *b*), della legge delega, la quale cripticamente fa riferimento al criterio di “adeguatezza” per individuare l’entità della “riduzione delle differenze tra i territori con minore capacità fiscale per abitante”.

Tutto sta, quindi, a vedere se questo *handicap* possa essere compensato con la c.d. “fiscalità di vantaggio” o di “sviluppo”.

A questo punto, però, i problemi di attuazione di un federalismo fiscale cooperativo si complicano, perché l’utilizzo dello strumento della fiscalità di vantaggio implica necessariamente il superamento degli ostacoli che a tale tipo di incentivazione sono frapposti dalla normativa europea in tema di aiuti di Stato, come interpretata dalla giurisprudenza della Corte europea di giustizia. Il tema della fiscalità di vantaggio, in altri termini, viene ad incrociarsi con quello dei limiti di applicabilità degli aiuti di Stato e presuppone, perciò, la risposta ad alcuni interrogativi di carattere generale che solo in questi ultimi anni la dottrina ha iniziato a porsi in termini sistematici. Si tratta, in particolare, di accertare se nella specie la fiscalità di vantaggio possa, per il diritto dell’UE, essere realmente praticata dal legislatore nazionale (delegato o meno) e, in caso positivo, entro quali limiti essa sia realizzabile ai fini di riequilibrare il differenziato regime di perequazione escogitato dal legislatore delegante.

E’ questo un tema che pone problemi molto delicati, che si estendono anche alla perequazione municipale, dalla cui soluzione – considerata l’attuale debolezza dell’impalcatura fiscale complessiva – dipende in gran parte la realizzazione di un progetto federalista perequativo che non mortifichi il sud del paese.

Prof. Emilio Giardina

Professore Emerito Università di Catania

Il principio della perequazione finanziaria nella Costituzione italiana¹

SOMMARIO: 1. Premessa - 2. Il principio di perequazione finanziaria nella Costituzione del 1948 - 3. La riforma costituzionale disposta dalla legge n. 3 del 2001 - 4. Infondatezza delle interpretazioni riduttive del principio di perequazione - 5. La disciplina della perequazione nei diversi disegni di legge di riforma costituzionale - 6. La disciplina di attuazione dell'art. 119 della Costituzione.

1 Premessa

Nella Scienza delle finanze i principi di perequazione finanziaria hanno ricevuto una sistemazione teorica una volta che è stata elaborata compiutamente la teoria economica dei Governi di diverso livello (*Multi-level Government*) e sono stati precisati gli schemi teorici dei rapporti finanziari intergovernativi². Individuate le tre categorie di funzioni che sono svolte dagli enti pubblici territoriali, la allocativa, la redistributiva e quella di stabilizzazione del reddito nazionale, secondo la suddetta teoria solo la prima in un'ottica di efficienza può dar luogo a decentramento di compiti, e ciò in ragione della incidenza territoriale dei benefici e dei costi della attività realizzate, mentre le altre due vanno mantenute nella competenza del livello centrale di governo³.

E questo perché l'esercizio decentrato delle due funzioni di pertinenza centrale determinerebbe effetti netti negativi sul benessere della collettività. Ad esempio la funzione redistributiva affidata ad un ente territoriale subnazionale in un paese che, come l'Italia, prevede il diritto costituzionalmente garantito della scelta della residenza, sarebbe causa di migrazioni di persone povere verso i territori dell'ente che offre i benefici redistributivi, migrazioni dovute solo a questa causa, e quindi effetto di una distorsione fiscale della scelta "naturale" della residenza. Laddove se la politica redistributiva viene gestita a livello centrale, i poveri potrebbero

¹ Questo lavoro rielabora il contributo dell'autore agli "Studi in onore di Luigi Arcidiacono".

² Nel lavoro la parola "Governo", in conformità all'uso fattone nella letteratura, viene impiegata per indicare genericamente l'insieme degli organismi chiamati a esercitare le attività legislative e amministrative.

³ Cfr. R.A. Musgrave, *The Theory of Public Finance*, New York, McGraw-Hill, 1959; Per una prima completa trattazione del tema cfr. W.E. Oates, *Fiscal Federalism*, New York, Harcourt, Brace, 1972; di questo autore cfr. anche da ultimo "Toward a Second-Generation Theory of Fiscal Federalism", in *International Tax and Public Finance*, 2005, pp. 349-373.

IL PRINCIPIO DELLA PEREQUAZIONE FINANZIARIA NELLA COSTITUZIONE
ITALIANA

godere dei medesimi benefici redistributivi rimanendo nel luogo originario di residenza, e non si avrebbero gli effetti negativi della migrazione⁴.

In un Paese che prevede più livelli di governo, e quindi l'autonomia tributaria e finanziaria dei livelli subnazionali, cioè un assetto istituzionale che suole definirsi di tipo federale, la funzione redistributiva di competenza del livello centrale comporta che la redistribuzione possa avere anche effetti territoriali. Infatti se il suddetto Paese è connotato dall'esistenza di regioni aventi diversità nella ricchezza e quindi nei redditi pro capite, la redistribuzione comporta che il governo del livello centrale prelevi risorse nelle regioni più ricche per redistribuirle a vantaggio dei residenti in quelle più povere, così perequando i mezzi finanziari disponibili da ciascuna di esse.

Diversi criteri o modelli di trasferimenti intergovernativi diretti a realizzare obiettivi di efficienza e di equità sono stati elaborati dalla dottrina finanziaria, a cominciare dai contributi pionieristici di Buchanan⁵ e di Musgrave⁶. Quest'ultimo in particolare ne ha distinto ben sette nell'ambito di un approccio che mette in relazione il governo centrale con i governi di secondo livello, ed altri ancora nell'approccio in cui la relazione è posta tra il governo centrale e i singoli individui residenti nei diversi enti territoriali. I criteri che perseguono l'obiettivo della perequazione esaminati nella letteratura finanziaria hanno preso in considerazione, variamente combinandoli, diversi elementi rilevanti, quali il tipo di prelievo tributario, la spesa, la performance, i bisogni, la capacità fiscale, lo sforzo fiscale, i costi dell'offerta dei servizi, i benefici dei servizi pubblici, etc. E sono stati diversamente denominati dai diversi studiosi che li hanno esaminati. In dottrina sono stati anche tipizzati i concreti schemi di perequazione adottati in diversi Paesi, talora disciplinati in seno alla Costituzione, e si è proceduto al loro confronto con i modelli teorici, giungendo alla conclusione che spesso se ne discostano a causa dei vincoli imposti da problemi nazionali o da finalità elettorali⁷. D'altronde, come ha ripetutamente sottolineato Musgrave, la scelta tra i diversi modelli e le diverse forme che ciascuno di essi può assumere, è questione di filosofia politica piuttosto che di economia.

⁴ Cfr. C.C. Brown e W.E. Oates, "Assistance to the Poor in a Federal System", in *Journal of Public Economics*, 1987, pp. 307-330. Un approccio contrario ha preso avvio da M.V. Pauly, "Income Redistribution as a Local Public Good", in *Journal of Public Economics*, 1973, pp. 35-58.

⁵ Cfr. J.M. Buchanan, "Federalism and Fiscal Policy", in *American Economic Review*, 1950, pp. 583-599, il quale ha proposto un criterio di perequazione che guarda alle differenze nei benefici (al netto degli oneri tributari) che i cittadini residenti nei diversi territori ricavano dai servizi pubblici.

⁶ Cfr. R.A. Musgrave, "Approches to a Fiscal Theory of Political Federalism", 1961, riprodotto in *Public Finance in a Democratic Society*, Harvester Press, 1986, vol. II, pp. 9-32; trad. it. in R.A. Musgrave, *Finanza pubblica, equità, democrazia*, Il Mulino, Bologna 1995, pp. 239-275.

⁷ Cfr. D. King, *Fiscal Tiers: The Economics of Multi-Level Government*, Gorge Allen and Unwin, London 1984, pp. 181 ss.

IL PRINCIPIO DELLA PEREQUAZIONE FINANZIARIA NELLA COSTITUZIONE ITALIANA

In Italia il principio di perequazione finanziaria è oggi enunciato nella Costituzione, nell'ambito di una disciplina che ne definisce i contenuti e la portata nei primi quattro commi dell'art. 119, e ne attribuisce l'attuazione alla competenza esclusiva allo Stato nell'art. 117, c. 2, lettera e). In questo lavoro, tirando le fila dell'ampio dibattito che si è avuto nella letteratura sull'argomento, intendiamo esporre la nostra interpretazione di tale principio costituzionale. . Nel secondo paragrafo svolgeremo un sintetico esame del modo in cui l'istituto è stato attuato nel nostro Paese nel vigore del testo originario dell'art. 119 della Costituzione; porteremo quindi l'attenzione (par. 3) sulla portata giuridica della nuova disciplina disposta nella materia dalla legge costituzionale n. 3 del 2001. Seguirà un esame e una confutazione delle interpretazioni riduttive della perequazione (par. 4), anche alla luce dei diversi disegni di legge costituzionali presentati nelle legislature XI, XII e XIII (par. 5). Nel par. 6 esamineremo infine alcuni punti della legge delega n. 42 del 2009 di attuazione dell'art. 119.

Le nostre considerazioni saranno limitate a quella che possiamo definire la perequazione finanziaria da realizzare in via ordinaria secondo i primi quattro commi del suddetto articolo. Non esamineremo quindi la perequazione di carattere straordinario disciplinata dal quinto comma, che prevede che lo Stato possa destinare risorse aggiuntive ed effettuare interventi speciali a favore di determinati enti subnazionali⁸.

2 Il principio di perequazione finanziaria nella Costituzione del 1948

Già prima della riforma del titolo V parte seconda della Costituzione apportata dalla legge costituzionale n. 3 del 2001 il principio della perequazione finanziaria secondo autorevole dottrina era contenuto nel testo originario dell'art. 119. Infatti questo articolo, nel contesto del nuovo assetto dei rapporti intergovernativi che vedeva la Regione come nuovo ente territoriale, fissava il principio che ai bisogni delle Regioni per le spese necessarie ad adempiere le loro funzioni normali si provvedesse con l'attribuzione di tributi propri e di quote di tributi erariali. Inoltre in relazione

⁸ Sull'interpretazione dell'art. 119 nei punti non toccati nel presente articolo l'autore ha espresso la propria opinione nei seguenti lavori: "Il ruolo degli Enti locali nel nuovo modello costituzionale", 2003, riprodotto in *Tra Economia e Società: Studi in memoria di Giovanni Montemagno*, Giuffrè, Milano, 2006, pp. 265-301. "Il sistema tributario nel contesto federalista: le proposte dell'Alta Commissione. Un Commento", intervento al *Convegno: "Verso l'attuazione del Federalismo Fiscale"*, Roma, 14 dicembre 2005, in *Rivista di Scienza delle finanze e diritto finanziario*, I, 2006, pp. 79-87. "Alcune considerazioni sull'attuazione del nuovo modello costituzionale dei rapporti intergovernativi", testo presentato per l'audizione presso le Commissioni riunite Affari Costituzionali di Camera e Senato, 11.12.2006.

IL PRINCIPIO DELLA PEREQUAZIONE FINANZIARIA NELLA COSTITUZIONE
ITALIANA

a scopi determinati, e particolarmente per valorizzare il Mezzogiorno e le Isole, fu prevista l'assegnazione a singole Regioni di contributi speciali⁹.

L'attuazione dell'ordinamento regionale si è avuta oltre vent'anni dopo l'emanazione della Costituzione repubblicana, e in tale contesto la prima legge di finanziamento delle Regioni, la n. 281 del 1970, ha tradotto in pratica la suddetta finalità costituzionale. Tale legge infatti ha previsto, oltre all'istituzione di alcuni tributi propri degli enti regionali, anche quella di un fondo comune, alimentato da quote di tributi indiretti erariali, per la cui ripartizione si prescindeva dai gettiti riscossi nei diversi territori, seguendosi invece un criterio perequativo¹⁰. La legge finanziaria prevedeva inoltre l'istituzione di un fondo per i programmi regionali di sviluppo, per la cui ripartizione si stabilì successivamente una riserva del 60% a favore del Mezzogiorno, con effetti redistributivi più accentuati rispetto a quelli del primo fondo. Effetti perequativi hanno connotato inoltre i diversi trasferimenti disposti da leggi statali di settore.

In tale contesto un rilievo particolare va dato al decentramento regionale dei servizi sanitari, per il cui finanziamento con la riforma del 1978 fu previsto in aggiunta ai contributi sanitari riscossi localmente un fondo sanitario nazionale da ripartirsi tra le Regioni sulla base di parametri di uniformità territoriale delle prestazioni.

Nel frattempo i rapporti finanziari con gli enti locali minori a partire dal dopoguerra furono gestiti con modalità che determinarono effetti perequativi, ancorché in un quadro privo di una razionale politica di redistribuzione territoriale. La stessa legge di riforma tributaria del 1971 che aveva provveduto a delineare le linee di un tale quadro, ebbe una molto limitata applicazione, anche a causa dello sviluppo in quegli anni della grande inflazione, e la finanza di questi enti mantenne le caratteristiche di forte derivazione dal centro, con trasferimenti basati essenzialmente sulla spesa storica, i quali per questo fatto continuarono a dispiegare i loro effetti redistributivi.

Nel periodo successivo l'evoluzione dei rapporti finanziari intergovernativi ha avuto due caratteristiche. Da un canto, in un contesto di Costituzione invariata, è continuato il processo di conferimenti, attribuzioni e deleghe di funzioni statali ai livelli di governo sottordinati, processo accompagnato da

⁹ Cfr. sul punto E. De Mita, "Autonomia finanziaria e potestà tributaria delle Regioni a statuto ordinario", in AA.VV., *Problemi economici e finanziari delle Regioni*, Milano, 1966, pp. 103-122, spec. pp. 119-120. L. Paladin (Diritto regionale, V ed., Cedam, Padova 1992, p. 263, nota 38) ha ritenuto che l'istituzione del fondo perequativo ha trasceso la lettera dell'art. 119.2, pur soddisfacendo un'esigenza a suo tempo manifestata in seno all'Assemblea costituente.

¹⁰ In particolare si stabiliva che la ripartizione dovesse farsi per il 60% in proporzione alla popolazione residente, per il 10% in proporzione alla superficie regionale, e per il restante 30% in proporzione inversa del tasso di emigrazione dal territorio regionale, del tasso di occupazione e del reciproco del gettito pro capite dell'imposta complementare sul reddito. Abolita l'imposta complementare con la riforma tributaria del 1971, questo indice è stato sostituito da prodotto medio regionale per abitante.

IL PRINCIPIO DELLA PEREQUAZIONE FINANZIARIA NELLA COSTITUZIONE
ITALIANA

un rafforzamento della loro autonomia tributaria mediante l'istituzione di nuovi tributi propri, di addizionali e compartecipazioni a tributi erariali, e da una modifica degli istituti della perequazione finanziaria¹¹. A questo proposito merita di essere ricordato il DLgs n. 56 del 2000 attuativo della legge delega n. 133 del 1999. E ciò perché esso in un quadro di razionalizzazione del finanziamento regionale introdusse esplicitamente nella legislazione italiana il criterio della perequazione incompleta della capacità fiscale con carattere di generalità, e quindi anche per la copertura di spese, quali quelle sanitarie, per le quali consistenti forze politiche con una posizione contraria erano a favore di un trattamento uniforme su tutto il territorio nazionale¹².

La seconda caratteristica del richiamato processo evolutivo riguarda l'orientamento emerso in quegli anni nel Parlamento teso a modificare il titolo V della seconda parte della Costituzione al fine di assicurare un consolidamento costituzionale alle riforme nei rapporti intergovernativi che si erano realizzate o che si volevano ulteriormente realizzare. Furono presentate numerose proposte di modifica della Costituzione che ebbero uno sbocco conclusivo con l'emanazione della legge costituzionale n. 3 del 2001.

3 La riforma costituzionale disposta dalla legge n. 3 del 2001.

3.1. Questa legge ha provveduto alla disciplina dei rapporti finanziari intergovernativi nel novellato art. 119 della Costituzione. Tale articolo ha fissato il principio dell'autonomia finanziaria e dell'autonomia tributaria degli enti subnazionali ed ha disposto in via ordinaria a favore dei territori con minore capacità fiscale per abitante trasferimenti perequativi senza vincolo di destinazione e provvedimenti di finanza straordinaria per determinati enti, fissandone specificatamente in questo caso le finalità.

Alcune interpretazioni del novellato art. 119 della Costituzione sono state condizionate da un argomento tecnico basato sulla distinzione di scuola tra i tipi di trasferimenti perequativi; in particolare tra i trasferimenti secondo il

¹¹ Sui particolari di questo processo cfr. i capitoli sui rapporti finanziari intergovernativi contenuti in L. Bernardi, a cura di, *La finanza pubblica italiana*, Rapporti anni 1992 e ss. In questo lavoro non estendiamo l'analisi alle modalità con cui si è svolto il "gioco" (nel significato che la parola ha nella teoria dei giochi strategici) delle diverse forze politiche a favore o contro il decentramento, o assetti più accentuati di "federalismo", o addirittura di secessione di Regioni italiane. Ci limitiamo a rilevare che in questo "gioco" alla tradizionale questione meridionale si è andata contrapponendo in campo politico una nuova questione settentrionale, centrata sul tema della redistribuzione territoriale a danno delle Regioni settentrionali, tema così diventato nella concorrenza elettorale argomento per la raccolta del consenso in queste regioni.

¹² Per opposte valutazioni del DLgs n. 56/2000 cfr. tra gli altri Alta Commissione per la definizione dei meccanismi strutturali del federalismo fiscale (ACOFF), *Relazione*, Allegato 2, Settembre 2005; P. Giarda, *L'esperienza italiana di federalismo fiscale. Una rivisitazione del decreto legislativo 56/2000*, Il Mulino, Bologna 2005.

IL PRINCIPIO DELLA PEREQUAZIONE FINANZIARIA NELLA COSTITUZIONE
ITALIANA

bisogno e quelli secondo la capacità fiscale¹³. Si è sostenuto che laddove l'originario testo dell'art. 119 della Costituzione repubblicana faceva riferimento al primo criterio di trasferimento, il testo novellato ha fatto riferimento al secondo. Con la conseguenza che il vigente principio costituzionale nella materia non implica il precetto della perequazione completa in relazione al fabbisogno degli enti subnazionali, se non nei casi in cui da altre norme della Costituzione possa ricavarsi una disposizione in tal senso. Ove manchi una tale specifica tutela costituzionale la perequazione è diretta a integrare solo parzialmente le insufficienti risorse degli enti più poveri¹⁴.

Ma il richiamo della tipologia dei trasferimenti perequativi non vale a determinare il reale significato e la portata del principio di perequazione adottato nel nuovo titolo V della Costituzione. Come abbiamo visto nella premessa (*retro* par. 1) la dottrina finanziaria ha elaborato numerosi e vari modelli, schemi principi di perequazione, combinando variamente in ciascuno di essi i diversi elementi rilevanti ai fini della perequazione, e proponendosi il perseguimento degli obiettivi dell'efficienza e dell'equità, con approcci che guardano ai rapporti tra il Governo centrale e i Governi subnazionali, ovvero tra il primo e i singoli cittadini residenti nei diversi territori. Se si analizza la completa articolazione di ciascun criterio e si considera l'insieme degli elementi che lo compongono, andando così al nocciolo del problema, si vede che ciascuno dei due criteri di perequazione richiamati in ordine all'interpretazione dell'art. 119 della Costituzione, è basato almeno su due momenti decisionali, l'uno inteso a fissare il livello del fabbisogno finanziario degli enti territoriali al quale fare riferimento ai fini della perequazione, e l'altro diretto a stabilire le modalità di integrazione delle loro risorse proprie, le quali rispetto a tale fabbisogno sono giudicate insufficienti.

Nel caso del criterio perequativo del bisogno nei Paesi che hanno un assetto costituzionale come quello italiano, è l'ente centrale di governo¹⁵ che decide circa la dimensione del fabbisogno finanziario in modo uniforme o in modo differenziato per i diversi enti subnazionali, tenendo conto in questa seconda

¹³ Cfr. F. Covino, *La perequazione finanziaria nella Costituzione*, Jovene, Napoli 2008, e la letteratura ivi citata.

¹⁴ Cfr. P. Giarda, "Le regole del federalismo fiscale nell'art. 119: un economista di fronte alla nuova Costituzione", in *Le Regioni*, 2001, n. 6; "La favola del federalismo fiscale", in *Quaderno n. 15* dell'Associazione per lo sviluppo degli studi di banca e borsa, 2 marzo 2009. V. anche M. Bordignon, "Due commi per il federalismo", in www.Lavoce.Info, 6.5.2008. Sembrano convenire con l'interpretazione criticata nel testo anche G. Macciotta e A. Zanardi, "Il sistema perequativo delle Regioni", in A. Zanardi, a cura di, *Per lo sviluppo. Un federalismo fiscale responsabile e solidale*, Il Mulino, Bologna, 2006, pp. 147 ss.

¹⁵ Se a livello centrale nell'organo parlamentare competente sono presenti anche rappresentanti degli enti territoriali minori, sulla decisione riguardante il fabbisogno da finanziare possono influire anche gli orientamenti di questi enti.

IL PRINCIPIO DELLA PEREQUAZIONE FINANZIARIA NELLA COSTITUZIONE
ITALIANA

ipotesi di una varietà di elementi (ad es. le diverse condizioni ambientali che possono richiedere in alcuni territori servizi pubblici non necessari altrove o che comportano maggiori costi di erogazione, ovvero la diversa composizione della popolazione residente che può richiedere prestazioni differenziate di un dato servizio pubblico, o ancora il diverso costo di produzione di un servizio). Determinati i fabbisogni da finanziare, vengono stabiliti i trasferimenti perequativi per differenza rispetto alle risorse disponibili da parte degli enti non autosufficienti. Trasferimenti che per l'appunto in questo caso traggono la loro giustificazione, oltre che dalla loro eventuale diversa dimensione dei bisogni, anche e soprattutto dalla circostanza che gli enti beneficiari dispongono di minore ricchezza e di minori redditi e quindi di minore capacità fiscale. Quindi l'elemento della diversa capacità fiscale non è estraneo a questo criterio perequativo, anzi ne rappresenta per la determinazione dei livelli dei trasferimenti un fattore fondamentale. Se non si tenesse conto dell'effettiva capacità contributiva degli enti meno ricchi, non ci sarebbe la possibilità di soddisfare il criterio del finanziamento secondo i bisogni.

Nel caso del criterio della capacità fiscale secondo la formulazione di diversi studiosi e l'esperienza maturata in vari Paesi il fabbisogno viene determinato con riferimento al valore medio della spesa degli enti subnazionali finanziata con i tributi propri. Sono quindi questi enti che con le loro decisioni circa il livello delle proprie entrate tributarie e delle conseguenti spese influiscono sulla determinazione del fabbisogno finanziario. E in relazione al fabbisogno così determinato si stabiliscono i trasferimenti perequativi a favore di quegli enti che non risultano autosufficienti in dipendenza delle più ridotte basi imponibili e quindi delle minori capacità fiscali. E' chiaro che con questo tipo di trasferimenti gli enti beneficiari non sono in grado di apprestare servizi pubblici con dimensione quantitativa e qualitativa pari a quella degli enti più ricchi, tranne che non accrescano il livello della pressione rispetto a questi ultimi. Infatti il loro fabbisogno ai fini della perequazione è determinato con riferimento ad un valore medio, che ovviamente è minore di quello degli enti che stanno sopra alla media.

Come si vede, è il primo dei due momenti decisionali, cioè quello che riguarda la valutazione del fabbisogno, che viene a determinare la differenza tra i due criteri perequativi. Secondo il criterio del bisogno la perequazione prende le mosse dalla determinazione di quanto si ritiene necessario per l'espletamento delle funzioni degli enti subnazionali. Secondo il criterio della capacità fiscale invece i trasferimenti perequativi hanno come punto di partenza le decisioni degli enti subnazionali circa i livelli delle loro entrate tributarie e delle conseguenti spese, decisioni che ovviamente vengono a dipendere dalla specifiche capacità fiscali di ciascun ente. Ma in entrambi i criteri nel secondo momento decisionale, cioè quello che riguarda la determinazione dei trasferimenti, assume rilievo, come elemento fondamentale del calcolo, la diversa capacità fiscale degli enti.

Ciò chiarito, il fatto che nel terzo comma dell'art. 119 si disponga che i territori con minore capacità fiscale abbiano diritto a partecipare al fondo

IL PRINCIPIO DELLA PEREQUAZIONE FINANZIARIA NELLA COSTITUZIONE
ITALIANA

perequativo stabilito dallo Stato non significa affatto che tale articolo abbia adottato nel nuovo titolo V il criterio della capacità fiscale nel significato sopra illustrato, sostituendolo al criterio del bisogno contenuto nel testo previgente. Non basta la presenza delle parole “capacità fiscale” nel testo costituzionale per trarre una tale conclusione. Infatti, come abbiamo visto, l’elemento della capacità fiscale è contenuto anche nel criterio del bisogno, e il fatto che il testo costituzionale impieghi le richiamate parole di per sé non indica quale criterio il legislatore costituzionale abbia voluto adottare. La verità è che non è corretto basare l’interpretazione dell’art. 119 sul richiamo dei due richiamati criteri polari di perequazione, così subordinando l’analisi ermeneutica della norma ad un elemento estrinseco di classificazione scolastica degli istituti finanziari, e ignorando i consolidati metodi dell’interpretazione giuridica.

Una corretta interpretazione delle disposizioni che disciplinano nella Costituzione l’istituto della perequazione territoriale deve prendere le mosse dal quarto comma dell’art. 119. Questo comma stabilisce senza alcuna ambiguità che le risorse disponibili degli enti subnazionali devono essere sufficienti a finanziare integralmente le loro funzioni. Il principio così enunciato costituisce la pietra angolare del sistema costituzionale di finanziamento perequativo delle Autonomie. Ora, se vogliamo domandarci a quale dei due richiamati criteri polari di perequazione elaborati dalla dottrina finanziaria tale principio possa essere collegato, la risposta non può che essere che, per quanto riguarda il momento decisionale di determinazione del fabbisogno da prendere in considerazione ai fini perequativi, il collegamento è con il criterio del bisogno. Il punto di partenza per la determinazione dei trasferimenti perequativi ai sensi dell’art. 119 è la valutazione delle esigenze finanziarie standard necessarie per lo svolgimento delle funzioni di ciascun ente subnazionale. Valutazione che, in quanto diretta alla specificazione della portata dell’istituto della perequazione, la Costituzione affida allo Stato, chiamato a disciplinare con la sua legge il fondo perequativo.

3.2. Effettuata questa operazione valutativa, si tratta poi di stabilire come nel disegno costituzionale si compongano gli strumenti che l’art. 119 prevede per il finanziamento integrale delle funzioni. Questi strumenti ai sensi del secondo e terzo comma dell’articolo sono i tributi e le entrate proprie, le partecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al territorio di ciascun ente, e i trasferimenti perequativi. L’insieme delle risorse derivante da questi strumenti finanziari deve essere sufficiente ad assicurare la copertura integrale delle spese occorrenti per lo svolgimento delle funzioni, secondo la valutazione standard effettuata dal legislatore ordinario chiamato all’attuazione del principio costituzionale.

I trasferimenti perequativi sono la fonte residuale del finanziamento, nel senso che sono volti ad integrare le risorse che gli enti aventi minore capacità fiscale derivano dalle altre due fonti. Per stabilire quindi l’entità dei trasferimenti occorre preliminarmente determinare la dimensione delle

IL PRINCIPIO DELLA PEREQUAZIONE FINANZIARIA NELLA COSTITUZIONE
ITALIANA

entrate provenienti da queste due fonti. Maggiori (minori) queste entrate, minori (maggiori) i trasferimenti.

Circa la composizione delle fonti di entrata degli enti subnazionali l'art. 119 non dà precise indicazioni, a differenza delle Costituzioni di altri Paesi, lasciando così al legislatore dell'attuazione il compito di disciplinare compiutamente la materia. Il suddetto articolo per questa caratteristica è stato oggetto di una critica di eccessiva indeterminazione. Tale critica peraltro non ne coglie un aspetto positivo, cioè il fatto che attraverso l'azione del legislatore ordinario si possa intervenire con immediatezza senza la necessità di seguire la procedura appesantita di riforma della Costituzione nei momenti in cui le mutevoli condizioni dei rapporti economici internazionali o le caratteristiche dello sviluppo economico nazionale richiedano revisioni nella struttura del sistema tributario nazionale e quindi della composizione delle fonti di entrata degli enti subnazionali¹⁶.

E' chiaro tuttavia che la determinazione del fabbisogno correlato al finanziamento integrale delle funzioni non può che essere il risultato di una valutazione che implica discrezionalità tecnica ed anche politica. Spetta al legislatore ordinario dell'attuazione individuare le attività che costituiscono i contenuti delle funzioni attribuite agli enti subnazionali¹⁷, e quindi la dimensione quali-quantitativa dei servizi pubblici, e l'importo delle risorse che occorre spendere a tal fine¹⁸. I risultati della suddetta valutazione possono variare in ordine alle grandezze delle variabili coinvolte, ed anche in misura consistente, a seconda degli indirizzi politici in materia di perequazione delle maggioranze parlamentari chiamate ad operare le scelte nella materia¹⁹.

¹⁶ Va aggiunto che, data la interconnessione tra entrate e spese, e considerato che la dimensione del fabbisogno da finanziare per le funzioni degli enti subnazionali è compito assegnato al legislatore dell'attuazione, non sembra opportuno indicare nella Costituzione i tributi di pertinenza di tali enti: in questo senso v. le considerazioni di Luigi Einaudi, *Intervento* del 27 luglio 1946 sul progetto di Costituzione, riprodotto in *Interventi e Relazioni Parlamentari*, a cura di S. Martinotti Dorigo, Fondazione Luigi Einaudi, Torino, vol. II, p. 258.

¹⁷ Ad esempio nel caso della sanità si tratta tra l'altro di stabilire quali prestazioni rientrino nel servizio pubblico e quali invece vadano escluse, rimanendo *in toto* a carico dei pazienti. Un problema di questo genere si è posto di recente per certe operazioni di chirurgia estetica.

¹⁸ I metodi per determinare i fabbisogni e i costi standard associati all'esercizio dei servizi pubblici sono diversi: sull'argomento v. C. Buratti, "Federalismo fiscale all'italiana: il ruolo chiave dei livelli essenziali delle prestazioni e dei costi standard", in SIEP, *Working Paper n. 631*, dicembre 2009, e autori ivi esaminati. V. anche G. Arachi, V. Mapelli e A. Zanardi, "Prime simulazioni del sistema di finanziamento e di perequazione di regioni e comuni previsto dalla legge delega sul federalismo fiscale", *Econpubblica, Short note n. 4*, July 2009; e G. Rivosecchi, "La determinazione dei fabbisogni standard degli enti territoriali", in *Federalismi.it*, 20 aprile 2011 e la letteratura ivi citata.

¹⁹ C. Ferrario e A. Zanardi ("What happens to interregional redistribution as decentralisation goes on? Evidence from Italian NHS", in *Econpubblica, Working Paper n. 144*, October 2009) sottolineano che l'attuazione del federalismo fiscale

IL PRINCIPIO DELLA PEREQUAZIONE FINANZIARIA NELLA COSTITUZIONE
ITALIANA

Conta anche il fatto che gli enti territoriali minori siano chiamati a collaborare alla formazione delle leggi di attuazione dei principi costituzionali, al limite anche con propri rappresentanti in una delle Camere, previa riforma della Costituzione vigente. Giudice ultimo delle scelte nella materia rimane il corpo elettorale, cui spetta periodicamente la valutazione dell'attività e dei programmi dei partiti politici. Ma uno spazio di intervento è riservato anche alla Corte Costituzionale in ordine alla corretta applicazione dei principi costituzionali.

Va rilevato peraltro che una determinazione restrittiva del fabbisogno richiesto per il finanziamento integrale delle funzioni subnazionali ha effetti riduttivi sulla perequazione delle risorse e sulla redistribuzione interterritoriale, accentuando le possibili differenze territoriali nell'erogazione dei servizi pubblici²⁰. Le Regioni più ricche al fine di portare la dimensione quali-quantitativa di tali servizi ad un livello giudicato più adeguato alle preferenze dei cittadini del loro territorio possono ricorrere a inasprimenti della pressione tributaria. Le Regioni meno ricche che adottassero il medesimo grado di pressione tributaria non riscuoterebbero i medesimi gettiti *pro capite*, date le loro minori basi imponibili, e quindi non sarebbero in condizione di conseguire i medesimi livelli quali-quantitativi dei servizi erogati. Se intendessero perseguire quest'ultima finalità, sarebbero costrette ad inasprire la loro pressione tributaria a livelli più alti di quelli delle Regioni più ricche.

In definitiva, gli effetti di una determinazione più restrittiva del fabbisogno da finanziare operano nello stesso senso di una perequazione realizzata in misura parziale rispetto al fabbisogno determinato nella dimensione più ampia. Ma c'è una differenza, supposta la parità di effetti, e consiste in ciò: nel secondo caso il fenomeno è di più immediata evidenza, la diversità nella misura della perequazione risultando da un atto normativo, e questo determina una più ampia possibilità per un contrasto con gli strumenti del

metterà in luce con maggiore evidenza gli effetti redistributivi tra le Regioni del servizio sanitario, e quindi determinerà forti pressioni da parte delle Regioni più ricche perché si riducano gli standard minimi delle prestazioni sanitarie da tenere in conto nell'organizzazione del servizio sanitario ai fini del finanziamento nazionale e della perequazione.

²⁰ L'ACOFF (*Relazione cit.*) richiamando l'espressione "esercizio normale" delle funzioni di cui al comma 5 dell'art. 119 ritiene che questo articolo abbia fatto riferimento ad una nozione standardizzata dei livelli di attivazione delle funzioni attribuite, diretta anche ad assorbire il riferimento all'efficienza economica. Ma questa posizione, condivisibile riguardo all'esigenza del ricorso a valori standard, se intendesse implicare una interpretazione restrittiva delle "funzioni pubbliche attribuite" agli enti territoriali, come rileva F. Bassanini ("Autonomia e garanzie nel finanziamento delle Regioni e degli Enti locali", in A. Zanardi, a cura di, *Per lo sviluppo*, cit., pp. 85 ss.), andrebbe incontro all'obiezione secondo cui il comma 5 costituisce un presupposto facoltizzante per gli interventi speciali ivi previsti, non un limite per la quantificazione delle risorse da garantire in misura sufficiente ad assicurare il finanziamento integrale delle funzioni.

IL PRINCIPIO DELLA PEREQUAZIONE FINANZIARIA NELLA COSTITUZIONE
ITALIANA

processo politico elettorale, ed eventualmente con quelli del ricorso alla Corte costituzionale.

Peraltro dalla finalità della perequazione si ricavano alcune importanti indicazioni riguardo all'attuazione dell'art. 119 nella materia. Dovendosi procedere a confronti tra enti dotati di diversa capacità fiscale in ordine alla determinazione dei trasferimenti perequativi, occorre che si faccia riferimento a valori standard delle variabili rilevanti (fabbisogni, costi, basi imponibili, ecc.), al fine di evitare che possano dispiegarsi da parte degli enti interessati giochi opportunistici tendenti a migliorare la propria situazione finanziaria a danno degli altri.

Questa esigenza a sua volta richiede una certa dose di omogeneità del sistema tributario che pone indubbi limiti alla definizione dell'autonomia tributaria degli enti subnazionali. E' necessario fare ricorso, accanto ai tributi stabiliti da tali enti, anche a tributi statali che dettino una disciplina unitaria della struttura del rapporto d'imposta al fine di consentire la determinazione del valore standard dell'entrata tributaria, ma che nel contempo lascino spazio all'autonomia locale attraverso la facoltà di modificare la suddetta struttura dell'imposta. Per questi tributi la dottrina ha coniato l'espressione "tributi propri derivati", volendo significare la loro origine nella legislazione statale e nel contempo la loro caratteristica di consentire l'espressione delle scelte discrezionali subnazionali.

Altra implicazione è che i tributi disposti dagli enti subnazionali data la loro possibile eterogeneità difficilmente possono essere compresi tra quelli che definiscano le entrate standard. Il ruolo di tali tributi quindi è quello di venire impiegati per finanziare miglioramenti dei servizi rispetto ai livelli degli standard, ovvero fermi questi livelli per ridurre la pressione dei tributi propri derivati grazie all'utilizzo della autonomia consentita.

4 Infondatezza delle interpretazioni riduttive del principio di perequazione.

La tesi che l'art. 119 della Costituzione abbia disposto una perequazione non completa delle risorse degli enti subnazionali meno ricchi è stata basata oltre che sull'affermazione che tale articolo ha introdotto il criterio della perequazione secondo la capacità fiscale, anche su altri argomenti. Si è sostenuto che il principio della perequazione completa delle risorse contraddice i concetti stessi di federalismo fiscale e di decentramento, i quali comportano una differenziazione nei contenuti delle funzioni esercitate dagli enti subnazionali, differenziazione che verrebbe meno se si attuasse un tale tipo di egualizzazione delle risorse. Ma il punto debole di tale posizione è che, ancora una volta, piuttosto che tendere alla precisazione della volontà del legislatore costituzionale quale risulta da una analisi puntuale e sistematica del testo normativo, si prendono le mosse da concetti teorici dottrinali pretendendo che il legislatore li abbia voluti tradurre *illico et immediate* nella norma.

IL PRINCIPIO DELLA PEREQUAZIONE FINANZIARIA NELLA COSTITUZIONE
ITALIANA

Peraltro va sottolineato che l'interpretazione qui sostenuta dell'istituto costituzionale della perequazione non tende ad eliminare tutte le differenze che possono discendere dal rafforzamento dell'autonomia decisionale degli enti subnazionali, ma solo quelle che si collegano alla disparità di risorse. Eguagliata la disponibilità di risorse mediante la perequazione completa, rimane sempre ad ogni ente la possibilità di far valere le proprie valutazioni in ordine alle differenze nelle preferenze espresse dai cittadini e alle modalità di organizzazione e di gestione dei servizi pubblici. Se si vuole sostenere che l'egualizzazione delle risorse degli enti sub nazionali è incompatibile con i principi del decentramento o del cosiddetto federalismo, dovrebbe concludersi che il decentramento delle funzioni non ha giustificazioni nei Paesi in cui gli enti subnazionali abbiano la medesima capacità fiscale per abitante.

Eguale consistenza ha un'altra obiezione alla tesi che l'art. 119 abbia disposto il principio della perequazione completa delle risorse, vale a dire l'obiezione secondo cui si contraddirebbe una delle principali finalità del decentramento, e precisamente quella di promuovere la gestione efficiente dei servizi pubblici. E tale contraddizione si avrebbe perché gli enti beneficiari della perequazione completa si trovano a spendere le risorse aggiuntive trasferite come un dono ricevuto dal cielo, e quindi al di fuori del controllo del cittadino elettore nella sua veste anche di contribuente, così come avviene invece per le spese finanziate con entrate riscosse localmente.

Ma va osservato preliminarmente che l'argomento, se fondato, vale non solo per la perequazione completa, ma anche per quella in misura parziale, e quindi si configura come critica a qualsiasi tipo di perequazione. Sotto questo profilo essa verrebbe a mettere in luce un costo dell'istituto, di cui non c'è ragione per ritenere che il legislatore non abbia avuto consapevolezza. D'altra parte anche il decentramento e l'autonomia subnazionale hanno i loro costi, ad esempio quelli in termini di riduzione del controllo da parte del governo centrale delle fasi del ciclo economico.

L'argomento tuttavia non è fondato. Nel contesto in esame non si tratta di trasferimenti perequativi a favore degli enti subnazionali in relazione allo svolgimento di consolidate funzioni di loro vecchia competenza, finanziate *in toto* con tributi propri. Si tratta invece di devoluzione di funzioni già esercitate dallo Stato, o di funzioni già esercitate dagli enti subnazionali e finanziate in tutto o in parte con trasferimenti settoriali. I trasferimenti perequativi hanno lo scopo di consentire il mantenimento dei livelli qualitativi dei servizi statali trasferiti *ex novo* e di quelli già esercitati dagli enti subnazionali, o, meglio, i livelli corrispondenti agli standard fissati con le procedure previste per l'attuazione della perequazione. In questa situazione l'ente beneficiario dei trasferimenti non sfugge al controllo dei propri elettori contribuenti. Per mantenere il livello standard dei servizi di nuova attribuzione o dei servizi già esercitati esso deve ricorrere anche alle risorse riscosse localmente, sulle quali il cittadino ha la possibilità di esprimere appieno le proprie valutazioni in ordine ai benefici-costi dall'attività pubblica. In altre parole, il grado di libertà decisionale degli enti subnazionali

IL PRINCIPIO DELLA PEREQUAZIONE FINANZIARIA NELLA COSTITUZIONE
ITALIANA

non viene ad accrescersi in conseguenza dei trasferimenti perequativi. Se essi spendono male le risorse loro trasferite, ne va di mezzo la qualità dei servizi offerti. E i cittadini, che nel passato già godevano di tali servizi a gestione statale o locale, hanno la possibilità di reagire sul piano elettorale allo stesso modo in cui lo fanno i cittadini degli enti che si finanziano completamente con i tributi propri. Se c'è differenza tra le due situazioni, questa dipende non dal tipo di finanziamento (solo tributi, o tributi più trasferimenti), ma dalle modalità di svolgimento del processo politico-elettorale in un Paese ad economia dualistica. Nei territori a sviluppo ritardato il cittadino elettore è più propenso ad entrare col politico in un rapporto di tipo clientelare, nel quale si guarda più ai benefici spiccioli diretti che alla qualità dei servizi pubblici in termini generali²¹.

L'interpretazione restrittiva dell'istituto costituzionale della perequazione finanziaria, come si è detto, viene limitata alle funzioni che non sono connesse ai diritti civili e sociali, mentre per quelle connesse a tali diritti si ammette invece l'esigenza di una perequazione completa. E ciò lo si ricava dalla disposizione dell'art. 117, comma 2, lettera m), della Costituzione, secondo cui lo Stato garantisce i relativi livelli essenziali delle prestazioni. L'argomento è questo: se lo Stato ha il compito di garantire questi livelli, deve anche provvedere al loro finanziamento integrale. Ma è facile vedere che questo argomento vale solo se si parte dalla premessa che l'art. 119 abbia previsto in termini generali il criterio della perequazione secondo la capacità fiscale che comporta una perequazione in misura parziale. Se invece si parte dalla premessa che tale articolo, disponendo il principio del finanziamento integrale delle funzioni degli enti subnazionali, abbia stabilito in termini generali che la perequazione debba essere completa per tutte le funzioni, come riteniamo di aver dimostrato, l'argomento cade. La garanzia che lo Stato è chiamato ad esercitare in ordine ai suddetti livelli essenziali delle prestazioni, non riguarda la materia del finanziamento, perché in questa materia c'è la disciplina dell'art. 119. La garanzia riguarda invece l'effettività dell'erogazione delle prestazioni da parte degli enti subnazionali. E si tratta di una garanzia che riguarda tutti gli enti, anche quelli che non godono dei trasferimenti perequativi. E si sostanzia soprattutto nella disciplina dettata dall'art. 120 che prevede l'intervento sostitutivo dello Stato nel caso di riscontrati difetti nell'erogazione di tali prestazioni²². Per le altre funzioni, non connesse ai diritti civili e sociali, la tutela del cittadino è affidata primieramente al processo politico elettorale.

²¹ Il meccanismo del controllo elettorale può essere comunque rafforzato al fine di accrescere la "responsabilizzazione" delle amministrazioni subnazionali. In questo senso è intervenuta la legge delega n. 42 del 2009 con il conseguente DLgs n. 146 del 6 settembre 2011 in materia di meccanismi sanzionatori e premiali riguardanti tali amministrazioni.

²² Sui contenuti della garanzia statale nella materia cfr. S. Gambino, "Autonomie territoriali e riforme", in *Regionalismi e statuti*, a cura di S. Gambino, Giuffrè, Milano 2008, pp. 3-99, spec. pp. 36 ss. e letteratura ivi citata.

IL PRINCIPIO DELLA PEREQUAZIONE FINANZIARIA NELLA COSTITUZIONE
ITALIANA

Analogo argomento vale a proposito delle funzioni fondamentali degli Enti locali, la cui disciplina l'art. 117, c. 2, lettera p), assegna alla competenza legislativa esclusiva dello Stato. Per le quali funzioni sulla base della suddetta norma si è sostenuto esista la garanzia costituzionale e quindi l'obbligo di una perequazione completa a favore degli enti con minore capacità fiscale. Laddove per le funzioni non fondamentali andrebbe operata una perequazione incompleta.

5 La disciplina della perequazione nei diversi disegni di legge di riforma costituzionale.

5.1. La tesi qui sostenuta che la disposizione del quarto comma dell'art. 119 della Costituzione che fissa il principio del finanziamento integrale delle funzioni, sia la pietra angolare del sistema di finanza degli enti subnazionali e quindi la chiave interpretativa dell'istituto costituzionale della perequazione, viene suffragata oltre che dagli argomenti logico-sistematici prima illustrati anche dall'analisi del processo di formazione della suddetta disposizione.

Se si considerano le diverse proposte di legge costituzionale in materia di federalismo fiscale presentate a partire dalla XI legislatura al fine di consolidare nella Costituzione una nuova disciplina dei rapporti finanziari intergovernativi, si constata l'esistenza di un percorso formativo che è iniziato sia con generiche prospettazioni di interventi perequativi ma anche con proposte più specifiche e articolate, e che si è concluso con la formulazione del testo che, una volta approvato, costituisce oggi la norma vigente avente una portata ed un significato diversi da quelli degli altri disegni di legge.

La Commissione parlamentare istituita il 23 luglio 1992, presieduta dall'on. Iotti presentò un progetto di legge costituzionale che aggiungeva alla Costituzione un art. 119 bis secondo cui a completamento degli strumenti di finanziamento delle Regioni veniva istituito dallo Stato un fondo perequativo a favore delle Regioni svantaggiate il cui ammontare andava definito in misura non superiore a quanto necessario a compensare la minore capacità a produrre gettiti tributari e contributivi rispetto alla media nazionale per abitante. Con questa formulazione dell'istituto veniva proposto il criterio della perequazione delle risorse in misura parziale, in quanto il riferimento del livello perequativo veniva fatto ad un valore medio e non alle complete esigenze finanziarie degli enti beneficiari. La proposta prevedeva anche un fondo perequativo per le Regioni con minore dimensione demografica e finanziamenti aggiuntivi per scopi determinati.

Nella XII legislatura il Comitato istituito con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri e presieduto dall'on. Speroni presentò un progetto di revisione della Costituzione che prevedeva che lo Stato trasferisse fondi alle Regioni solo nel caso di limitate capacità fiscali ed esclusivamente allo scopo di promuovere il riequilibrio delle aree meno favorite. La determinazione del fondo e quindi l'entità della perequazione era lasciata pertanto alla

IL PRINCIPIO DELLA PEREQUAZIONE FINANZIARIA NELLA COSTITUZIONE
ITALIANA

valutazione dello Stato. Contenuti analoghi aveva in materia di perequazione il disegno di legge costituzionale presentato in precedenza da parte del Consiglio regionale della Lombardia (AS n. 274).

Nella XIII legislatura tra il giugno 1996 e il gennaio 1997 furono presentate alcune proposte d'iniziativa parlamentare di revisione della Costituzione riguardanti anche la perequazione, con formulazioni testuali diverse ma di eguale portata normativa, le quali per lo più si limitavano a prevedere l'istituzione di un fondo al fine di compensare gli squilibri finanziari dei diversi territori o di assicurare il riequilibrio delle aree svantaggiate o di quelle economicamente meno sviluppate o meno favorite. I soggetti beneficiari erano variamente individuati (territori, aree, regioni, e in aggiunta anche aree all'interno delle medesime). Talora era prevista anche una disciplina specifica per gli Enti locali. Le modalità di formazione di tale fondo, la sua consistenza e i criteri di ripartizione erano di norma affidate alla legge dello Stato o, nelle architetture di tipo espressamente federaliste, alla Federazione. Quanto alla fonte di alimentazione del fondo, quando nella proposta era prevista nella Costituzione una ripartizione dei tributi tra i diversi livelli di governo, si chiamavano alla contribuzione anche le Regioni, talora nel contesto di un accordo con l'ente di governo centrale.

Peraltro è importante mettere in luce che alcune proposte miravano anche a disciplinare in sede costituzionale i contenuti della perequazione finanziaria, richiamando la formula perequativa a suo tempo proposta dalla Commissione Lotti, sopra precisata.

5.2. Istituita nel gennaio del 1997 la Commissione bicamerale presieduta dall'on. D'Alema, diverse delle precedenti proposte furono poste a base dell'elaborazione del testo che tale Commissione sottopose alla discussione delle Camere nel giugno di quell'anno. Secondo questo testo per quanto riguarda la perequazione fu previsto un apposito fondo al fine di consentire alle Regioni con minore capacità fiscale per abitante, integrandone le risorse proprie, di svolgere le funzioni e di erogare i servizi di loro competenza ordinaria ad un livello di adeguatezza medio ed in condizioni di massima efficienza ed economicità. La costituzione e la distribuzione del fondo sulla base di parametri uniformi e oggettivamente determinabili fu affidata alla disciplina di una legge statale. Come si vede, questa formulazione dell'istituto risolveva sia il problema della determinazione del livello del fabbisogno connesso allo svolgimento delle funzioni ordinarie, fissato ad un valore medio, sia quello delle modalità di integrazione delle risorse degli enti beneficiari, modalità individuate nel criterio della capacità fiscale. Va dato rilievo altresì al riferimento che il testo fa ai parametri di carattere oggettivo e uniforme ed anche ai criteri di economicità ed efficienza, riferimento che introduce esplicitamente nella materia il concetto di valori standard.

Va messo in luce inoltre che la norma proposta prevedeva anche la possibilità di appositi trasferimenti a destinazione vincolata in relazione ai servizi per i quali è richiesta uniformità di prestazione su tutto il territorio nazionale in quanto connessi ai diritti civili e sociali.

IL PRINCIPIO DELLA PEREQUAZIONE FINANZIARIA NELLA COSTITUZIONE
ITALIANA

Questa disciplina era circoscritta alle Regioni. Per gli Enti locali erano previsti, in quanto necessari, trasferimenti ordinari di risorse da parte dello Stato, in aggiunta alle entrate proprie, in base a criteri di generalità e uniformità.

Il testo sopra illustrato andò soggetto ad alcune modifiche a seguito degli emendamenti presentati dai parlamentari. Così nel progetto di revisione costituzionale presentato alle Camere dalla Commissione bicamerale nel novembre del 1997 fu fissato il principio del pari ordinamento di tutti gli enti subnazionali anche sul piano finanziario e fu stabilita nella Costituzione la quota delle entrate tributarie erariali attribuita a tali enti. E ciò al fine di assicurare l'autosufficienza finanziaria alle Regioni con maggiore capacità fiscale per abitante e in riferimento alle spese ordinarie delle medesime e degli Enti locali del loro territorio. Per le altre Regioni, in aggiunta ad una pari quota di compartecipazioni ai tributi erariali, furono disposti i trasferimenti perequativi con una disciplina eguale a quella proposta nel testo di giugno. Ma fu eliminata la previsione di trasferimenti a destinazione vincolata con finalità di perequazione completa per le prestazioni connesse ai diritti civili e sociali.

Come è noto, questo progetto non andò in porto, ma nella stessa legislatura furono presentati successivamente altri disegni di legge di revisione della Costituzione. Nella materia della perequazione alcuni hanno proposto genericamente l'istituzione del fondo perequativo per gli enti con minore capacità fiscale per abitante o anche in grave situazione di squilibrio economico, strutturale o sociale. Altri, con formulazioni più compiute, hanno ripreso parti dei due testi elaborati dalla Commissione bicamerale sopra illustrati. Ma il disegno di legge più rilevante ai fini del processo di elaborazione della vigente disciplina della perequazione fu quello n. 5467 presentato alla Camera l'1 dicembre 1998, il quale ebbe anche il merito di dare un nuovo inizio all'azione di riforma del titolo V della seconda parte della Costituzione dopo il fallimento della Bicamerale. Esso infatti oltre a prevedere le norme riguardanti l'autonomia finanziaria e tributaria degli enti subnazionali e il fondo perequativo per quelli con minore capacità fiscale per abitante, introduceva il principio secondo cui l'insieme delle risorse provenienti dalle diverse fonti dovesse consentire a tali enti di finanziare integralmente le funzioni loro attribuite. Inoltre prevedeva forme di finanza straordinaria secondo le modalità e per i fini che oggi ritroviamo nel V comma del vigente art. 119²³.

I testi dei diversi disegni di legge furono unificati dalla Commissione competente in una formulazione che contiene, invariata nelle sue espressioni testuali, la proposizione enunciata nella proposta n. 5467, proposizione che sottoposta alla duplice approvazione delle Camere è diventata il quarto

²³ A questa proposta, oltre che ai lavori della Bicamerale, ha affermato di essersi ispirato il disegno di legge governativo (AC 5830, *Relazione*) presentato il 18 marzo 1999, ma nel suo testo manca il riferimento al principio del finanziamento integrale delle funzioni degli enti subnazionali.

IL PRINCIPIO DELLA PEREQUAZIONE FINANZIARIA NELLA COSTITUZIONE
ITALIANA

comma del novellato art. 119 della Costituzione. E' importante rilevare rispetto al testo dell'art. 119 proposto in Assemblea e da questa approvato, che tra gli emendamenti, rigettati in Assemblea, sono compresi anche quelli diretti ad attribuire al fondo perequativo lo scopo di aiutare gli enti subnazionali beneficiari a svolgere le funzioni e ad erogare i servizi di loro competenza ad un livello medio di adeguatezza.

Volendo tirare le fila di questo *excursus* va sottolineata la portata innovativa del testo approvato rispetto a quelli delle altre proposte. I testi che hanno inteso disciplinare in modo puntuale i due diversi momenti delle procedure della perequazione, nel considerare quello volto alla determinazione del fabbisogno di riferimento hanno dato rilievo a valori medi: così la proposta della Commissione Iotti e diverse di quelle di iniziativa parlamentare presentate nella XIII legislatura, le quali hanno indicato un fabbisogno pari al livello medio nazionale dei gettiti tributari e contributivi delle Regioni. Col risultato che le Regioni con gettiti minori della media nazionale in base a tale criterio, in tutti i casi in cui il fabbisogno per il pieno esercizio delle funzioni fosse stato maggiore di quello di riferimento, avrebbero ricevuto integrazioni perequative minori di quelle necessarie a realizzare una perequazione completa delle risorse disponibili. Sullo stesso piano si sono mosse le due proposte della Commissione bicamerale, proposte poi riprese in altri disegni di legge, le quali ai fini della perequazione hanno fatto riferimento al fabbisogno connesso ad un livello di media adeguatezza di svolgimento delle funzioni. Infatti media adeguatezza e cosa diversa dalla piena adeguatezza. Il testo infine approvato ed entrato in vigore con la legge costituzionale n. 3 del 2001 facendo riferimento all'integrale finanziamento delle funzioni, si è venuto a distaccare nettamente dalle altre proposte.

Infine va messo in luce un altro particolare. Come si è precisato più sopra, la prima proposta (ma non la seconda) della Commissione bicamerale presieduta dall'on. D'Alema, il cui testo è stato poi ripreso da altri disegni di legge, prevedeva a favore delle Regioni la possibilità di trasferimenti specifici aggiuntivi in relazione ai servizi per i quali è richiesta uniformità di prestazione su tutto il territorio nazionale in quanto connessi ai diritti civili e sociali. Questa previsione evidentemente traeva origine dalla consapevolezza che la disciplina stabilita in materia di perequazione ordinaria non era sufficiente ad assicurare una tale finalità. Il testo del novellato art. 119 non contiene alcuna norma di questo genere. E ciò deve ritenersi che sia dovuto non al fatto che il problema fosse sfuggito all'attenzione dei parlamentari che hanno proposto il disegno di legge n. 5467, ma alla circostanza che il problema veniva ad essere superato con la proposta del principio del finanziamento integrale delle funzioni. Le interpretazioni del suddetto articolo che ammettono riguardo alle Regioni la perequazione completa solo per le prestazioni connesse ai diritti civili e sociali trascurano questo particolare, e mostrano anche per questa ragione la loro infondatezza.

6 La disciplina di attuazione dell'art. 119 della Costituzione.

I principi e i criteri direttivi della disciplina di attuazione dell'art. 119 della Costituzione sono stati stabiliti dalla legge delega del 5 maggio 2009 n. 42, che ha ripreso alcuni indirizzi attuativi del disegno di legge presentato dal Governo in carica nella precedente legislatura. Tra questi in materia di perequazione c'è la disposizione (art. 2, c. 2, lett. m) che distingue in due categorie le funzioni attribuite agli enti subnazionali, prevedendo per quelle connesse ai diritti civili e sociali e per le funzioni fondamentali degli Enti locali (categoria A) una perequazione secondo il fabbisogno standard e quindi completa, e per le "altre funzioni" (categoria B) una perequazione secondo la capacità fiscale, e quindi solo in misura parziale. La distinzione verosimilmente trae origine dall'interpretazione dell'art. 119 secondo cui tale articolo avrebbe stabilito in termini generali il criterio di perequazione secondo la capacità fiscale, ammettendo una perequazione completa solo nei casi di una tutela specifica stabilita da altre norme della Costituzione.

Ora la suddetta disposizione della legge n. 42 contrasta con l'interpretazione che in questo lavoro abbiamo dato della disciplina costituzionale della perequazione finanziaria. E se questa interpretazione si ritiene fondata, sorgono dubbi sulla legittimità costituzionale di tale legge nel punto in esame²⁴. Va aggiunto che la richiamata disposizione si pone in contrasto con altra della stessa legge, e precisamente con quella dell'art. 2, comma 2, lettera e), che fissa il principio secondo cui le entrate degli enti subnazionali derivanti dalle diverse fonti "consentono di finanziare integralmente il normale esercizio delle funzioni pubbliche attribuite". Non si capisce come si possa disporre il principio del finanziamento integrale delle funzioni degli enti subnazionali in attuazione del quarto comma dell'art. 119 della Costituzione e nel contempo stabilire che per alcune funzioni la perequazione a favore degli enti con minore capacità fiscale debba essere incompleta, senza avvertire la contraddizione tra le due disposizioni²⁵.

Analoghi dubbi di legittimità riguardano la disciplina applicativa dettata in maniera più puntuale per i diversi enti subnazionali. Per le Regioni la disciplina in materia di perequazione per le spese regionali della categoria B prende le mosse dalla disposizione che stabilisce che tali spese siano finanziate con il gettito dell'addizionale Irpef, la cui aliquota va fissata ad un livello medio nazionale tale da consentire un gettito complessivo pari

²⁴ Diversi costituzionalisti hanno espresso simili dubbi con riferimento ai diversi ddl e alla legge n. 42: cfr. tra gli altri F. Bassanini, "Principi e vincoli costituzionali in materia di finanza regionale e locale nel nuovo art. 119 della Costituzione", in *Astrid-Rassegna* n. 26, 2006; S. Gambino, "Federalismo fiscale e eguaglianza tra i cittadini", in *Federalismi.it*, n. 7, 2009; T. Groppi, "Il federalismo fiscale nel quadro costituzionale", in *Federalismi.it*, n. 22, 2008; E. Jorio, "La legge delega di attuazione del federalismo fiscale", in *Federalismi.it*, n. 8, 2009; G. M. Salerno, "Il federalismo fiscale alle porte: opportunità e problematiche", in *Federalismi.it*, n. 18, 2008

²⁵ Cfr. F. Osculati, "Il federalismo dal basso", in www.nelmerito.com, 30 gennaio 2009.

IL PRINCIPIO DELLA PEREQUAZIONE FINANZIARIA NELLA COSTITUZIONE
ITALIANA

all'importo complessivo dei trasferimenti²⁶ che oggi le finanziano e che vanno soppressi. Per le Regioni per le quali il gettito per abitante dell'addizionale è minore di quello medio nazionale è prevista la partecipazione al fondo perequativo in misura da ridurre, e non da colmare, la differenza col valore nazionale. Il contrasto col principio del finanziamento integrale di cui al quarto comma dell'art. 119 si palesa sotto un duplice profilo. Il fabbisogno di ciascuna Regione è calibrato sul valore medio per abitante del totale dei trasferimenti soppressi, e non su quello effettivo di ogni singola Regione, senza alcuna certezza che il valore così determinato corrisponda a quello necessario per finanziare integralmente le funzioni in esame: se questa corrispondenza non c'è, il fabbisogno di riferimento per la perequazione è già in partenza determinato in misura minore di quello richiesto dal principio dell'autosufficienza finanziaria. Inoltre, come si è visto, la perequazione è intesa comunque a colmare solo in parte la insufficienza di risorse rispetto al fabbisogno di riferimento²⁷.

Eccezioni di incostituzionalità sono state sollevate in dottrina anche con riferimento agli artt. 9 e 13 della legge delega n. 42 per il fatto che prevedono non un unico fondo perequativo, in conformità al comma 3 dell'art. 119 della Costituzione, ma due fondi destinati al finanziamento perequativo delle Regioni, il secondo dei quali a sua volta si sdoppia in relazione alla sua destinazione ai trasferimenti perequativi a favore rispettivamente di Comuni e di Province e Città metropolitane con minore capacità fiscale per abitante²⁸.

²⁶ Fatta eccezione per i trasferimenti di cui alla legge 549/95.

²⁷ La SVIMEZ ha elaborato in diversi lavori documentate critiche ai criteri di perequazione proposti nei diversi ddl di attuazione del federalismo fiscale. V. da ultimo con riferimento alla legge n. 42 "Il federalismo fiscale. Schede tecniche e parole chiave", a cura di F. Pica, *Quaderno* n. 21, luglio 2009, nel quale sono richiamati gli accennati lavori.

²⁸ Cfr. E. Jorio, "L'attuazione del federalismo fiscale", in *Federalismi.it*, 12 gennaio 2011.

Prof. Salvatore La Rosa

Professore Emerito Università di Catania

Il riparto delle competenze tributarie nell'esperienza dell'autonomia regionale siciliana

SOMMARIO: 1. Osservazioni introduttive. - 2. La natura della potestà normativa tributaria regionale. - 3. Ammissibilità e limiti della fiscalità regionale di vantaggio. - 4. Il riparto delle competenze e dei gettiti tributari riservati alla finanza regionale - 5. Osservazioni conclusive -

1 Osservazioni introduttive.

Il guardare a quel che è stato il riparto delle competenze tributarie nell'esperienza dell'autonomia regionale siciliana - nel quadro di un dibattito che oggi ha principalmente ad oggetto il generale tema del "federalismo fiscale" - penso che sia opportuno ed utile per l'esistenza di non lievi affinità sia nelle questioni di fondo che rimangono sottese alle relative problematiche, sia nei tormentati sbocchi operativi che si sono già avuti nella Regione siciliana, e che rischiano di ripetersi nell'estensione e generalizzazione di quel modello di rapporti economico-finanziari.

Come è noto, l'autonomia "speciale" della Regione Siciliana fu a suo tempo consacrata in uno Statuto avente valore di legge costituzionale, a conclusione di una tormentata fase storica caratterizzata dalle spinte "separatiste" che in Sicilia erano sorte nel secondo dopoguerra a fronte di uno Stato che da molti siciliani era avvertito come troppo lontano o del tutto assente; ed ha poi visto nel tempo gradualmente riassorbiti molti dei suoi aspetti di accentuata "specialità", parallelamente allo spegnersi delle istanze, appunto, "separatiste". Il "federalismo fiscale" è stato non poco alimentato dalle tendenze "secessioniste" sorte negli ultimi decenni in alcune regioni del nord in risposta all'operato di uno Stato ritenuto "centralista" e "sprecone"; ed attraversa una fase nella quale si avviano concreti passi nella direzione, al contrario, dell'ampliamento delle sfere di autonomia impositiva sinora riconosciute alle Regioni a Statuto ordinario.

Si tratta, quindi, di vicende e tendenze politico-giuridiche non poco diverse e che possono apparire per molti versi contrapposte; ma aventi anche non poche obiettive analogie nella loro genesi e che in futuro potrebbero anche progressivamente convergere in un comune regionalismo più o meno "spinto".

Appare quindi per molti versi opportuno lo svolgimento di alcune brevi e veloci riflessioni sulle principali problematiche che hanno sinora permeato la "speciale" autonomia tributaria della Regione siciliana, ed in particolare su quelle concernenti: a) la natura della potestà normativa tributaria regionale;

b) l'ammissibilità ed i limiti della fiscalità di vantaggio regionale; c) il riparto delle competenze e dei gettiti tributari riservati alla finanza regionale.

2 La natura della potestà normativa tributaria regionale.

A differenza di quanto oggi dispongono i nuovi artt. 117-119 della Costituzione, lo Statuto siciliano non annovera la disciplina dei tributi né tra le materie di legislazione esclusiva, né tra quelle di legislazione concorrente, né contempla espressamente forme e modalità di raccordo tra le rispettive potestà normative tributarie dello Stato e della Regione

In esso si afferma invece ancora (e per quanto qui interessa):

a) che *“al fabbisogno finanziario della Regione si provvede con i redditi patrimoniali della Regione e a mezzo di tributi deliberati dalla medesima. Sono però riservate allo Stato le imposte di produzione e le entrate dei monopoli dei tabacchi e del lotto”* (art. 36);

b) che per le imprese industriali e commerciali aventi la sede centrale fuori del territorio della Regione, ma che in esso hanno stabilimenti ed impianti, *“...nell'accertamento dei redditi viene determinata la quota del reddito da attribuire agli stabilimenti ed impianti medesimi...”*, in quanto compete alla Regione il diritto a percepire *“...l'imposta relativa a detta quota...”* (art. 37);

c) e che rimane riservato alla *«esclusiva competenza dello Stato»* il regime doganale della Regione, con l'obbligo della previa consultazione del Governo regionale in ordine alla determinazione delle relative tariffe, per quanto interessa la Regione e con esclusivo riferimento ai soli limiti massimi (art. 39).

L'oggettiva ambiguità di queste disposizioni, se consentiva di affermare con certezza che la soluzione del problema finanziario, per la Sicilia, era stata formulata in termini fortemente “federalisti” e consistenti nella netta “separazione” tra tributi riservati allo Stato ed attribuiti alla Regione, lasciava molte ombre per quel che concerne la qualificazione ed i limiti della potestà normativa tributaria di quest'ultima, nonché sulla collocazione in genere delle leggi tributarie regionali nel sistema delle fonti del diritto.

Sorsero quindi dibattiti non poco accesi; e, tra la tendenza ad interpretare il sistema della «separazione» nel senso che, per il settore ad essa riservato, la Regione avrebbe avuto una potestà normativa “esclusiva” ed in tutto equiparabile a quella dello Stato¹, e quella a ricondurre questa potestà a

¹ Per tutti, cfr. ZINGALI, *Diritto tributario della Regione siciliana*, Milano, 1953, p.73 ss.; AUSIELLO ORLANDO, *Studi sull'ordinamento e la legislazione regionale*, Milano, 1954, p.64 ss. ; BUSCEMA, *Problemi sulle norme di attuazione dello Statuto siciliano in materia finanziaria*, in *Fin. pubbl.*,1965, I, 9, ed ivi ulteriori indicazioni bibliografiche. Chiara espressione di questo orientamento furono sia l'art. 3 della legge reg. 1 luglio 1947, n. 2 (con il quale la Regione dispose che *«tutti i tributi e le altre entrate, già di spettanza dello Stato con la sola esclusione delle imposte di produzione e delle entrate dei monopoli dei tabacchi e del lotto, sono, a partire dal l°*

IL RIPARTO DELLE COMPETENZE TRIBUTARIE NELL'ESPERIENZA
DELL'AUTONOMIA REGIONALE SICILIANA

livello del potere impositivo degli enti autarchici², nella giurisprudenza costituzionale finì con il prevalere una soluzione intermedia; secondo la quale la Regione avrebbe avuto una potestà legislativa primaria anche in materia tributaria, ma “concorrente” con quella statale; e quindi soggetta al limite “...dei principi ed interessi generali cui si informa la legislazione dello Stato...”, e vincolata al fine “...di soddisfare alle condizioni particolari ed agli interessi propri della Regione...”.

In sostanza, si fecero valere in materia tributaria i più stringenti limiti posti dall'art. 17 dello Statuto alle leggi regionali nelle materie oggetto di potestà legislativa regionale (appunto) “concorrente”³. Mentre poco seguito ebbero le

giugno 1947, riscossi per conto della Regione dagli Enti ed organi che sono attualmente preposti alla riscossione. Rispetto a tali organi la Regione subentra nella posizione giuridica dello Stato»), sia le numerose leggi regionali di “recezione” che furono inizialmente emanate nel presupposto (presto smentito dall’Alta Corte per la Regione Siciliana) che ciò fosse necessario ai fini dell’operatività in Sicilia delle leggi statali (cfr., tra le tante, le leggi regionali 25 maggio 1948, n. 5; 18 giugno 1948, n. 13; 25 giugno 1948, nn. 23, 24 e 28, ecc.).

² Cfr. M. S. GIANNINI, *Sulla potestà normativa in materia tributaria delle Regioni (in particolare della Regione siciliana)*, in *Giur. compl. Cass. civ.*, 1949, p. 1222 ss.; ID., *Sulla potestà normativa della Regione siciliana in materia tributaria*, in *Riv. dir. nav.*, 1960, II, p. 156; CHIARELLI, *Rapporti tra potestà legislativa dello Stato e della Regione*, in *Giur. compl. Cass. civ.*, 1948, III, p. 1136.

³ Soluzione assai seguita in dottrina e, soprattutto, nella giurisprudenza. Per quest’ultima, cfr. la fondamentale sentenza della Corte costituzionale 26/1/1957, n. 9 (in *Giur. cost.*, 1957, p. 58), con la quale la Corte manifestò l’avviso che “...fino a quando la materia non sia compiutamente e definitivamente disciplinata, si debba riconoscere alla Regione, in base alla formulazione generica usata nel primo comma dell’art. 36, potere normativo in materia tributaria, anche riguardo ai tributi erariali, salvi i limiti di cui si farà cenno in seguito. Potere che peraltro non può costituire, contrariamente a quanto sostiene la difesa della Regione, una riserva legislativa a favore della medesima. Difatti la potestà di legiferare, in via esclusiva, ai termini e nei limiti dell’art. 14 del R.D.Lgs 15 maggio 1946, n. 455, non può essere riferita, per il suo carattere eccezionale, se non a materie esplicitamente e tassativamente indicate. Il che è particolarmente giustificabile in ordine alla materia tributaria, dato che una potestà normativa, nel senso indicato, potrebbe turbare il sistema tributario dello Stato, con ripercussioni della cui gravità si rende giustamente conto anche la difesa della Regione. Ne deriva quindi che la legislazione regionale, nella materia di che trattasi, non essendo questa menzionata nell’art. 14 del R.D.Lgs 15 maggio 1946, n. 455, non può avere se non carattere concorrente o sussidiario. Onde è necessario anzitutto che le leggi della Regione riguardanti i tributi rispettino, non soltanto le leggi costituzionali e i limiti territoriali, ma anche quelli derivanti dai principi e dagli interessi generali cui si uniformano le leggi dello Stato, secondo quanto dispone la prima parte dell’art. 17 del R.D.Lgs 15 maggio 1946, n. 455 per la legislazione concorrente. Inoltre, poiché risponde ad una esigenza fondamentale per l’economia e per l’eguaglianza di tutti i cittadini, a qualsiasi parte del territorio della Repubblica appartengono, che l’obbligazione tributaria si ricolleggi ad un sistema unitario, in ordine alle caratteristiche di ciascun tributo, ai cespiti colpiti e alle modalità della riscossione, è palese che, anche a questa esigenza, occorre sia subordinata la

IL RIPARTO DELLE COMPETENZE TRIBUTARIE NELL'ESPERIENZA
DELL'AUTONOMIA REGIONALE SICILIANA

pur autorevoli posizioni dottrinali volte a declinare in senso meramente "finanziario" la potestà normativa tributaria della Regione, e ad identificarne il nucleo essenziale nella facoltà di "deliberare", di volta in volta, e con atti aventi valore di leggi primarie, la destinazione alla finanza regionale del gettito dei tributi ad essa riservati dallo Statuto, ancorché istituiti e integralmente regolati dalle leggi statali⁴.

legislazione regionale; la quale deve essere quindi coordinata con la finanza dello Stato e degli altri enti locali, affinché non derivi turbamento ai rapporti tributari nel resto del territorio nazionale; e deve uniformarsi all'indirizzo ed ai principi fondamentali della legislazione statale per ogni singolo tributo. La precisazione della materia attribuita, dall'art. 36 del R.D.Lgs 15 maggio 1946, n. 455, alla competenza normativa della Regione, riguardo ai tributi ed ai limiti che le leggi regionali devono rispettare, dimostra l'inapplicabilità delle disposizioni, cui si riferisce la difesa dello Stato, contenute nel primo e nel secondo comma dell'art. 119 Cost. Nel quale, pur riconoscendosi alle Regioni autonomia finanziaria, questa è tuttavia subordinata all'emanazione di leggi statali, che ne determinino le forme ed i limiti; e si attribuiscono d'altra parte alle Regioni tributi propri e quote di tributi erariali. Ma la particolare autonomia concessa dall'art. 116 Cost. alle Regioni rette da statuti speciali importa logicamente che questi statuti, approvati con legge costituzionale, possano derogare anche a norme costituzionali di carattere generale, come quelle dell'art. 119 Cost. ora riportato. Deroga che, per quanto attiene alla legislazione tributaria, è contenuta nell'art. 36 del R.D.Lgs 15 maggio 1946, n. 455, secondo l'interpretazione che, ad avviso della Corte, si deve dare a tale disposizione...". Questa visione della potestà normativa tributaria regionale rispecchiava peraltro quella già manifestata dall'Alta Corte per la Regione Siciliana sin dalla sua prima sentenza in materia (cfr. la sent. 15/1/1949, n. 7, in *Alta Corte per la Regione siciliana, Decisioni, Atti processuali, Repertorio della giurisprudenza costituzionale*, vol. I, Milano, 1954, p.82 ss.).

⁴ Cfr., particolarmente, GUELLI, *La potestà normativa tributaria della Regione siciliana nel sistema delle autonomie regionali, ordinarie e speciali, in campo finanziario*, in *Atti del quarto convegno di studi giuridici sulla Regione, Milano, 1965*, p. 620 ss., il quale, dopo aver posto in evidenza che il principio dell'autonomia finanziaria delle Regioni « ... risulta accolto nel nostro ordinamento in senso non già tecnico-giuridico (indicante, cioè, una particolare potestà normativa), bensì in senso economico-finanziario: esigenza, dunque, di una finanza a sé stante, ossia della disponibilità attribuita agli enti regionali (di ogni tipo) di mezzi monetari ... » (pagine 622-623); e come alle norme costituzionali in materia risulti « ... manifestamente estranea, ogni particolare indicazione circa l'imposizione (normazione impositiva), l'amministrazione (accertamento, ecc.) e la stessa riscossione, ossia i vari momenti del procedimento tributario ... » (pagina 624), perviene alla conclusione che « ... anche l'aggettivo «proprio» riferito ai tributi ... non può avere, negli accennati contesti, che il semplice significato di *totale* destinazione del gettito dei tributi stessi al fabbisogno dell'ente ... » (pag 624); che le norme statutarie le quali danno alle Regioni facoltà di istituire tributi, in realtà, «... conferiscono alle regioni medesime una limitata potestà normativa tributaria, consistente nella decisione, da adottarsi con legge regionale, d'introdurre per intero, destinandoli ai proprio compiti, i proventi nel proprio ambito territoriale di dati tributi ... » (p. 626); e che «... per l'art. 36 comma 1° alla Regione siciliana vanno i proventi ... dei tributi di cui la Regione decide di percepire l'intero gettito, senza alcun limite espresso alla sua discrezionalità

IL RIPARTO DELLE COMPETENZE TRIBUTARIE NELL'ESPERIENZA
DELL'AUTONOMIA REGIONALE SICILIANA

Nel corso degli anni, comunque, la potestà normativa tributaria della Regione Siciliana è poi stata progressivamente ridimensionata su entrambi i suddetti versanti. La possibilità di introdurre variazioni e modificazioni, in ambito regionale, ai contenuti delle discipline tributarie statali (o, addirittura, di istituire nuovi tributi) è stata infatti nella giurisprudenza costituzionale drasticamente circoscritta attraverso una molto restrittiva interpretazione del limite dei principi, sfociata (sin dalla fine degli anni cinquanta) nell'affermazione della necessità di una corrispondenza "tipologica" dei contenuti delle nuove norme tributarie regionali con quanto già disposto dalle leggi tributarie statali (comunque operanti nell'ambito della Regione)⁵. Ed alla possibilità di "deliberare" con legge regionale la destinazione alla finanza

all'infuori delle eccezioni espressamente statuite ..." (p. 627). Similmente, MAFFEZZONI, *La potestà tributaria normativa della Regione Siciliana*, ed. provv., Palermo, 1965, p. 24 ss. (per il quale dall'art. 36 Statuto discende "...che nessun tributo può essere destinato al finanziamento dei servizi pubblici regionale se non è previamente deliberato dalla Regione. Dal che risulta che nessun tributo disciplinato da leggi dello Stato può essere destinato alla Regione, se non vi è una previa deliberazione di questa..."), ivi pag. 26); V. UCKMAR, *Illegittimità delle esenzioni fiscali accordate dalla Regione siciliana*, in *Foro pad.*, 1953, IV, p. 137 (per il quale « ... per «tributi deliberati» si debbono intendere quei tributi espressamente previsti dalla legislazione statale e riservati alla Regione, dei quali questa... deliberi l'applicazione... »); nonché LA ROSA, *I rapporti finanziari tra Stato e Regione Siciliana*, in *Le Regioni*, 1978, p. 272 ss.

In tali termini, veniva a delinearsi, per la Regione siciliana, una forma di decentramento finanziario del tutto particolare. Diversa dalla vera e propria separazione delle fonti, poiché questa è caratterizzata dalla riserva all'ente minore del potere di imporre su determinati presupposti di fatto (cfr., per una più estesa illustrazione, ROSINI, *Il decentramento finanziario in Italia*, Padova, 1964, p.25 ss., ed ivi bibliografia); e diversa anche da quella della «devoluzione» di quote di tributi erariali, sia perché la competenza a "deliberare" sulla destinazione del provento alla finanza regionale è attribuita all'ente minore; sia, e soprattutto, perché al sistema della devoluzione è del tutto estranea quella potestà di adeguamento della disciplina del tributo alle condizioni locali, che si accompagna, invece, alla «regionalizzazione» dei tributi.

⁵ In termini generali, sin dagli inizi è stato autorevolmente osservato che i limiti contenutistici (ed in particolare quello dell'osservanza dei «principi» della legislazione statale) pongono la legge regionale ad un gradino inferiore rispetto alla corrispondente legge primaria statale (cfr. M. S. GIANNINI, *Autonomia pubblica*, in *Enc. dir.*, vol. IV, Milano, 1959, p.359; MAZZIOTTI, *Studi sulla potestà legislativa delle Regioni*, Milano, 1961, p.51 ss.; CRISAFULLI, *La legge regionale nel sistema delle fonti*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1963, 2 p.63 ss.; in senso contrario, GALEOTTI, *Osservazioni sulla «legge regionale» come specie della legge in senso tecnico*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1957, 76 ss.), e che le interpretazioni particolarmente restrittive di quei limiti in materia tributaria degradano la relativa competenza « ... ad un piano inferiore rispetto alla figura della competenza concorrente ...» (CRISAFULLI, *Le Regioni davanti alla Corte costituzionale*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1963, p. 553), attribuendole «... caratteristiche quasi regolamentari ...» (CANTUCCI, *Sui limiti della potestà legislativa della Regione siciliana in materia tributaria*, in *Studi senesi*, 1951, 59).

IL RIPARTO DELLE COMPETENZE TRIBUTARIE NELL'ESPERIENZA
DELL'AUTONOMIA REGIONALE SICILIANA

regionale dei tributi ad essa riservati dallo Statuto è stata sempre opposta l'affermazione del doversi a ciò provvedere (non con unilaterali leggi della Regione, ma) a mezzo delle consensuali "norme di attuazione" predisposte dalla Commissione paritetica prevista dall'art. 43 dello Statuto⁶; norme di attuazione che furono infine varate (a distanza di quasi vent'anni dall'entrata in vigore dello Statuto) con DPR 26 luglio 1965, n. 1074; ma poi rapidamente superate dai radicali mutamenti introdotti nell'ordinamento tributario dalla Riforma tributaria degli anni settanta; e non più adeguate ai relativi contenuti, nonostante il disposto dell'art. 12, punto 4, della L. 825/1971, e i reiterati auspici formulati dalla Corte Costituzionale perché a ciò si provvedesse.

In definitiva, l'ancora diffuso convincimento dell'avere la Regione Siciliana, in materia tributaria, competenze normative tributarie primarie concorrenti con quelle dello Stato - e ad esse assimilabili - non trova riscontri significativi sul piano del "diritto vivente" (o, se si vuole, della "costituzione materiale"). Alla Regione siciliana è oggi preclusa, praticamente in toto, l'emanazione di norme incidenti sulla disciplina sostanziale dei tributi statali; essa non dispone di tributi "propri" e diversi da quelli vigenti nel restante territorio nazionale⁷; né essa può intervenire sulle discipline dei profili procedurali e processuali dei tributi che le sono riservati. Essa è invece supportata da risorse totalmente "derivate" dalle discipline tributarie dettate dallo Stato e dall'operato dei relativi uffici finanziari; e penso che alla sua

⁶ In questo senso cfr., particolarmente, Corte Cost. n. 5/1958 (sulla incostituzionalità di una legge con la quale la Regione siciliana aveva unilateralmente deliberato l'afflusso alla Tesoreria regionale dell'imposta sulle società istituita con la legge stat. N. 603/1954).

⁷ La possibilità dell'istituzione di nuovi tributi a mezzo di legge regionale, è in realtà formalmente sancita dall'art. 6 delle norme di attuazione approvate con DPR n. 1074/1965; ma la concreta esperibilità di iniziative di questo genere trova poi ostacoli praticamente insormontabili nella necessità di rispettare il limite dei principi ispiratori dei singoli tributi statali; e di tale incompatibilità logico-giuridica rappresenta emblematico esempio il fatto che la sola volta in cui fu la Regione tentò di istituire un tributo veramente nuovo (si trattava di una addizionale del 20% sulle imposte dirette erariali a carico delle imprese private produttrici e distributrici di energia elettrica non inferiore a 100 milioni di Kwt. annui, delle imprese concessionarie di giacimenti petroliferi e delle imprese produttrici di fertilizzanti, destinata al finanziamento di interventi di sostegno in favore dei salariati e braccianti agricoli siciliani, e quindi avente i connotati di quella che oggi si qualificherebbe "imposta di scopo") la Corte Costituzionale (con sentenza n. 34/1961) ritenne violato il limite dei principi osservando che "... la considerazione che il sistema delle addizionali è conosciuto dalla legislazione statale ed è soprattutto utilizzato per gli enti locali, non è confacente. Si tratta infatti di vedere se l'addizionale, o il tributo in forma di addizionale, prevista dalla singola legge regionale corrisponda a un tipo di addizionale o di tributo previsti dall'ordinamento statale ed ai principi a cui questo si ispira: sarebbe altrimenti facile eludere i limiti della potestà normativa regionale creando sotto la forma di addizionale, tributi sostanzialmente nuovi".

IL RIPARTO DELLE COMPETENZE TRIBUTARIE NELL'ESPERIENZA
DELL'AUTONOMIA REGIONALE SICILIANA

esperienza debba guardarsi con grande attenzione nel momento in cui si vorrebbe procedere ad una similare e generalizzata attribuzione a tutte le Regioni di una potestà legislativa tributaria "concorrente" con quella dello Stato, e comprensiva, ad esempio, del potere di istituire tributi propri, di estendere la tassazione a presupposti d'imposta non previsti dalle leggi statali, di modificare le detrazioni, esenzioni ed agevolazioni stabilite da tali leggi, ecc.

Invero, l'esercizio di così vasti poteri tributari normativi è stato sinora precluso alla Regione Siciliana; ed il nodo di fondo sul quale la sua esperienza finisce con il sollecitare riflessioni, è forse costituito proprio dalla possibilità o meno di estendere il modello della legislazione "concorrente" (ed il correlato principio di "sussidiarietà" delle norme statali rispetto a quelle regionali), dalle materie alle quali esso è tipicamente correlato (quali potrebbero essere, ad esempio, la sanità, l'istruzione, il governo del territorio, ecc.), al campo delle discipline tributarie.

Queste ultime, infatti (contrariamente a quanto ancora spesso si afferma), non integrano gli estremi di una vera e propria "materia"; esse, invece, per la loro natura eminentemente strumentale, hanno strette ed inevitabili correlazioni con la sovranità (dello Stato) e con i fondamentali principi costituzionali dell'unità politica della Repubblica, dell'eguaglianza, della correlazione dei prelievi fiscali alla capacità contributiva individuale, della solidarietà, e dello stesso buon andamento dell'amministrazione pubblica; i quali principi di per se stessi postulano l'unitarietà della finanza pubblica nazionale, e implicano (a mio avviso) la natura necessariamente subprimaria dei poteri normativi tributari delle Regioni e degli Enti locali in genere.

In altri termini, il modello della legislazione "concorrente" (e della "sussidiarietà" delle leggi statali rispetto a quelle regionali) appare di per se stesso irriferribile alle discipline tributarie, perchè l'"autonomia" è cosa ben diversa dalla "sovranità"; essa di per se stessa implica la preesistenza di norme di rango superiore che la conferiscono stabilendo gli ambiti e i limiti entro i quali essa può e deve essere esercitata (come tipicamente avviene, ad esempio, in materia di IRAP e di ICI); ed il tentativo, di trovare in quel tipo di assetto normativo una ambigua soluzione intermedia e di compromesso (tra contrapposte visioni del "federalismo fiscale") equivale ad imboccare una strada che l'esperienza regionale siciliana ha dimostrato essere soltanto un vicolo cieco.

Molto meglio, in definitiva, dire con chiarezza che alle Regioni (siano esse a "Statuto ordinario" o a "Statuto speciale") non sono attribuibili poteri normativi primari in ambito fiscale, per la loro incompatibilità con i superiori principi dell'unità politica della Repubblica e della finanza nazionale. E tengo a sottolineare che il riconoscimento della natura necessariamente subprimaria dei poteri in questione non pregiudica l'autonomia politica delle Regioni (la quale postula soltanto l'adeguatezza delle risorse finanziarie disponibili rispetto alle funzioni da assolvere, e non necessariamente anche la titolarità di poteri impositivi), né incide negativamente sull'auspicabile maggiore

responsabilizzazione delle classi dirigenti locali nella gestione delle risorse pubbliche (poiché tale obiettivo si pone a valle delle modalità di acquisizione delle risorse medesime, ed il suo perseguimento non è per nulla agevolato dall'attribuzione di poteri normativi tributari concorrenti con quelli dello Stato).

3 Ammissibilità e limiti della fiscalità regionale di vantaggio.

Nell'esperienza legislativa della Regione siciliana, la fiscalità di vantaggio è stata largamente presente, soprattutto nei primi decenni, con principale riferimento ai settori degli incentivi agli investimenti industriali e delle agevolazioni per l'edificazione di nuove abitazioni; ma la sua concreta praticabilità è poi stata gradualmente compressa, ed infine sostanzialmente soppressa, come conseguenza del già segnalato affermarsi di una estremamente restrittiva concezione del limite costituito dalla necessità di rispettare i principi della legislazione statale; concezione talora spinta sino alla negazione della possibilità che la Regione introduca agevolazioni fiscali anche solo quantitativamente diverse da quelle già previste dalle norme statali⁸.

Naturalmente, queste posizioni dovrebbero essere in futuro radicalmente riviste alla luce di quanto adesso disposto dall'art. 7, lett. c), della L. 42/2009, ove si stabilisce che, relativamente ai "tributi propri derivati", le Regioni a statuto ordinario potranno con propria legge "...*modificare le aliquote e disporre esenzioni, detrazioni e deduzioni nei limiti e secondo i criteri fissati dalla legislazione statale...*", non vedendosi come e perché minori facoltà dovrebbero attribuirsi alle Regioni a Statuto speciale; e a tal proposito, in

⁸ Emblematiche di questo rigorosissimo indirizzo sono le sentenze della Corte costituzionale nn. 2 e 90/1965, nonché n. 236/1966, tutte concernenti l'esenzione dall'imposta comunale di consumo sui materiali da costruzione impiegati per l'edificazione di nuove case di abitazione. Con la prima di esse fu annullata la legge reg. n. 22/1961, per ciò che aveva prorogato al 1965 l'esenzione totale dall'imposta suddetta, discostandosi dai criteri seguiti dal legislatore nazionale (il quale, con l'art. 5 della legge stato 2 febbraio 1960, n. 35, aveva previsto un progressivo ritorno ai normali regimi impositivi).

Con la seconda, fu disposto l'annullamento della successiva legge reg. n. 12/1965, con la quale la misura dell'agevolazione suddetta era stata stabilita nel 5 % e nel 10% dell'imposta normale, rispettivamente per il 1965 e 1968. L'annullamento fu questa volta motivato col fatto che troppo grande rimaneva ancora la diversità rispetto alla legislazione statale, la quale, per gli stessi anni prevedeva l'applicazione dell'imposta nella misura dell'80% di quella normale.

Con la stessa motivazione è stata anche annullata (in virtù della terza delle sentenze costituzionali citate) la legge reg. 14 dicembre 1965, n. 41, con la quale si era nel frattempo fissato il quantum dell'imposta di consumo sui materiali da costruzione, per il 1967 e 1968, nella misura del 15% e del 20 % di quello normale, e si erano altresì prorogate fino al 1968 tutte le altre agevolazioni regionali per l'edilizia.

IL RIPARTO DELLE COMPETENZE TRIBUTARIE NELL'ESPERIENZA
DELL'AUTONOMIA REGIONALE SICILIANA

attesa di vedere come tali limiti e criteri verranno concretamente determinati, possono qui svolgersi soltanto alcune veloci riflessioni, alla luce dell'esperienza regionale siciliana, sulla necessità di operare - nell'ampio ed eterogeneo *genus* delle esenzioni, detrazioni, e deduzioni - una *summa divisio* tra le disposizioni che concorrono a determinare le caratteristiche strutturali dei singoli tributi (e che dovrebbero qualificarsi in termini di agevolazioni "improprie", o "strutturali"), e quelle costituenti invece sostanziali surrogati di equivalenti sovvenzioni pubbliche, e forme di spesa pubblica erogata attraverso i circuiti tributari (qualificabili quindi in termini di agevolazioni "proprie" o "spese fiscali").

Questa distinzione è già valorizzata, ad esempio, nella giurisprudenza comunitaria sugli aiuti di Stato; essa ampiamente eccede il campo degli interventi in favore delle imprese, poiché trova riscontri anche in aree disciplinari extraimprenditoriali; e, per quanto fluido ed incerto possa per molti versi apparire il confine tra l'una e l'altra delle tipologie disciplinari così delineate, certo è che gli ambiti di operatività dell'autonomia normativa regionale debbono necessariamente essere concepiti e definiti in termini ben diversi nei loro confronti.

Invero, a fronte delle misure del primo tipo (e cioè delle esenzioni, deduzioni e detrazioni "strutturali"), la possibilità che esse vengano modificate ad opera delle leggi regionali dovrebbe essere negata, o comunque ammessa solo eccezionalmente e nei limiti predeterminati dalle leggi statali, in quanto i valori presidiati dai fondamentali principi di eguaglianza e di capacità contributiva sarebbero gravemente pregiudicati ove si ammettesse l'indiscriminata possibilità di differenziazioni regionali del regime, ad esempio, delle detrazioni per carichi di famiglia o degli oneri deducibili ai fini IRPEF, delle spese ed oneri deducibili nella determinazione del reddito d'impresa, e di altre analoghe disposizioni riduttive caratterizzanti la concreta strutturazione dei singoli tributi.

Discorso del tutto diverso dovrebbe invece farsi per l'area delle agevolazioni costituenti "spese fiscali", e quindi sostanzialmente ricadenti nell'area della spesa pubblica. Esse dovrebbero infatti considerarsi estranee alla materia tributaria, e soggette ai generali e ben diversi limiti che all'autonomia politica (e di spesa) delle Regioni vengono posti in relazione ai singoli settori disciplinari di volta in volta interessati; e non appaiono configurabili valide obiezioni di principio alla possibilità che anche le Regioni si avvalgano dei circuiti tributari per l'erogazione di spesa pubblica, ove l'erogazione medesima sia ammissibile.

In altri termini, in tema di fiscalità regionale genericamente "di vantaggio" appaiono egualmente da escludere sia le indiscriminate aperture che i generalizzati rigorismi; mentre sono necessarie attente valutazioni della natura dei "vantaggi" che nei singoli casi le leggi intendono attribuire ai contribuenti, e del loro rapporto con gli ambiti di operatività dell'autonomia politica riconosciuta all'ente regionale.

Occorre cioè evitare di fare di ogni erba un fascio. E nell'esperienza

IL RIPARTO DELLE COMPETENZE TRIBUTARIE NELL'ESPERIENZA
DELL'AUTONOMIA REGIONALE SICILIANA

regionale siciliana sono rinvenibili emblematici esempi delle anomalie conseguenti alla generalizzata negazione dell'ammissibilità delle agevolazioni fiscali regionali.

In qualche lontano caso, alla dichiarazione di illegittimità costituzionale della misura tributaria di favore, la Regione ha fatto sperimentalmente seguire l'introduzione di contributi regionali commisurati all'ammontare delle maggiori imposte conseguentemente dovute dai contribuenti⁹. Ed il fatto che tali nuove macchinose discipline non siano poi andate incontro a censure di incostituzionalità (e si siano invece arenate per la complessità delle relative problematiche applicative) denota che agevolazioni fiscali regionali sostanzialmente ammissibili possono talora incorrere in dichiarazioni di incostituzionalità come conseguenza soltanto dell'inadeguata percezione della loro effettiva natura.

4 Il riparto delle competenze e dei gettiti tributari riservati alla finanza regionale

Come naturale corollario dell'asserita natura "concorrente" della potestà legislativa della Regione siciliana nella "materia" tributaria, è costante, nella giurisprudenza costituzionale, l'affermazione dell'essere riservata alle "norme di attuazione" di cui all'art. 43 dello Statuto (determinate da una "Commissione paritetica" composta da un egual numero di componenti designati dallo Stato e dalla Regione Siciliana) la concreta soluzione di tutte le questioni operative relative sia al riparto delle competenze tributarie tra Stato e Regione siciliana, che alla concreta identificazione dei gettiti tributari a quest'ultima riservati¹⁰.

⁹ Ci si riferisce, in particolare, alla L. reg. 12 aprile 1967, n.35, emanata a seguito della menzionata sentenza della Corte Costituzionale N. 236/1966, e con la quale l'Assessore regionale per i lavori pubblici fu autorizzato a concedere contributi in misura pari alla metà dell'imposta di consumo sui materiali da costruzione dovuta in base alle norme statali per le nuove unità abitative; e fu al tempo stesso prorogato al 1968 il termine di inizio delle costruzioni ammesse a fruire di tali benefici.

¹⁰ Si noti che, in realtà, il suddetto art. 43, inserito tra le disposizioni transitorie e di attuazione dello Statuto, dispone soltanto che "*Una Commissione paritetica di quattro membri nominati dall'Alto Commissario della Sicilia e dal Governo dello Stato, determinerà le norme transitorie relative al passaggio degli uffici e del personale dello Stato alla Regione, nonché le norme per l'attuazione del presente Statuto*". Si trattava, quindi, di una norma che avrebbe dovuto riguardare la sola fase di iniziale avvio dell'attività degli organi regionali nelle diverse materie devolute alla loro competenza; e di una norma che fu riferita al settore tributario nel presupposto che anch'esso costituisse una "materia" devoluta alla competenza normativa ed amministrativa della Regione.

Di fatto, tale "Commissione paritetica" è però poi divenuta un istituzionale organismo di raccordo permanente tra Stato e Regione Siciliana, soprattutto per le problematiche finanziarie; ad essa l'art. 12, punto 4, della L. 825/1971 attribuì il compito dell'elaborazione di nuove "norme di coordinamento" (tra l'ordinamento regionale

IL RIPARTO DELLE COMPETENZE TRIBUTARIE NELL'ESPERIENZA
DELL'AUTONOMIA REGIONALE SICILIANA

All'istituto delle "norme di attuazione" è stata così attribuita, nei riguardi della Regione siciliana, una eccezionale e permanente rilevanza di "legge quadro", in qualche modo assimilabile a quella che dovrebbero assolvere, nell'istituendo "federalismo fiscale", i c.d. "principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario". Ed il guardare quindi a quel che è stata l'esperienza siciliana in tema di rapporto tra disposizioni costituzionali e regole concretamente attuative del riparto delle competenze e dei gettiti tributari può forse aiutare a porre in una migliore prospettiva un tipo di problematica che appare destinata a riproporsi anche nei riguardi delle Regioni a Statuto ordinario.

In concreto, occorre a tal fine fare distinto riferimento a quanto avvenuto negli anni antecedenti e successivi all'emanazione, appunto, delle suddette "norme di attuazione", avvenuta con il DPR 26/7/1965, n. 1074.

A) A seguito dell'entrata in vigore lo Statuto siciliano, si ritenne in Sicilia che gli organi regionali avessero automaticamente acquisito la titolarità di pieni poteri normativi ed amministrativi nel settore tributario, con la sola eccezione delle imposte espressamente riservate allo Stato dall'art. 36, 2° comma (imposte di produzione ed entrate derivanti dai monopoli dei tabacchi e del lotto).

Proprio in tal senso concretamente si operò, disponendosi (con l'art. 3 della L. reg. 1° luglio 1947, n. 3) che « ... tutti i tributi e le altre entrate, già di spettanza dello Stato, con la sola esclusione delle imposte di produzione e delle entrate dei monopoli dei tabacchi e del lotto sono, a partire dal 1° giugno 1947, riscossi per conto della Regione dagli Enti ed organi che sono attualmente preposti alla riscossione. Rispetto a tali organi, la Regione subentra nella posizione giuridica dello Stato». E dallo Stato si prestò acquiescenza a tale soluzione attraverso l'art. 2 del D.L. 12 aprile 1948, n. 507, con il quale si stabilì che « ... la Regione siciliana riscuote direttamente le entrate di sua spettanza. A tale effetto, sono considerate di spettanza della Regione le entrate elencate nel bilancio di previsione predisposto dalla stessa per l'esercizio finanziario 1947-1948 ... »; aggiungendosi peraltro che restava « ...salvo ed impregiudicato quanto potrà essere statuito per la disciplina definitiva dei rapporti finanziari tra lo Stato e la Regione siciliana... » (art. 7).

Queste contrapposte disposizioni aprirono una lunga, anomala, e quasi ventennale fase (appunto) "transitoria", nel corso della quale la giurisprudenza costituzionale, se consentì alla Regione di emanare non poche disposizioni modificative delle discipline tributarie statali (principalmente con riferimento al settore della riscossione esattoriale delle imposte e nel campo delle agevolazioni fiscali), fece però sempre riferimento al d.l. statale

siciliano e la nuova Riforma tributaria), da emanarsi poi con apposito D.P.R.; ed il timore dell'assorbimento del ruolo di tale Commissione da parte dei nuovi organismi del "federalismo fiscale" è stato alla base dell'incidente di costituzionalità della L. 42/2009 sollevato dalla Regione Siciliana, e rigettato da Corte Cost. n. 204/2010.

IL RIPARTO DELLE COMPETENZE TRIBUTARIE NELL'ESPERIENZA
DELL'AUTONOMIA REGIONALE SICILIANA

n. 507/1948 come atto contenente la definizione, sia pure "provvisoria", dei poteri e dei tributi devoluti alla Regione siciliana.

Si ritennero così già trasferite alla Regione le funzioni amministrative inerenti alla riscossione dei tributi (proprio perché in quel provvedimento si affermava che la Regione «...*riscuote direttamente le entrate di sua spettanza...*»), ma non anche quelle riguardanti l'accertamento, l'ordinamento degli uffici finanziari e la posizione del relativo personale; e si guardò a quel provvedimento anche ai fini dell'individuazione delle entrate riservate alla Regione; le quali furono così rigorosamente circoscritte a quelle specificamente elencate nel bilancio di previsione predisposto dalla Regione per il 1947/48.

Particolarmente significative, in questo senso, furono la negazione della spettanza alla Regione (in quanto non indicate nel bilancio regionale di previsione del 1947/48) delle tasse sulla circolazione degli autoveicoli (Alta Corte n. 47/1951), ed addirittura dell'imposta sulle società (Corte cost. n. 5/1958), pur trattandosi di tributi sicuramente riservati alla Regione ai sensi delle norme statutarie, e pur essendo stata l'imposta sulle società istituita (nel 1954) molti anni dopo la redazione del bilancio regionale del 1947/1948, in sostituzione di talune entrate (imposta di negoziazione ed imposta sul capitale delle società straniere) che in quel bilancio erano previste, e del cui gettito la Regione veniva privata.

In particolare, e proprio con riferimento al ruolo da attribuire al D.L. stat. N. 507/1948, osservò la Corte in tale ultima sentenza che "*...il riferimento alle entrate del bilancio 1947-48, contenuto nell'art. 2 del ricordato decreto legislativo, non ha valore semplicemente indicativo delle entrate che, a quel tempo, potevano considerarsi di spettanza della Regione, come questa sostiene. La disposizione anzidetta, invece, appunto perché dettata per istituire un regime provvisorio, oltre ad una precisazione, contiene necessariamente anche un limite, in quanto che, fino a quando (ed è auspicabile che ciò si avveri sollecitamente) non saranno definiti i rapporti finanziari, le entrate indicate nel bilancio 1947-48 costituiscono in concreto i cespiti di spettanza della Regione...*"; che, dunque, "*...non è ammissibile che, in pendenza del regime provvisorio, la Regione si attribuisca con leggi proprie il gettito di nuovi tributi istituiti con leggi dello Stato successivamente all'entrata in vigore del decreto legislativo del 12 aprile 1948, n. 507...*"; e che, infine, "*...per ciò che riguarda i riflessi derivanti dall'applicazione della legge anzidetta sul fabbisogno finanziario della Sicilia, in quanto la legge stessa ha soppresso due cespiti di entrata già assegnati all'Ente, la Corte, pur riconoscendo l'importanza del problema e la necessità di un'adeguata soluzione, deve rilevare che la questione trascende l'ambito dell'attuale controversia di costituzionalità della legge regionale ora impugnata, la cui illegittimità deriva dalle ragioni sopra esposte. Il problema quindi non può essere esaminato e deciso in questa sede. Esso attiene, in relazione al regime provvisorio in vigore, al regolamento concreto dei rapporti finanziari fra lo Stato e la Regione, e dovrà essere preso in*

IL RIPARTO DELLE COMPETENZE TRIBUTARIE NELL'ESPERIENZA
DELL'AUTONOMIA REGIONALE SICILIANA

considerazione e risoluto affinché gli interessi della Regione siano salvaguardati...».

La “non spettanza” alla Regione siciliana del gettito della nuova imposta sulle società fu quindi allora sancita in ragione (non di quanto statuito dall'art. 36 dello Statuto, ma) della “provvisorietà” del regime che era stato unilateralmente stabilito dallo Stato a mezzo del D.L. 507/1948¹¹; al quale veniva quindi indirettamente attribuito il rango di eccezionale, superiore e vincolante “legge quadro” della finanza regionale siciliana.

B) Le tanto attese “norme di attuazione” furono infine varate con il DPR 26 luglio 1965, n. 1074; ed in esse trovò formale riconoscimento la generale potestà normativa tributaria della Regione, laddove (art. 6) si disse che «...salvo quanto la Regione disponga nell'esercizio e nei limiti della competenza legislativa ad essa spettante, le disposizioni delle leggi tributarie dello Stato hanno vigore e si applicano anche nel territorio della Regione. Nei limiti dei principi del sistema tributario statale la Regione può istituire nuovi tributi in corrispondenza alle particolari esigenze della comunità regionale...». Inoltre, fu ambiguamente disposto anche il trasferimento delle funzioni amministrative tributarie, prevedendosi (art. 8) che «...per l'esercizio delle funzioni esecutive ed amministrative spettanti alla Regione, ai sensi dell'art. 20 dello Statuto, essa si avvale, fino a quando non sarà diversamente disposto, degli uffici periferici dell'Amministrazione statale. L'ordinamento degli uffici, lo stato giuridico ed il trattamento economico del relativo personale continuano ad essere regolati dalle norme statali... ». Relativamente al riparto dei tributi si dispose espressamente che, ad eccezione delle nuove entrate tributarie erariali, volte a coprire oneri statali puntualmente determinati, e dei tributi di cui al 2° comma dell'art. 36 St., «...spettano alla Regione siciliana, oltre le entrate tributarie da essa direttamente deliberate, tutte le entrate tributarie erariali riscosse nell'ambito del suo territorio, dirette o indirette, comunque denominate...» (art. 2) e che in esse «...sono comprese anche quelle che, sebbene relative a fattispecie tributarie maturate nell'ambito regionale, affluiscono, per esigenze amministrative, ad uffici finanziari situati fuori della Regione...» (art. 4). Si regolamentò (art. 7) il riparto dei redditi soggetti ad imposta di ricchezza mobile prodotti da imprese aventi la sede centrale fuori del territorio regionale, e stabilimenti ed impianti in essa, o viceversa, riconoscendosi alla Regione il diritto a percepire il tributo relativo alla quota di reddito prodotta in Sicilia, nonché l'imposta sui redditi di lavoro dipendente per attività svolta nella Regione alle dipendenze di imprese industriali aventi la sede centrale fuori del territorio regionale; ed apposite tabelle specificarono anche analiticamente tutti i tributi il cui gettito restava comunque riservato allo Stato, anche se riscosso in Sicilia.

¹¹ Nel senso, peraltro, che la mera “provvisorietà” dell'assetto delineato dal D.L. n. 507/1948 non bastava a giustificare la costituzionalità, una volta riconosciuto che esso si poneva in contrasto con l'art. 36 dello Statuto, cfr. le puntuali ed articolate notazioni di MAFFEZZONI, *La potestà normativa tributaria* cit., part. p. 83 ss.

IL RIPARTO DELLE COMPETENZE TRIBUTARIE NELL'ESPERIENZA
DELL'AUTONOMIA REGIONALE SICILIANA

Anche queste pur puntuali ed analitiche disposizioni si sono però di fatto rivelate concretamente inidonee ai fini del contenimento e composizione dei conflitti sul riparto dei tributi e delle relative competenze amministrative tra Stato e Regione siciliana.

Per quel che riguarda l'esercizio delle competenze amministrative, viene anzi presto negato che il menzionato art. 8 abbia introdotto effettive innovazioni nella persistente titolarità statale delle funzioni amministrative tributarie e nelle competenze degli uffici finanziari in genere (cfr., in particolare, Corte cost. nn. 122/1967¹², 84/1968¹³, e 166/1976¹⁴), ed in tal modo fermamente

¹² ...concernente la validità di una circolare ministeriale contenente direttive interpretative di una norma tributaria regionale, contrastanti con gli orientamenti del Governo regionale. In tale occasione, la Corte affermò che “... come risulta anche da precedenti decisioni, l'art. 36 dello Statuto non ha attribuito immediatamente alla Regione la potestà amministrativa in materia finanziaria; a questo scopo occorre apposite norme d'attuazione, che in realtà ci sono state, prima del 1965 (D.L. 1948 n. 507), ma che hanno conferito quei poteri, e in via del tutto provvisoria, limitatamente alla riscossione dei tributi: l'accertamento continuò ad essere attuato legittimamente dallo Stato coi propri uffici, che non si erano ancora trasferiti alla Regione (si veda sent. 1962 n. 14 della Corte Costituzionale). Sotto tale aspetto le più recenti norme d'attuazione (art. 8 del D.P.R. 26 luglio 1965, n. 1074), non hanno inteso altro che rendere stabile, «fino a quando non sarà diversamente disposto», questa stessa situazione: del resto proprio la Commissione paritetica ha voluto sottolineare, a proposito dell'art. 8 e sia pure in generale, come quelle norme seguano le direttive date dalla Corte ed evitino soluzioni estreme che sarebbero state ad ogni modo dannose. Perciò la Regione non ha propri uffici, ma si «avvale» di uffici periferici che strutturalmente fanno ancora parte dell'amministrazione statale (si veda sent. n. 66 del 1966); ne deriva che il Ministro delle finanze, trovandosi rispetto ad essi in posizione di supremazia, può dare istruzioni, quale che sia la legislazione, statale o regionale, a cui ci si richiami: sul piano funzionale, almeno fuori del campo della riscossione, la esclusiva dipendenza degli uffici dell'assessore alle finanze non può dirsi ancora attuata (arg. ex art. 8, comma terzo)...”.

¹³ ...con la quale fu negata la competenza dell'Assessore regionale alle finanze a decidere (in luogo del Ministro delle finanze) i ricorsi gerarchici avverso i provvedimenti delle Intendenze di Finanza irrogativi di sanzioni pecuniarie a carico degli esattori siciliani, argomentando dalla “...sostanziale diversità dell'attività sanzionatoria e dell'attività di riscossione, risalente alla distinzione tra potestà sanzionatoria e potestà tributaria; dal diverso livello a cui si esplicano le predette attività; dal carattere unitario dell'ordinamento delle attività sanzionatorie in materia fiscale, che costituisce un sistema organico, differenziato dall'ordinamento dell'imposizione e della esazione dei tributi, e che ha il suo testo fondamentale nella legge 7 gennaio 1929, n. 4, contenente “norme generali” per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie...”.

¹⁴ ...con la quale fu tra l'altro censurato un decreto assessoriale mediante il quale la Regione aveva disposto che gli Uffici IVA della Sicilia versassero alla Tesoreria regionale l'IVA riscossa al lordo (invece che al netto) dei rimborsi effettuati per IVA a credito, disapplicando le contrarie disposizioni ministeriali. A tal proposito, la Corte affermò che l'art. 8 delle norme di attuazione “...abilita la Regione ad avvalersi degli uffici periferici dell'Amministrazione statale per l'esercizio delle funzioni esecutive ed

IL RIPARTO DELLE COMPETENZE TRIBUTARIE NELL'ESPERIENZA
DELL'AUTONOMIA REGIONALE SICILIANA

garantita quell'uniformità dell'azione amministrativa che della sostanziale insussistenza di potestà normativa tributaria regionale costituisce naturale corollario.

Numerose questioni nuove (ed obiettivamente controvertibili) insorgono poi sul piano del riparto sia dei tributi che dei relativi gettiti; e ciò anche come conseguenza, per un verso, del sopraggiungere della Riforma tributaria dei primi anni settanta, e, per altro verso, della mancata emanazione delle nuove "norme di coordinamento" che pure avrebbero dovuto predisporre ai sensi dell'art. 12, punto 4, della legge delega sulla Riforma tributaria medesima.

Invero, quella Riforma - spostando l'imposizione reddituale dalle imposte reali a quelle personali, accorpando (nella base imponibile di queste ultime) redditi prima soggetti a distinti tributi, rafforzando l'incidenza e ampliando la sfera di applicazione delle ritenute alla fonte, nonché in larga misura sostituendo le autotassazioni e i versamenti diretti alle precedenti forme di riscossione a mezzo ruolo - ha modificato profondamente il quadro di riferimento vigente all'epoca dell'emanazione delle norme di attuazione del 1965, e provocato consistenti erosioni nell'area dei gettiti tributari anteriormente conseguiti dalla Regione, per l'accresciuta possibilità che imposte relative a fattispecie maturate nel territorio regionale vengano acquisite tramite uffici finanziari extraregionali; e quindi sottratti alla finanza regionale.

Ma (e questo è forse l'aspetto meritevole di maggiore attenzione), proprio il fatto dell'essere state finalmente emanate delle "norme di attuazione" finisce con il determinare, nella giurisprudenza costituzionale, una crescente valorizzazione proprio del loro specifico contenuto, a scapito di quanto dalle disposizioni statutarie avrebbe potuto altrimenti desumersi.

Invero, la mancata emanazione delle nuove "norme di coordinamento", di cui all'art. 12, punto 4, della L. n. 825/1971, diviene motivo per la formulazione di meri auspici per il superamento di soluzioni che si riconoscono inadeguate rispetto al profondamente mutato ordinamento tributario; ma di soluzioni che tuttavia si ritengono imposte dalle vecchie norme di attuazione del 1965, in quanto pur sempre vigenti¹⁵.

amministrative ad essa spettanti ai sensi dell'art. 20 dello Statuto; ma non v'ha dubbio, come la Corte ha più volte riconosciuto, e più specificamente con la sentenza n. 120 del 1966, che tali uffici - fino a quando non sarà diversamente stabilito - strutturalmente continuano a far parte dell'organizzazione dello Stato, che questo possa disporre, e possa, dunque, accomunarli agli altri consimili uffici del territorio nazionale, destinatari di direttive di carattere generale e di norme regolamentari, al fine di attuare in concreto la riforma dell'ordinamento tributario nazionale...".

¹⁵ Particolarmente esplicita, in questo senso, Corte Cost. n. 138/1999 (di rigetto di talune censure attinenti alla disciplina dell'IRAP), che si conclude nei seguenti termini: "La Corte non si nasconde le difficoltà e le incertezze che possono derivare da una certa arretratezza o insufficienza del quadro normativo costituito da norme di attuazione dell'autonomia finanziaria della Regione Siciliana (fondata a sua volta su norme statutarie particolarmente generiche e laconiche) che riflettono una realtà ben

IL RIPARTO DELLE COMPETENZE TRIBUTARIE NELL'ESPERIENZA
DELL'AUTONOMIA REGIONALE SICILIANA

Di fatto, proprio tali norme di attuazione finiscono quindi con il diventare il vero ed esclusivo referente per la soluzione dei conflitti finanziari tra Stato e Regione siciliana; i quali, oltretutto, ormai sempre più spesso si pongono sul piano dei conflitti di attribuzioni, più che della costituzionalità delle leggi.

In particolare, proprio in ragione della decisiva rilevanza di quanto disposto dalle norme di attuazione viene negato il diritto a percepire l'IGE all'importazione e l'imposta di conguaglio per le operazioni interessanti la Regione¹⁶, l'IGE in abbonamento dovuta da soggetti aventi la sede principale fuori dell'isola e relativa alle fattispecie maturate nel territorio regionale¹⁷, le ritenute dirette per imposte di ricchezza mobile cat. C/2 e complementare sugli stipendi dei dipendenti statali e parastatali operanti in Sicilia¹⁸, la quota dell'IRPEG (sostitutiva della soppressa imposta di ricchezza mobile) relativa ai redditi industriali e commerciali prodotti in Sicilia da soggetti aventi sede fuori dal territorio regionale¹⁹, sino a pervenirsi al formale riconoscimento

diversa da quella odierna. È peraltro compito di Governo e Regione, alla cui collaborazione l'art. 43 dello statuto affida la formulazione delle norme di attuazione, attivare i processi necessari per dare ad esse un assetto più adeguato alla situazione presente”.

¹⁶ Cfr. Corte Cost. n. 146/1967, motivata con il rilievo che l'art. 36 dello Statuto avrebbe in realtà indicato «...solo quei proventi che non possono essere attribuiti alla Regione. Ai di là di questo limite, era compito delle norme di attuazione stabilire quali proventi andassero alla Sicilia e quali restassero allo Stato... ».

¹⁷ Cfr. Corte Cost. n. 71/1973, ove si afferma che “...Posto... che... il gettito di un tributo erariale spetti alla Regione e non allo Stato, in quanto riscuotibile nel territorio della prima, si è voluto, con le disposizioni di attuazione, chiarire che, nel caso in cui «esigenze amministrative» facciano «affluire» le entrate (e qui si noti come l'espressione indichi plasticamente la materialità del fenomeno) fuori del territorio regionale, non vi è motivo per sottrarre alla Regione quei proventi che le sono attribuiti...”, ma “...lo Stato può, anche con legge, a fini di razionale organizzazione degli uffici, determinare modificazioni delle competenze di questi ed al caso disciplinare diversamente le modalità della riscossione...”.

¹⁸ Cfr. Corte Cost. n. 81/1973, nella quale si legge che le ritenute dirette non costituiscono “...entrate la cui riscossione avrebbe dovuto o potuto aver luogo nel territorio regionale siciliano e che solo per «esigenze amministrative» affluiscono ad uffici situati fuori di quel territorio; ci si trova al contrario di fronte ad un principio generale della legislazione statale, in forza del quale le amministrazioni interessate debbono operare determinate ritenute e corrispondere le retribuzioni al netto di esse. E, come in sede legislativa la Regione non avrebbe potuto non rispettare siffatto principio, così non ha diritto, nel quadro del sistema delineato nelle norme di attuazione, a pretendere entrate tributarie che una corretta interpretazione dell'art. 36 del R.D.Lgs. 15 maggio 1946 n. 455, e di quelle norme, ad essa non attribuiscono...”.

¹⁹ Cfr. Corte Cost. n. 298/1974, ove si osserva che “...non sussistendo più il vecchio tributo erariale di ricchezza mobile sui redditi commerciali ed industriali oggetto della previsione dell'art. 37 del R.D.Lgs. 15 maggio 1946 n. 455 e dell'art. 7 delle norme di attuazione, e riguardando l'art. 5 del D.P.R. n. 602 la riscossione mediante versamento diretto di nuove imposte tra le quali quella sul reddito delle persone

IL RIPARTO DELLE COMPETENZE TRIBUTARIE NELL'ESPERIENZA
DELL'AUTONOMIA REGIONALE SICILIANA

della "diversità", e della vera e propria natura "sostitutiva", di quanto sancito nelle norme di attuazione rispetto all'assetto dettato dalle disposizioni statutarie (pur aventi valore costituzionale)²⁰, nonché all'individuazione di un

giuridiche, è da escludere che tale norma sia lesiva di un potere di riscossione regionale non più operante perché afferente a fattispecie tributaria soppressa. Certo non può la Corte riconoscere che il nuovo ordinamento fiscale nazionale, la cui piena operatività nel territorio della Regione siciliana è ribadita dall'art. 6 del D.P.R. n. 1074 del 1965, pone problemi attinenti alla modifica della pregressa disciplina dei rapporti tributari tra Stato e Regione. Lo stesso legislatore delegato si è preoccupato di questo aspetto che postula l'esigenza di una disciplina legislativa di coordinamento e ha all'uopo disposto che la determinazione delle relative norme venga effettuata, nel rispetto dell'autonomia regionale, dalla Commissione paritetica...

²⁰ In questo senso, cfr. Corte cost. n. 111/1999, ove si osserva: "...Il testo dell'art. 36 del R.D.Lgs. n. 455 del 1946 (statuto della Regione Siciliana) lascia trasparire una originaria concezione dell'ordinamento finanziario ispirata ad una netta separazione fra finanza statale e finanza regionale. Esso infatti stabilisce che "al fabbisogno finanziario della Regione si provvede con i redditi patrimoniali della Regione a mezzo di tributi, deliberati dalla medesima", e che "sono però riservate allo Stato le imposte di produzione e le entrate dei monopoli dei tabacchi e del lotto", come pure, ai sensi del successivo art. 39 del R.D.Lgs. n. 455 del 1946, i tributi doganali. Queste disposizioni sembrerebbero alludere ad un sistema in cui il potere di disporre il prelievo tributario si esercita, quanto allo Stato, in un'"area" di materia imponibile ad esso riservata, e quanto alla Regione in tutta la restante area o per tutte le restanti possibili materie imponibili, in base a scelte autonome della Regione stessa: la quale, peraltro, dovrebbe provvedere con i propri mezzi al fabbisogno finanziario connesso alle sue funzioni, salvo il trasferimento da parte dello Stato del fondo di "solidarietà nazionale", previsto dall'art. 38 del R.D.Lgs. n. 455 del 1946, tendente a "bilanciare il minore ammontare dei redditi di lavoro nella Regione in confronto alla media nazionale".

In realtà, come è ben noto, questo disegno abbozzato o prospettato nello statuto - mai coordinato in seguito con la Costituzione non si è sviluppato nell'ordinamento. Le norme di attuazione hanno delineato un assetto ben diverso.

Il D.P.R. 26 luglio 1965 n. 1074, ha tradotto la previsione statutaria in un sistema di finanziamento sostanzialmente basato sulla devoluzione alla Regione del gettito di tributi erariali riscosso nel suo territorio. Infatti l'art. 1 del decreto stabilisce che la Regione provvede al suo fabbisogno finanziario, oltre che mediante le entrate derivanti dai suoi beni demaniali e patrimoniali o connesse all'attività amministrativa di sua competenza, "mediante le entrate tributarie ad essa spettanti". Ma queste sono, secondo l'art. 2, che pure si rifà all'art. 36, primo comma, del R.D.Lgs. n. 455 del 1946, "oltre le entrate tributarie da essa direttamente deliberate, tutte le entrate tributarie erariali riscosse nell'ambito del suo territorio, dirette o indirette, comunque denominate, ad eccezione delle nuove entrate tributarie il cui gettito sia destinato con apposite leggi alla copertura di oneri diretti a soddisfare particolari finalità contingenti o continuative dello Stato specificate nelle leggi medesime": mentre "competono allo Stato" le entrate derivanti da determinate categorie di tributi nominativamente indicati. A sua volta l'art. 6 del decreto stabilisce che "salvo quanto la Regione disponga nell'esercizio e nei limiti della competenza legislativa ad essa spettante, le disposizioni delle leggi tributarie dello Stato hanno vigore e si applicano anche nel territorio della Regione", e che "nei limiti dei principi del sistema tributario

IL RIPARTO DELLE COMPETENZE TRIBUTARIE NELL'ESPERIENZA
DELL'AUTONOMIA REGIONALE SICILIANA

fondamento razionale dell'assetto medesimo nelle "ragioni pratiche" che avrebbero indotto la Commissione paritetica a distaccarsi dalle previsioni statutarie, e ad adottare, in sede di elaborazione delle norme di attuazione, un criterio di riparto dei gettiti tributari tra Stato e Regione fondato sul criterio (formale) della localizzazione delle "fattispecie di riscossione", invece che su quello (sostanziale) dell'ubicazione delle fattispecie generatrici del gettito da ripartire²¹.

dello Stato la Regione può istituire nuovi tributi in corrispondenza alle particolari esigenze della comunità regionale".

È evidente come ad una ipotetica potestà tributaria liberamente esercitabile in ogni area, ad eccezione di quelle riservate allo Stato, e costituente una fonte di alimentazione della finanza regionale del tutto separata da quella statale, si sia sostituita una potestà residuale, esercitabile al margine, per così dire, della potestà tributaria dello Stato (nella realtà economica, infatti, resta ben poco spazio per l'esercizio di una potestà impositiva autonoma aggiuntiva rispetto a quella esercitata dallo Stato, e per di più ristretta nei limiti dei principi del sistema tributario dello Stato): mentre la fonte principale di finanziamento della Regione è divenuto il gettito, regionalmente riscosso, dei tributi istituiti e regolati dalle leggi dello Stato, pienamente applicabili anche nel territorio della Regione Siciliana.

Resta alla Regione la possibilità (espressamente riconosciuta dal primo inciso dell'art. 6 del D.P.R. n. 1074 del 1965) di intervenire legislativamente anche sulla disciplina dei tributi erariali, ma nei limiti segnati dai principi del sistema tributario statale e dai principi della legislazione statale per ogni singolo tributo, limiti che la giurisprudenza di questa Corte ha ricondotto anche all'"esigenza fondamentale" di unitarietà del sistema tributario e a quella del coordinamento con la finanza dello Stato e degli enti locali, "affinché non derivi turbamento ai rapporti tributari nel resto del territorio nazionale" (sent. n. 9 del 1957).

Per converso, l'ordinamento finanziario instaurato nei riguardi della Regione Siciliana, fondato sulla devoluzione del gettito della maggior parte dei tributi erariali, mentre ha condotto ad una sostanziale assenza di esercizio di potestà impositiva autonoma, ha visto lo Stato, da un lato, mantenere a carico del proprio bilancio oneri connessi, oltre che ad interventi straordinari di sviluppo, a settori dell'Amministrazione pur riconducibili a competenze statutariamente attribuite alla Regione (come nel caso, sopra esaminato al n. 5, dell'istruzione); dall'altro, far partecipare la Regione al riparto di fondi nazionali istituiti per diverse finalità (dal fondo per i programmi regionali di sviluppo, al fondo sanitario nazionale, al fondo per il ripiano dei disavanzi di esercizio delle aziende di trasporto); di recente, infine, tendere a contenere l'espansione della finanza regionale, collegata all'aumento del prelievo tributario su base nazionale, sia attraverso la riduzione o la esclusione della partecipazione regionale al riparto dei fondi nazionali (cfr., in proposito, sent. n. 381 del 1990, in relazione agli artt. 18, 19 e 20 del D.L. 28 dicembre 1989 n. 415), sia attraverso il ricorso a clausole di riserva all'erario di nuove entrate tributarie altrimenti destinate alla Regione (cfr. in proposito, ad esempio, sent. n. 362 del 1993, sent. n. 253 del 1996)..."

²¹ Cfr. Corte Cost. n. 116/2010, nella quale si legge che "...l'art. 2 delle norme di attuazione statutaria stabilisce il principio generale secondo cui, salvo specifiche eccezioni, spettano alla Regione «tutte le entrate tributarie erariali riscosse nell'ambito del suo territorio, dirette o indirette, comunque denominate». La

IL RIPARTO DELLE COMPETENZE TRIBUTARIE NELL'ESPERIENZA
DELL'AUTONOMIA REGIONALE SICILIANA

generalità di tale principio, basato sul luogo in cui si "maturano" le fattispecie di riscossione dei tributi, comporta che, ai fini del riparto del gettito dei tributi erariali tra Stato e Regione Siciliana, l'evocato art. 4 delle medesime norme di attuazione deve essere interpretato in coerenza sistematica con lo stesso art. 2. Ne deriva che l'espressione «fattispecie tributarie maturate nell'ambito regionale», contenuta nel citato art. 4, in quanto si riferisce espressamente ad entrate che «affluiscono [...] ad uffici finanziari», va intesa nel senso di fattispecie in cui si matura, nell'ambito territoriale regionale, l'obbligo di pagare il debito tributario, e cioè nel senso di fattispecie di riscossione del tributo dalle quali sorge, appunto, tale obbligo di pagamento e che si collegano alla realizzazione del presupposto d'imposta (in tempi diversi, anticipati, coincidenti o successivi, a seconda della disciplina dei singoli tributi). Si tratta, perciò, in armonia con il disposto del sopra citato art. 2, di fattispecie tributarie che attengono al procedimento di riscossione e che, ai fini del suddetto riparto, rilevano con riferimento solo ai tributi riscossi nel territorio siciliano e non a quelli il cui presupposto si sia realizzato nel territorio stesso.

Da quanto sopra risulta che la ratio dell'art. 4 non è quella di fissare un criterio di riparto dei tributi tra Stato e Regione basato sul luogo di realizzazione del presupposto di imposta, prevalente ed alternativo rispetto al criterio basato sul luogo di riscossione previsto dall'art. 2 delle norme di attuazione statutaria. è solo quella di tenere ferma la spettanza alla Regione di tributi "affluiti" ad uffici finanziari situati fuori dalla Sicilia, in quelle specifiche ipotesi in cui tale afflusso sia stato dirottato da uffici finanziari situati nella Regione ad uffici situati all'esterno di essa; e ciò non per il mutamento della disciplina delle modalità di pagamento del singolo tributo, bensì solo per contingenti esigenze «amministrative» (contabili o di organizzazione interna) degli uffici finanziari.

Questa interpretazione è confermata dalla considerazione che, all'epoca, l'intento del legislatore delle norme di attuazione statutaria era quello, eminentemente pratico, di fondare il riparto del gettito tributario tra Stato e Regione su un criterio generale sicuro ed efficiente, agevolmente ricavabile dalla legge - quale quello del luogo di riscossione del tributo, data la tipicità delle forme di riscossione - e non invece su un criterio imperniato sul luogo di realizzazione del presupposto d'imposta; criterio che, indubbiamente, implicava più complesse ed incerte indagini, anche dogmatiche, circa l'individuazione in concreto di detto presupposto...".

Più oltre, e con specifico riferimento alle ritenute alla fonte, si aggiunge nella medesima sentenza: "...va precisato, ai fini di una corretta applicazione del criterio di riparto basato sul luogo della riscossione, che questa si realizza nel luogo previsto dalla legge per l'adempimento dell'obbligo tributario. In particolare, nel caso in cui il versamento del tributo è effettuato, previa ritenuta (a titolo definitivo o di acconto), dal sostituto d'imposta - cioè da un obbligato diverso dal soggetto che ha realizzato il presupposto -, il luogo di riscossione si identifica in quello del versamento delle ritenute, cioè nel luogo del domicilio fiscale del sostituto stesso. Il versamento dell'imposta da parte del sostituto - obbligato in via autonoma rispetto al soggetto sostituito ed «in luogo» di questo (ai sensi dell'art. 64 del d.P.R. n. 600 del 1973) - costituisce, infatti, un elemento essenziale della fattispecie legale della riscossione, in quanto attiene alla struttura della riscossione stessa, disciplinata direttamente dalla legge. Ne consegue che, nell'ipotesi prospettata dalla ricorrente di un sostituto d'imposta avente domicilio fiscale fuori dal territorio siciliano e di un sostituto con domicilio fiscale nel territorio regionale, non è applicabile l'art. 4 delle norme di attuazione statutaria, secondo cui spettano alla Regione anche le entrate che,

IL RIPARTO DELLE COMPETENZE TRIBUTARIE NELL'ESPERIENZA
DELL'AUTONOMIA REGIONALE SICILIANA

Naturalmente, queste motivazioni ed approdi finali non possono ritenersi persuasivi, essendo obiettivamente controvertibili sia l'ammissibilità del ricorso a criteri interpretativi *praeter statutum* nei confronti di norme che avrebbero dovuto soltanto "attuare" disposizioni di rango costituzionale, sia l'asserita semplicità e facile identificabilità delle "fattispecie di riscossione", essendo l'espressione "riscossione" di per sé equivoca e riassuntiva di modalità di acquisizione dei tributi in molti casi alternative, interscambiabili e interconnesse.

Ma qui interessava soprattutto evidenziare come gli ormai molti decenni di esperienza dell'autonomia regionale tributaria Sicilia, in punto di riparto delle competenze e dei gettiti tributari, siano stati sempre caratterizzati dai connotati dell'inadeguatezza, provvisorietà e transitorietà delle soluzioni operative, in quanto di fatto fondate su disposizioni (prima l'art. 2 del D.L. 507/1948, e poi le vecchie "norme di attuazione" del 1965) diverse dalle previsioni statutarie, e del tutto inadeguate a fornire validi supporti argomentativi per la soluzione delle sempre nuove problematiche indotte dai costanti mutamenti delle discipline tributarie di riferimento.

Da questo punto di vista, meriterebbero di essere riprese ed approfondite quelle posizioni dottrinali che, se per un verso negavano alla Regione siciliana (ed a tutte le Regioni in genere) la possibilità di istituire nuovi tributi

«sebbene relative a fattispecie tributarie maturate nell'ambito regionale, affluiscono, per esigenze amministrative, ad uffici finanziari situati fuori del territorio della Regione». Tale inapplicabilità discende da due diverse e concorrenti ragioni: a) perché la fattispecie tributaria di riscossione è "maturata" nel domicilio fiscale del sostituto che ha versato le ritenute e, dunque, nell'ipotesi in esame, fuori dal territorio della Regione; b) perché, in ogni caso, le ritenute versate dal suddetto sostituto affluiscono ad uffici finanziari situati fuori dal territorio della Regione per motivi inerenti alla stessa struttura della riscossione del tributo e non certo per quelle contingenti esigenze, meramente «amministrative» ed interne all'amministrazione finanziaria, che, ai sensi dell'art. 4 delle norme di attuazione statutaria, renderebbero irrilevante, ai fini della spettanza del gettito alla Regione, la dislocazione del locus solutionis fuori dalla Sicilia. Contrariamente a quanto affermato dalla ricorrente, nella sostituzione d'imposta, ai fini della riscossione e del riparto dei tributi tra Stato e Regione Siciliana, è dunque rilevante solo il domicilio fiscale del sostituto e non quello del sostituto...».

Si noti, peraltro, che una ben diversa posizione aveva in precedenza assunto la stessa Corte Costituzionale quando (cfr. Corte Cost. n. 299/1974), pur escludendo che l'Assessore regionale potesse imporre il versamento presso le Esattorie siciliane delle ritenute IRPEF operate nei confronti di lavoratori ivi residenti e dipendenti da Società ed Enti aventi sede fuori del territorio siciliano, aveva espressamente dichiarato che "...non v'è dubbio che trattasi di tributi spettanti alla Regione, in quanto espressamente previsti dall'art. 7, comma secondo, del D.P.R. n. 1074 del 1965 tuttora in vigore..." e che "...lo Stato, non appena avrà riscosso tali entrate, dovrà immediatamente trasmettere il relativo importo alla Regione, onde evitare che questa abbia a subire pregiudizio nell'assolvimento delle sue funzioni per effetto di ritardi - non giustificati dalla normativa predisposta - nell'acquisizione di quanto ad essa è dovuto...".

IL RIPARTO DELLE COMPETENZE TRIBUTARIE NELL'ESPERIENZA
DELL'AUTONOMIA REGIONALE SICILIANA

o modificare la disciplina dei tributi statali esistenti, per altro verso affermavano che dovesse invece riconoscersi all'Assemblea regionale siciliana la potestà (meramente finanziaria) di “deliberare”, con proprie leggi (ovviamente soggette a sindacato di costituzionalità), la destinazione al bilancio regionale dei tributi istituiti dalle leggi statali, per la parte in cui statutariamente riservati alla Regione medesima²².

Invero, a favore di questo ordine di idee (per quanto “forte” esso possa ancora apparire, e benché sia stato sempre osteggiato nella giurisprudenza costituzionale) militano sia il fatto del costituire la sola via atta a ricondurre sul piano delle competenze normative (da quello degli attuali conflitti di attribuzioni tra gli esecutivi dello Stato e della Regione) le decisioni sulla destinazione statale o regionale dei gettiti tributari, sia l'essere proprio l'Assemblea regionale l'organo sul quale costituzionalmente incombono le principali responsabilità politiche in ordine all'esecuzione dello Statuto, sia, infine, la stessa necessità di garantire celerità e trasparenza negli adeguamenti dei riparti dei gettiti tributari ai mutamenti che intervengono nelle discipline dei tributi da ripartire

5 Osservazioni conclusive

A conclusione di quanto sin qui esposto - e tornando adesso sulla più vasta problematica che nel campo del generale “federalismo (solo) fiscale” sembrano destinati a suscitare quei c.d. “tributi propri derivati” che l'art. 7, comma 1, lett. b) della L. n. 42/2009 individua proprio nei tributi “...*istituiti e regolati da leggi statali, il cui gettito è attribuito alle regioni...*” - mi sembra che l'esperienza maturata nella Regione siciliana consenta di formulare un duplice ordine di finali considerazioni.

a) L'istituto dei “tributi propri derivati” (dai quali può praticamente dirsi sia sempre stata alimentata la finanza regionale siciliana) in realtà non postula norme di “attuazione”, né la formulazione di regole e principi di “coordinamento” tra la finanza statale e quella regionale, in quanto non sono ad esso connaturate né la modificazione delle discipline sostanziali tributarie, né il trasferimento di competenze ed uffici tributari; e nulla vi è quindi in esso da “attuare”, né (e tanto meno) da “coordinare”²³.

Tale tipologia di entrate regionali, invece, in quanto caratterizzata dalla volontà di attribuire direttamente (in tutto o in parte) il gettito di taluni tributi statali alle comunità dei territori nei quali esso si è formato, richiede soltanto: a) sul piano normativo, la puntuale predeterminazione della loro area di riferimento; b) e, sul piano operativo, l'esistenza di discipline che consentano di distinguere con chiarezza quel che deve andare alla Regione interessata da quel che deve invece rimanere allo Stato.

²² Cfr. *retro*, nota n. 4.

²³ Nello stesso senso, cfr. MAFFEZZONI, *op. cit.*, p. 71 ss.

IL RIPARTO DELLE COMPETENZE TRIBUTARIE NELL'ESPERIENZA
DELL'AUTONOMIA REGIONALE SICILIANA

Più particolarmente, l'etichetta "tributo proprio derivato", che a questa tipologia di entrate regionali è stata attribuita, denota la volontà di considerarle proventi alle Regioni appartenenti *ab origine*, e che vengono quindi da esse acquisiti come entrate tributarie "proprie" (pur se in forza di leggi ed attività amministrative statali), in maniera sostanzialmente non diversa da quanto in passato avveniva con l'INVIM. E la concreta realizzazione di un simile disegno politico-giuridico, non solo non passa per l'emanazione di norme di "attuazione", ma non può neanche essere validamente perseguita attraverso generali disposizioni di "coordinamento" tra la finanza statale e quella regionale, richiedendo invece (e soltanto) la revisione e l'adeguamento strutturale delle discipline interne dei tributi statali che si intendono ripartire alle esigenze che con il riparto medesimo si vogliono soddisfare.

L'esperienza dell'autonomia regionale siciliana induce da questo punto di vista a guardare con un certo scetticismo all'attesa di una "legge di coordinamento" che possa definire una volta per tutte l'oggetto e i termini del riparto dei "tributi propri derivati" tra Stato e Regioni ordinarie, in quanto insegna che le soluzioni così ipoteticamente raggiunte vengono comunque rapidamente superate dalla continua evoluzione delle discipline dei tributi da ripartire.

b) L'istituto dei "tributi propri derivati" richiederebbe, invece: 1) la definizione di procedure, e sedi istituzionali nazionali, che possano prevenire e comporre gli inevitabili conflitti che le contingenti discipline dei tributi statali sempre susciteranno in punto di "riferibilità" dei gettiti tributari al territorio delle singole Regioni, nonché: 2) il riconoscimento alle singole Regioni interessate del potere finale di far valere comunque le proprie ragioni, "deliberando" (con legge soggetta ad ogni possibile impugnazione, ma pur sempre vincolante nei confronti degli Uffici statali) l'obbligatorietà del versamento nelle proprie casse degli importi spettanti a titolo di "tributo proprio derivato".

Naturalmente, la generalizzazione di una tipologia di rapporti finanziari e di conflitti istituzionali che ha sinora riguardato solo le Regioni a Statuto speciale complicherà non poco problematiche già di per sé non poco complicate, in quanto finirà con il trasformare gli attuali conflitti Stato/Regioni (a Statuto speciale), in veri e propri conflitti interregionali generalizzati, tra Enti avvantaggiati e svantaggiati dagli eventualmente diversi modi di intendere la "riferibilità" al territorio dei singoli tributi; con intuibili e probabilmente ingiustificati pregiudizi per la stessa coesione nazionale.

Ma questi sono in realtà soltanto i naturali ed inevitabili corollari del "federalismo (solo) fiscale"; corollari che il giurista può soltanto cogliere e segnalare, ma non certo eliminare.

Prof. Javier Lasarte Alvarez

Professore Università Pablo de Olavide - Siviglia

**La financiación de las Comunidades Autónomas: la
experiencia de España**

La relazione sarà inserita nel sito www.uckmar.net

Prof. Agostino Ennio La Scala

Professore Università di Palermo

L'autonomia statutaria della Regione Siciliana in materia finanziaria e tributaria

L'attuazione del c.d. federalismo fiscale, con l'approvazione della legge delega n. 42 del 2009 e dei relativi decreti legislativi, ha sollevato per la Regione Siciliana, regione "speciale tra le regioni a statuto speciale", una serie di complesse questioni giuridiche portate all'attenzione della Corte costituzionale.

L'attuazione dell'art. 119 della Costituzione, anziché muoversi verso la valorizzazione dei principi di autonomia finanziaria e tributaria già sanciti in ambito statutario fin dal 1946¹, è stata per lo più avvertita come un attentato agli stessi.

In ordine di attualità, rileva il ricorso dinanzi alla Corte costituzionale proposto dalla Regione siciliana avverso le disposizioni contenute nel Decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23 in materia del c.d. federalismo fiscale municipale². Queste ultime, com'è noto, prevedono la devoluzione ai

¹ Lo Statuto siciliano è stato approvato col decreto legislativo 15 maggio 1946, n. 455 e convertito nella legge costituzionale 26 febbraio 1948, n.2.

² Sia consentito rinviare a A. E. La Scala, *La nuova autonomia tributaria dei Comuni*, in *Innovazione e diritto*, n. 6, 2011 e alla bibliografia citata. Si ritiene che quello fin qui delineato possa essere definito un sistema di decentramento più o meno avanzato, lontano, comunque, dal modello *federalista* tratteggiato dalla riforma del titolo V della Costituzione, fondato sull'equi-ordinazione dei diversi livelli di governo della Repubblica (art. 114 Cost.) anche in materia di autonomia finanziaria e tributaria (art. 119, 1° e 2° comma, Cost.). L'ambizione di rendere l'ente comunale, quale livello di *governance* più prossimo alla cittadinanza sulla base del principio di sussidiarietà, un vero e proprio ente impositore, soggetto attivo e non soltanto mero destinatario del gettito, di prelievi tributari da lui stesso manovrabili, pur se entro i limiti dell'aderenza al sistema delle fonti del diritto e del principio di riserva di legge in materia tributaria, già ridimensionata in sede di redazione della legge delega n. 42/2009, non ha trovato espressione in sede di attuazione della stessa.

Emerge, salvo in tema di imposta di soggiorno e di imposta di scopo, la mancanza del riconoscimento di una vera e propria autonomia impositiva in capo agli enti territoriali. Se per tale debba intendersi, alla luce del combinato disposto degli artt. 23 e 119, commi 1° e 2° Cost., l'autonomia di scelta, attraverso l'esercizio della potestà regolamentare, con riferimento a taluni elementi dei tributi locali spettanti, all'interno di un'attività definitoria da parte della *legge* statale o regionale, quali l'aliquota, la base imponibile, le modalità di accertamento e di riscossione ed eventuali agevolazioni. Dal nuovo quadro normativo non emerge, in altri termini, l'espressione di un'*autonomia finanziaria di entrata* a favore dei Comuni, da cui discenderebbe la titolarità di *risorse autonome* tributarie, nonché il potere degli stessi di *stabilire e applicare tributi ed entrate propri*, pur "in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario" (art. 119

L'AUTONOMIA STATUTARIA DELLA REGIONE SICILIANA IN MATERIA
TRIBUTARIA E FINANZIARIA

Comuni, relativamente agli immobili ubicati nel loro territorio, del gettito, in tutto o in parte, derivante da taluni tributi finora di spettanza erariale (il 30% delle imposte di registro, ipotecaria, catastale, tasse ipotecarie e speciali catastali; il 100% delle imposte di registro e di bollo sui contratti di locazione; l'intero gettito dell'IRPEF sui redditi fondiari etc. cfr. art. 2 del citato decreto)³.

Tale attribuzione incide sulle prerogative della Regione siciliana in materia finanziaria e tributaria, sottraendo alla stessa quote di gettito ad essa spettanti sulla base delle norme statutarie. Ai sensi dell'art. 36 del suo Statuto e delle norme di attuazione in materia finanziaria contenute nel D.P.R. 1074/1965 (art. 2), infatti, vengono attribuite alla regione tutte le entrate tributarie erariali *riscosse* nell'ambito del suo territorio, dirette e indirette e comunque denominate, ad eccezione di quelle riservate allo Stato (entrate sui tabacchi, accise sulla produzione, prelievi sul lotto e le lotterie a carattere nazionale ex art. 36, comma 2°, dello stesso Statuto).

Il nuovo assetto della fiscalità locale delineato dal legislatore delegato non tiene conto della specialità statutaria della Regione siciliana e finisce per arrecarle un grave pregiudizio finanziario⁴, non prevedendo alcuna forma compensativa a favore della stessa in correlazione dell'attribuzione ai Comuni siciliani del gettito dei tributi ad essa statutariamente assegnato.

Sulla base della consolidata giurisprudenza della Corte costituzionale⁵, lo Stato nell'ambito di manovre di finanza pubblica può determinare riduzioni nella disponibilità finanziaria delle Regioni, "purché, appunto, non tali da produrre uno squilibrio incompatibile con le esigenze complessive della spesa regionale".

Cost.), nonché con i principi e le norme di diritto internazionale e comunitario, vero elemento caratterizzante un modello di stampo federalista.

³ A ben guardare, si tratta di una devoluzione, spesso *pro quota*, non dei "tributi", ma del "loro gettito", senza garantire all'ente comunale autonomia, flessibilità e manovrabilità degli stessi. I prelievi devoluti dall'art. 2 del decreto n. 23/2011 ai Comuni, compresa la c.d. cedolare secca, lungi dal costituire espressione della *loro* autonomia tributaria, rappresentano la devoluzione di quote di gettito di tributi erariali non manovrabili dai singoli enti e non dotati di adeguata flessibilità.

⁴ Le stime elaborate dai competenti uffici della Regione siciliana, sulla base dei dati forniti dalla relazione della COPAFF del 30 giugno 2010, indicano in circa 700 milioni di euro annui, le conseguenze negative sul bilancio regionale. La dimensione di tale importo è di notevole portata ove si pensi che risulta pari al 76,67 per cento del Fondo Autonomie (art. 8, comma 1°, della legge regionale 30 gennaio 2006, n. 1, che per l'anno 2009 è stato determinato in 913 milioni di euro) e al 17,28 per cento della quota della compartecipazione della Regione al Fondo sanitario nazionale (che per l'anno 2009 è stato determinato in euro 4.051721.354,84), tale da comportare uno squilibrio finanziario insostenibile per il bilancio della Regione, alla luce della giurisprudenza costituzionale citata nella nota successiva.

⁵ *Ex multis*, Corte cost., sent. nn. 307/1983, 123/1992, 370/1993, 376/2003, 260/2004, 417/2005 e 138/1999.

L'AUTONOMIA STATUTARIA DELLA REGIONE SICILIANA IN MATERIA
TRIBUTARIA E FINANZIARIA

L'art. 14, comma 2°, del decreto sul c.d. federalismo municipale sancisce una clausola di salvaguardia a favore delle regioni a statuto speciale, prevedendo che l'applicazione dello stesso avverrà "nel rispetto dei rispettivi statuti e in conformità con le procedure previste dall'art. 27 della L. n. 42 del 2009". Tale clausola, tuttavia, si riferisce in modo alquanto generico a tutte le regioni ad autonomia differenziata (art. 116 Cost.), prendendo in considerazione le Regioni speciali il cui sistema finanziario è fondato sulla compartecipazione al gettito dei tributi erariali⁶, diversamente da quanto previsto per la Regione Siciliana a cui lo Statuto attribuisce, invece, l'integrale devoluzione del gettito dei tributi riscossi nel proprio territorio.

A titolo compensativo viene, pertanto, prevista la compartecipazione delle regioni a statuto speciale al gettito della c.d. cedolare secca. Tale disposizione, per la regione siciliana, in virtù delle peculiarità del suo impianto finanziario, dovrebbe conseguentemente essere interpretata nel senso di un'integrale devoluzione alla regione stessa, pena la violazione delle prerogative statutarie. La legge non si esprime, tuttavia, espressamente in tal senso e la questione potrebbe costituire oggetto di conflitto di attribuzioni con lo Stato.

Lo schema originario del decreto legislativo n. 23/2011, sottoposto dal Governo alla Conferenza delle Regioni prevedeva la diretta e immediata applicazione anche alle Regioni a statuto speciale, senza tenere in considerazione alcuna le prerogative ad esse spettanti in materia finanziaria e tributaria. Nell'ambito dei lavori in sede di Conferenza delle Regioni e delle Province autonome, la Regione siciliana non ha mancato di esprimere le proprie ragioni, formulando proposte emendative condivise da tutte le altre regioni speciali. Proposte recepite soltanto in parte dall'art. 14 in commento.

L'art. 14, comma 3°, del decreto contiene un'ulteriore clausola di salvaguardia prevedendo la non applicazione dell'art. 2, commi da 1 a 8, per gli enti locali ubicati nelle regioni a statuto speciale e nelle province autonome "che esercitano le funzioni in materia di finanza locale", rimandando alle disposizioni statutarie e alle relative norme di attuazione. La regione Siciliana, tuttavia, pur avendo competenza esclusiva in materia di "organizzazione degli enti locali" (*rectius*, "regime degli enti locali"), ai sensi dell'art. 14, lett. o) dello Statuto, a differenza, ad esempio, delle Province Autonome di Trento e di Bolzano, non ha competenza sulla "finanza degli enti locali", principio affermato dalla giurisprudenza della Corte

⁶ Tale riferimento è reso evidente dallo stesso art. 14, comma 2°, del citato decreto, ove prevede che: a) nei casi in cui, in base alla legislazione vigente, alle regioni a statuto speciale spetta una compartecipazione al gettito dell'imposta sul reddito delle persone fisiche ovvero al gettito degli altri tributi erariali, questa si intende riferita anche al gettito della cedolare secca"; b) sono stabilite la decorrenza e le modalità di applicazione delle disposizioni di cui all'art. 2 nei confronti dei Comuni ubicati nelle regioni a statuto speciale, nonché le percentuali delle compartecipazioni di cui alla lettera a).....".

L'AUTONOMIA STATUTARIA DELLA REGIONE SICILIANA IN MATERIA
TRIBUTARIA E FINANZIARIA

costituzionale⁷. Anche tale presidio posto a difesa della specialità statutaria non può, pertanto, essere utilizzato dalla regione.

L'art. 13 del decreto legge n. 201 del 6 dicembre 2011, convertito con modificazioni nella legge n. 214/2011, anticipa al 2012 l'applicazione dell'imposta municipale propria (IMU) istituita e disciplinata dal D.Lgs. n. 23/2011, sostitutiva della "componente immobiliare dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle relative addizionali dovute in relazione ai redditi fondiari relativi ai beni non locati" e dell'imposta comunale sugli immobili. L'art. 48⁸ del decreto legge prevede l'immediata e diretta anticipazione dell'IMU, così come l'istituzione, a decorrere dal 1° gennaio 2013, del nuovo tributo comunale sui rifiuti e sui servizi (art. 14) e l'applicazione delle norme sul "concorso alla manovra degli enti territoriali e ulteriori riduzioni di spese" (art. 28), mentre per tutte le altre disposizioni dello stesso decreto si fa rinvio alle norme di attuazione statutarie di cui all'art. 27 della legge delega n. 42/2009, per definire le modalità di applicazione e gli effetti finanziari delle stesse.

Considerato che l'imposta municipale propria sostituisce, per la componente immobiliare, l'imposta sul reddito delle persone fisiche, il cui gettito spetta per l'intero alla Regione siciliana, la devoluzione in parte ai Comuni e in parte allo Stato⁹, segna la sottrazione di importanti risorse finanziarie¹⁰ statutariamente spettanti alla prima.

A prescindere dai rilievi relativi alla compatibilità costituzionale delle norme in esame (che non si sono limitate ad "anticipare" l'applicazione del tributo come disciplinato dal D.Lgs. n. 23/2011, ma hanno apportato significative innovazioni, quali quelle sull'estensione del prelievo anche all'abitazione principale e alle sue pertinenze¹¹, in netto contrasto con i principi e i criteri

⁷ Cfr. Corte cost., sent. 29 dicembre 2008, n. 442.

⁸ L'art. 48, comma 1-bis, stabilisce che: "Ferme restando le disposizioni previste dagli articoli 13, 14 e 28, nonché quelle recate dal presente articolo, con le norme di attuazione statutaria di cui all'articolo 27 della legge 5 maggio 2009, n. 42, e successive modificazioni, sono definiti le modalità di applicazione e gli effetti finanziari del presente decreto per le regioni a statuto speciale e per le province autonome di Trento e di Bolzano.

⁹ L'art. 13, comma 11, del c.d. decreto "Salva Italia" prevede una riserva allo Stato della quota dell'IMU pari alla metà dell'importo calcolato applicando alla base imponibile di tutti gli immobili, ad eccezione dell'abitazione principale e delle relative pertinenze...nonché dei fabbricati rurali ad uso strumentale..., l'aliquota di base di cui al comma 6, primo periodo".

¹⁰ Secondo le prime stime degli uffici della Regione siciliana operate sulle disposizioni contenute nell'art. 13 del decreto legge 201/2011, la cui applicazione era limitata alle abitazioni diverse da quelle principali, la perdita di gettito ammontava a circa 460.771.747,00 euro. Cifra destinata appunto ad essere rivista al rialzo, con l'estensione del prelievo anche alle abitazioni principali.

¹¹ Ai Comuni viene, comunque, concesso di escludere del tutto l'imponibilità dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale, estendendo l'importo della detrazione prevista "fino a concorrenza dell'imposta dovuta, compatibilmente con gli

L'AUTONOMIA STATUTARIA DELLA REGIONE SICILIANA IN MATERIA
TRIBUTARIA E FINANZIARIA

direttivi sanciti in sede di legge delega¹²), nonché, più in generale, all'utilizzo del decreto legge, bandito dall'art. 4 dello Statuto dei diritti del contribuente quale fonte del diritto tributario¹³, l'urgenza e la necessità connesse alla grave crisi economica nazionale e internazionale hanno ancora una volta evitato un confronto preventivo tra Stato e Regioni.

Ne deriva complessivamente un grave e insostenibile *vulnus* alle spettanze statutarie, capace di compromettere gravemente le precondizioni necessarie a garantire il fabbisogno finanziario della Regione.

La Regione siciliana aveva già sollevato giudizio di legittimità costituzionale su alcune norme contenute nella legge delega 5 maggio 2009, n. 42 "Delega al Governo in materia di federalismo fiscale in attuazione dell'art. 119 della Costituzione", tra le quali quelle contenute nel Capo III rubricato "Finanza degli Enti locali" (artt. 11 e ss.). L'art. 1, comma 2°, della legge delega, nel fissare i principi e i criteri direttivi cui il Governo deve ispirarsi nell'adottare i decreti legislativi attuativi, stabilisce l'applicazione alle regioni a statuto speciale e alle province autonome di Trento e di Bolzano, in conformità con i rispettivi statuti, *esclusivamente* delle disposizioni contenute negli artt. 15, 22 e 27 della stessa legge delega.

La Regione siciliana, nonostante tale statuizione, aveva tuttavia ritenuto opportuno rivolgersi alla Corte costituzionale. Nonostante la formale

equilibri di bilancio, senza, tuttavia, poter compensare il mancato gettito innalzando le aliquote rispetto a quella ordinaria per le altre categorie di immobili.

L'abolizione dell'imposta comunale sugli immobili sull'abitazione principale, oltre a privare i Comuni di una fonte primaria di entrata propria adeguatamente manovrabile (non del tutto compensata da corrispondenti trasferimenti erariali), aveva creato un'ingiustificabile deroga ai principi di territorialità e di correlazione tra prelievo tributario e beneficio ricevuto *dal contribuente – elettore*, riconosciuti per la fiscalità immobiliare anche a livello di diritto internazionale tributario. Lo spostamento della tassazione immobiliare quasi esclusivamente su soggetti passivi non residenti rappresentava un ostacolo insuperabile all'auspicato collegamento tra esercizio del potere impositivo del Comune e principio di responsabilità degli amministratori locali.

L'esenzione dall'imposizione patrimoniale sulla "prima casa", oltre ad incentivare forme di elusione attraverso la costituzione di nuclei familiari fittizi, era destinata a produrre un sistema limitato e sbilanciato di autonomia tributaria. Il permanere del divieto di tassazione patrimoniale sugli immobili adibiti ad abitazione principale, finiva, inoltre, col penalizzare ingiustificatamente i Comuni che erano riusciti a preservare dalla speculazione edilizia porzioni del proprio territorio e col premiare, al contrario, quelli che avevano maggiormente ceduto alla tentazione di favorire uno sviluppo edilizio di natura non residenziale.

¹² L'esclusione da tassazione dell'abitazione principale era stata espressamente prevista anche in seno alla legge delega n. 42/2009 che, all'art. 12, comma 1°, lett. b), elencando le fonti di finanziamento delle spese fondamentali dei Comuni, individuava l'imposizione immobiliare, "con esclusione della tassazione patrimoniale sull'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo".

¹³ Per l'istituzione di nuovi tributi e per "prevedere l'applicazione di tributi esistenti ad altre categorie di soggetti".

L'AUTONOMIA STATUTARIA DELLA REGIONE SICILIANA IN MATERIA
TRIBUTARIA E FINANZIARIA

rassicurazione derivante dalla summenzionata clausola di non applicabilità, risulta, infatti, evidente che una modifica così radicale e *copernicana* come quella relativa alla nuova definizione dei rapporti finanziari e tributari tra Stato, Regioni, Province, Comuni e Città metropolitane, non possa non avere ricadute anche sul mantenimento dell'impianto statutario siciliano.

La Consulta, con pronuncia n. 201 del 10 giugno 2010 ha dichiarato inammissibili le questioni di legittimità costituzionale degli articoli impugnati non esprimendosi nel merito, ad eccezione di quella relativa all'art. 27, proprio in ragione della presenza della suddetta "clausola di esclusione" sancita nell'art. 1, comma 2°, della legge delega.

La pronuncia della Corte rafforza, pertanto, l'esclusione dell'applicabilità alla Regione siciliana dei principi e dei criteri di delega contenuti nelle norme impugnate. In sede di redazione del decreto n. 23/2011, tuttavia, tale insegnamento non è stato osservato.

L'armonizzazione tra l'attuazione del c.d. federalismo fiscale nell'ordinamento giuridico italiano e la salvaguardia delle prerogative costituzionalmente sancite a favore dell'autonomia finanziaria e tributaria della Regione siciliana, si rende possibile soltanto nell'ottica della valorizzazione dei principi pattizi e di equi-ordinazione sanciti nell'art. 116 della Costituzione e nelle norme statutarie, attraverso il *dialogo* istituzionale in sede di Commissione paritetica (art. 43 dello Statuto siciliano) e del *tavolo di confronto* di cui all'art. 27, comma 7°, della legge delega n. 42/2009.

Occorre, a tal fine, che lo Stato si presenti quale interlocutore aperto alle esigenze perequative della Regione, scevro da atteggiamenti pregiudiziali o da impostazioni gerarchiche, unilaterali e non dialogiche, che hanno storicamente contraddistinto la definizione dei rapporti finanziari Stato – Regione siciliana. E' auspicabile un recupero sostanziale del principio di leale cooperazione, nonché la partecipazione e il coinvolgimento della Regione, fin dalla fase ascendente, nell'elaborazione delle decisioni di finanza pubblica destinate ad incidere sulla stessa¹⁴.

Altra lacuna ravvisabile nell'impianto complessivo del decreto n. 23/2011 riguarda la mancata attuazione dei principi e dei criteri direttivi riguardanti le esigenze di coordinamento tra regioni ed enti locali, facendo esclusivo riferimento ai rapporti Stato – enti locali. Nel disciplinare l'imposta di

¹⁴ Cfr. Corte cost., sent. n. 98/2000, laddove si afferma che: "Il principio.. di leale cooperazione fra Stato e Regione (siciliana), che domina le relazioni fra i livelli di governo là dove si verificano...interferenze fra le rispettive sfere e i rispettivi ambiti finanziari, esige che si attui tale meccanismo mediante procedimenti non unilaterali, ma che contemplino una partecipazione della Regione direttamente interessata".

Sia consentito riferirsi alle riflessioni maturate in merito, A. E. La Scala, *L'attuazione del c.d. "federalismo fiscale" nei rapporti Stato-Regioni*, in A. E. La Scala (a cura di), *Federalismo fiscale e autonomia degli enti territoriali*, Torino, Giappichelli, 2010, 125 – 183.

L'AUTONOMIA STATUTARIA DELLA REGIONE SICILIANA IN MATERIA
TRIBUTARIA E FINANZIARIA

soggiorno, ad esempio, il potere di intervento delle regioni finisce per subire cospicue limitazioni in uno dei pochi settori, come quello dei “tributi ambientali”, in cui, considerato il carattere pervasivo della fiscalità erariale, l'esercizio dell'autonomia tributaria può concretamente trovare sviluppo.

Ai sensi dell'art. 2, comma 1°, lett. q) della legge delega n. 42/2009, è consentito alla legge regionale, “con riguardo ai presupposti non assoggettati ad imposizione da parte dello Stato, ...determinare le variazioni delle aliquote o le agevolazioni che Comuni, Province e Città metropolitane possono applicare nell'esercizio della propria autonomia...”. Sulla base del successivo art. 12, lett. g) le Regioni possono “istituire nuovi tributi dei Comuni, delle Province e delle Città metropolitane nel proprio territorio, specificando gli ambiti di autonomia riconosciuti agli enti locali”¹⁵.

La Regione siciliana deve, dal canto suo, presentarsi quale ente territoriale efficiente e credibile¹⁶, promotore di politiche in discontinuità rispetto ad una certa tradizione di sprechi, inefficienza e costituzione e mantenimento di privilegi ingiustificati¹⁷. La *credibilità* e la *reputazione* costituiscono qualità da sempre fondamentali per il buon esito dei negoziati e per l'andamento dell'economia, tanto per le società private (soprattutto di quelle quotate in borsa), come per gli Stati soggetti anch'essi al *rating* di società di revisione internazionale capaci di influenzare le scelte del *mercato*. Tematiche di grande attualità, messi in evidenza dalla crisi economica mondiale e dai tentativi del nostro Paese, nell'ambito dei negoziati europei, di ridurre lo *spread* tra il rendimento dei propri titoli del debito pubblico e quello tedesco di riferimento.

Per risolvere le delicate questioni relative alla tutela delle attribuzioni statutarie della Regione siciliana, sarebbe opportuno prevedere, ad esempio, forme di compartecipazione al gettito di tributi erariali non statutariamente spettanti, quali le accise¹⁸, nonché dare finalmente compiuta attuazione agli articoli 36, 37 e 38 dello Statuto della Regione.

¹⁵ Sul condivisibile carattere non ontologico della qualifica di tributo “erariale” o “regionale”, non dipendente, cioè, “dalla capacità economica assoggettata a tassazione, bensì dall'ente che ne stabilisce la disciplina e può decidere in ordine alla destinazione del gettito”, D. Stevanato, *I tributi propri delle regioni nella legge delega sul federalismo fiscale*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2010, I, 395 e ss.

¹⁶ In tale direzione, la riduzione delle spese di rappresentanza e degli stipendi dei dirigenti (artt. 9, 10 e 12 della legge regionale n. 2/2007), riduzione del trattamento economico e dei *fringe benefits* del Presidente della Regione e degli Assessori (atto di indirizzo deliberato dalla Giunta del 5 agosto 2011, n. 207), l'estensione del patto di stabilità a tutti gli enti regionali e società controllate (legge finanziaria regionale n. 11/2010), la riforma sanitaria che ha evitato *in extremis* il commissariamento della Regione, nonché le più recenti riforme sul trattamento pensionistico e del personale della regione volte al contenimento della spesa (rispettivamente legge regionale n. 7/2012 e n. 9/2012).

¹⁷ Si pensi all'eccessivo numero di dipendenti e di dirigenti e ai risultati scarsi sulla spesa dei fondi strutturali, sia in termini qualitativi che quantitativi.

¹⁸ Sulla spettanza del gettito delle accise sulla raffinazione degli oli minerali a favore delle Regioni che subiscono le conseguenze dell'inquinamento, in ragione della loro

L'AUTONOMIA STATUTARIA DELLA REGIONE SICILIANA IN MATERIA
TRIBUTARIA E FINANZIARIA

L'art.36, comma 1°, dello Statuto prevede che: “Al fabbisogno della Regione si provvede con i redditi patrimoniali della Regione a mezzo di tributi, deliberati dalla medesima”. L'art. 2 delle norme di attuazione stabilisce che, oltre ai tributi propri, afferiscono alla Regione “tutte le entrate tributarie erariali *riscosse* nell'ambito del suo territorio...”. Sulla base di quest'ultima disposizione, la Regione ha subito ingenti perdite di gettito in tutte quelle fattispecie ove, nonostante il presupposto d'imposta si realizzi in ambito regionale, l'ammontare del tributo venga versato da soggetti passivi o sostituiti aventi il domicilio fiscale fuori dal territorio della Regione stessa.

La Corte costituzionale, attenendosi alla lettera della disposizione attuativa, senza tenere conto di altre disposizioni contenute nel D.P.R. 1074/1965 che, invece, portano a valorizzare l'aspetto sostanziale del luogo in cui si manifesta la capacità contributiva del contribuente¹⁹, ha avallato in modo del tutto censurabile, con la sentenza n. 116 del 2010, la negazione da parte dello Stato del gettito di quattro tipologie di prelievo tributario rivendicate dalla Regione siciliana²⁰. In particolare, si trattava: a) dell'imposta sulle assicurazioni dovuta e versata dagli agenti assicuratori con domicilio fiscale o rappresentanza fuori dal territorio regionale ove i premi riscossi siano riferiti a polizze assicurative stipulate per fattispecie contrattuali *maturate* in ambito regionale (gettito stimato 104,149 milioni di euro); b) dell'imposta sul valore aggiunto versata dai depositi periferici di vendita di generi di monopolio ubicati in Sicilia e, in via generale, del gettito IVA sulle operazioni imponibili il cui presupposto si verifichi sul territorio dell'isola (gettito stimato di 4,413 miliardi di euro); c) dell'imposta sugli interessi, premi ed altri frutti e proventi corrisposti a depositanti e correntisti di uffici postali e dipendenze bancarie operanti nella Regione, applicata attraverso le ritenute di Poste italiane s.p.a. e degli istituti di credito con domicilio fiscale fuori dal territorio regionale (gettito stimato di 220,872 milioni di euro); d) delle ritenute d'acconto operate dalle amministrazioni periferiche dello Stato o da altri enti pubblici, con sede centrale fuori dal territorio regionale, su stipendi ed altri emolumenti corrisposti in favore di dipendenti o altri soggetti che

natura di tributi ambientali, a prescindere dall'attribuzione di nuove funzioni, si permesso rinviare a La Scala A. E., *Accise e tributi per l'ambiente: quale rapporto Stato – Regioni alla luce del c.d. federalismo fiscale?*, in *La Finanza Locale*, n. 11-12, 2009, 54-78.

¹⁹ L'art. 4 delle norme di attuazione in materia finanziaria chiarisce che alla Regione spettano anche i tributi “ceduti” che, in virtù di esigenze amministrative (quali quelle connesse all'istituto della sostituzione d'imposta), sono riscossi fuori dal territorio regionale, purché il fatto espressione di ricchezza qualificata ai sensi dell'art. 53, comma 1°, Cost., venga generato in territorio regionale. Ciò si verifica sia in forza della residenza fiscale del soggetto titolare della capacità contributiva colpita, nel caso delle imposte sul reddito, sia della collocazione territoriale del fatto cui si collega il sorgere dell'obbligazione tributaria.

²⁰ Sia consentito rimandare sul punto a A. E. La Scala, *L'autonomia tributaria e finanziaria della Regione Siciliana ai tempi del c.d. federalismo fiscale*, in *Dir. e Prat. Trib.*, n. 4, 2011, 687 e ss.

L'AUTONOMIA STATUTARIA DELLA REGIONE SICILIANA IN MATERIA
TRIBUTARIA E FINANZIARIA

svolgano stabilmente la propria attività di lavoro subordinato in Sicilia (gettito stimato di 2,445 miliardi di euro).

La citata pronuncia della Corte, pur a nostro avviso evitabile attraverso un'interpretazione sostanziale dei principi statutari e delle norme di attuazione vigenti, fa rilevare l'urgenza della ridefinizione delle norme di attuazione dello Statuto in materia finanziaria, obsolete e spesso causa del ridimensionamento dell'autonomia finanziaria e tributaria della Regione, al fine di adeguarle allo spirito del c.d. federalismo fiscale.

L'approccio sostanziale connesso al *momento* e al *luogo* della realizzazione del presupposto d'imposta, a prescindere dal criterio procedurale della riscossione, è confermato dall'art. 37 dello Statuto siciliano. La norma, sebbene con riferimento alle imposte dirette (IRPEF e IRES), consente alla Regione di assoggettare ad imposizione la quota di redditi prodotti dalle imprese industriali e commerciali con sede al di fuori del territorio regionale, riferita agli stabilimenti e agli impianti presenti nell'isola (gettito stimato in 218,736 milioni di euro), stabilendo che la riscossione venga effettuata dagli organi a ciò preposti in sede regionale. Coerentemente con i principi di capacità contributiva e di territorialità, l'art. 7 delle norme di attuazione riconduce alla spettanza regionale anche il gettito dei "tributi sui redditi di lavoro" dei dipendenti delle imprese di cui all'art.37, che svolgono la loro attività negli stabilimenti operanti in ambito regionale²¹.

Anche per l'art. 37, considerato che l'attuale norma di attuazione, il D.Lgs. n. 241/2005, non ha trovato finora in concreto definitiva applicazione, si ritiene opportuno riformularne il contenuto, indicando i criteri di attribuzione alla Regione del gettito spettante, alla luce del principio di "simmetria" tra risorse e funzioni delegate, affermato dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 145/2008 in ordine al concetto.

Sarebbe, infine, auspicabile dare compiuta attuazione all'art. 38 dello Statuto²², attraverso l'individuazione di criteri oggettivi e certi di quantificazione del contributo di solidarietà, tenuto conto del fatto che negli ultimi anni lo Stato ha assegnato importi del tutto insufficienti agli obiettivi perseguiti. Si rende opportuno, più in generale, all'esito della trattativa con lo Stato, definire forme di perequazione più adeguate ai livelli di reddito che si

²¹ L'art. 7 delle citate norme di attuazione, negli ultimi due commi, prevede in modo simmetrico che le quote di reddito prodotte da imprese che hanno la sede centrale nel territorio della Regione ma si riferiscono a stabilimenti situati al di fuori di esso, vengano determinate sulla base degli stessi principi sanciti nel primo comma e che le relative imposte vengano riscosse dallo Stato.

²² La disposizione prevede che: "Lo Stato verserà annualmente alla Regione, a titolo di solidarietà nazionale, una somma da impiegarsi, in base ad un piano economico, nell'esecuzione di lavori pubblici.

Questa somma tenderà a bilanciare il minore ammontare dei redditi di lavoro nella Regione in confronto della media nazionale.

Si procederà ad una revisione quinquennale della detta assegnazione con riferimento alle variazioni dei dati assunti per il precedente computo"

L'AUTONOMIA STATUTARIA DELLA REGIONE SICILIANA IN MATERIA
TRIBUTARIA E FINANZIARIA

realizzano nel territorio regionale, dando al contempo attuazione alla perequazione infrastrutturale disciplinata dall'art. 15 della L. delega n. 42/2009²³.

Il sogno di un federalismo fiscale privo di costi si è rivelato una *chimera*. La sua attuazione, al contrario, presupporrebbe misure compensative imponenti. D'altra parte, non appare più tollerabile, dal punto di vista etico ma anche sociale ed economico, il mantenimento di diseguaglianze così manifeste all'interno del Paese, in relazione all'esercizio dei diritti sanciti nella prima parte della Costituzione.

A differenza delle altre Regioni a statuto speciale, la Regione siciliana non ha ancora chiuso la trattativa con lo Stato per definire le risorse ad essa spettanti per far fronte alle funzioni attribuite statutariamente (attualmente esercitate o non ancora trasferite quali quelle relative a sanità, istruzione e assistenza), nell'ambito dei tavoli di confronto ex art. 27 della legge delega n. 42/2009. Il negoziato avviato e svolto piuttosto pigramente tra Stato e Regione si basa, *in primis*, sulla definizione del concetto di sostenibilità del bilancio della Regione, sulla base delle funzioni attribuite ed esercitate, per assicurare "i livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale" (art.117, comma 1°, lett. m).

Occorre, a tal proposito, evidenziare, da una parte, che alla regione Sicilia non perviene l'intero gettito di tributi quali l'IRPEF per la già rilevata asimmetria tra luogo di realizzazione del presupposto d'imposta e luogo di riscossione del prelievo²⁴, dall'altra, che il livello della ricchezza *pro-capite* in Sicilia e della capacità fiscale che si manifesta nel suo territorio, come quello di altri importanti rivelatori socio-economici²⁵, è molto più basso di quello riscontrabile nelle altre regioni²⁶. Sul fronte della spesa, rileva, inoltre, un progressivo aumento dell'onere relativo alle funzioni in materia di sanità che grava ad oggi sulla Regione siciliana quasi al 50% dei costi complessivi.

Altro aspetto fondamentale riguarda il contrasto all'evasione e all'elusione fiscale di competenza dell'Agenzia delle entrate, sulla base dell'istituto del

²³ Il rapporto 2011 della SVIMEZ calcolava in circa 15 miliardi di euro lo stanziamento necessario per realizzare la perequazione infrastrutturale nel Sud del Paese.

²⁴ Tale impostazione, avallata dalla giurisprudenza della Corte costituzionale, ha comportato gravi perdite di gettito per la Regione, in occasione dell'acquisizione da parte di gruppi imprenditoriali nazionali aventi sede legale fuori dal suo territorio, come nel recente caso dell'assorbimento delle filiali del Bando di Sicilia nel gruppo Unicredit.

²⁵ Si pensi soltanto ai livelli occupazionali, alle dotazioni infrastrutturali, all'inquinamento delle attività mafiose nell'economia e alla chiusura di storici impianti industriali quali quelli della FIAT.

²⁶ Dai dati forniti dalla COPAFF relativi al 2008 emerge che la Regione Sicilia riceve il totale delle entrate tributarie (IRPEF, IRES, IVA, IRAP e addizionale regionale IRPEF) rapportate alla ricchezza *pro-capite* più basse di tutte le altre regioni a statuto speciale.

L'AUTONOMIA STATUTARIA DELLA REGIONE SICILIANA IN MATERIA
TRIBUTARIA E FINANZIARIA

c.d. avvalimento (art.8 del D.P.R. 1074/1965), in virtù del quale la Regione utilizza le strutture statali per la gestione delle entrate tributarie.

Ai Comuni siciliani spetta l'onere di collaborare all'accertamento dei tributi erariali²⁷. Alla Regione possono essere, invece, in parte imputate le *performances* sulla riscossione dei tributi, essendo titolare della potestà di riscossione, rivestendo il ruolo di socio, insieme all'Agenzia delle entrate, del gruppo Riscossione Sicilia s.p.a. e Serit Sicilia s.p.a.²⁸.

Si ritiene che la rivendicazione da parte della Regione siciliana della titolarità della potestà di accertamento dei tributi erariali di propria spettanza debba, comunque, essere valutata con grande attenzione, alla luce di una scrupolosa valutazione in termini di efficienza, efficacia ed economicità, delle strutture amministrative regionali.

²⁷ L'art. 2, co. 2°, lett. d) della L. delega n. 42/2009 indica tra le finalità *federaliste* il "coinvolgimento dei diversi livelli istituzionali nell'attività di contrasto all'evasione e all'elusione fiscale", prevedendo misure premiali.

La partecipazione dei Comuni all'accertamento in materia di imposte sui redditi è disciplinata dall'art.44 del D.P.R. 600/1973 ed è stata considerata dal legislatore nazionale, negli ultimi anni, uno degli strumenti più idonei per contrastare l'evasione fiscale, come provano le numerose modifiche e integrazioni volte a potenziarne gli effetti e a renderne sempre più appetibile l'utilizzo da parte degli enti locali. Per tutti, si rimanda a C. Sacchetto, *La partecipazione dei Comuni nell'accertamento e riscossione dei tributi erariali*, in *Federalismo fiscale e autonomia degli enti territoriali*, a cura di A. E. La Scala, *Federalismo fiscale e autonomia degli enti territoriali*, Torino, Giappichelli, 2010, 33 e ss.; in senso critico alla concreta attuazione di tale collaborazione e dell'impreparazione dei Comuni nel gestire la fase dell'accertamento e della riscossione dei tributi di loro stessa spettanza, sia consentito rinviare ancora a A. E. La Scala, *La nuova autonomia tributaria dei Comuni*, *Op. cit.*, con particolare riferimento ai paragrafi 7° e 8°.

²⁸ L'art. 3 del decreto legge n. 203 del 30 settembre 2005, ha ricondotto l'attività di riscossione in ambito pubblico, a partire dal 1° ottobre 2006, attraverso il gruppo Equitalia (da ottobre 2006 a marzo 2007 il nome era Riscossione s.p.a.), interamente partecipato da Agenzia delle entrate (51%) e dall'INPS (49%) composto dalla *holding* Equitalia s.p.a. che controlla Equitalia Giustizia, Equitalia Servizi e gli agenti della riscossione presenti sul territorio nazionale, fatta eccezione per la Regione Siciliana. Per quest'ultima, sulla base della propria specialità statutaria, incaricata della riscossione dei tributi e delle entrate di sua pertinenza è la società Serit Sicilia s.p.a., soggetta all'attività di direzione e di coordinamento di Riscossione Sicilia s.p.a., dal 31 dicembre 2010, ad intero capitale pubblico partecipato dall'Agenzia delle entrate e dalla stessa Regione Siciliana.

Prof. Gianni Marongiu

Professore Emerito Università di Genova

La fiscalità “siciliana” nel restaurato regno borbonico (1816-1861)

SOMMARIO: 1. La costituzione del Regno delle Due Sicilie, la nostalgia per l'autonomia dell'isola e la nascita di un sentimento separatista- 2. La rivoluzione “napoletana” del 1820 e la tentata, seppure fallita, riaffermazione della specifica identità siciliana- 3. I contraccolpi sulla fiscalità dell'intero regno e i limitati, ma sperequati, provvedimenti- 4. La perdurante avversione per “Napoli” e il tentativo di Ferdinando II di attenuarla anche con misure fiscali- 5. Uno sguardo ai principi del sistema tributario di uno Stato assoluto e le caratteristiche di quello borbonico. 6. La specificità siciliana: l'imposta sui terreni- 7. Segue: le imposte indirette sui trasferimenti della ricchezza- 8. Segue: le imposte indirette sui consumi e in particolare la politica doganale- 9. Segue: i cosiddetti dazi di consumo interno e la specificità e la pesantezza del “macino” siciliano- 10. Segue: le privative fiscali- 11. La rigidità, l'insufficienza e le sperequazioni della spesa pubblica- 12. I limiti del sistema delle entrate e delle spese- 13. Dal 1848 al 1860: dalla tradizione regionalistica- 14. ... al sentimento italiano- 15. Una prospettiva per il futuro: un rinnovato e rigoroso autonomismo.

1

L'8 dicembre 1816, a seguito del congresso di Vienna e del trattato di Casalanza (20 maggio 1815), con la legge fondamentale del Regno delle Due Sicilie, il Regno di Napoli e il Regno di Sicilia furono riuniti e il re Ferdinando abbandonò per sé il nome di Ferdinando IV di Napoli e III di Sicilia e assunse quello di Ferdinando I delle Due Sicilie.

I reali Domini, al di là del Faro, comprendevano le province di Palermo, di Messina, di Catania, di Girgenti, di Noto (capoluogo Noto, fino al 1837 Siracusa), di Trapani e di Caltanissetta.¹

Il regno era formalmente e giuridicamente un nuovo soggetto ma questo non cancellava e non poteva cancellare il ricordo (e a volte il rimpianto) di una storia a volte luminosa, a volte tragica²: gli anni felici connotati dalle riforme di Carlo di Borbone, che aveva saputo risollevare il paese da una situazione politica ed economica disastrosa, la sua partenza per la Spagna (1759), la successione al trono di un bambino (Ferdinando), la reggenza sotto la guida

¹ Le province continentali comprendevano le regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia oltre gran parte dell'odierno Lazio meridionale (distretti di Sora e di Gaeta) e al Cicolano (distretto di Citta-ducale), l'area dell'attuale provincia di Rieti nonché le isole di Pelosa (oggi parte della Croazia); le città di Benevento e Pontecorvo erano, invece, enclave pontificie.

² Si vedano B.CROCE, *Storia del Regno di Napoli*, Bari, Laterza, 1944, III ed. riv. e G.GALASSO, *Il Regno di Napoli. Il Mezzogiorno borbonico e risorgimentale (1815-1860)*, Torino, Utet, 2007.

di Bernardo Tanucci (e i consigli di Gaetano Filangeri)³, il matrimonio del re con la principessa austriaca Maria Carolina, che, sulle prime sensibile alle istanze dei “filosofi”, dopo la rivoluzione francese, ebbe un ruolo non secondario, nell’abbandono della linea riformista; la Repubblica partenopea⁴, la riconquista borbonica di Napoli⁵ e la dissennata ferocia⁶ della repressione⁷, il ritorno francese, la seconda fuga del Borbone in Sicilia (1805) e il regno, a Napoli e nelle province continentali, di Giuseppe Bonaparte e di Gioacchino Murat; infine la sconfitta di Murat, la repressione dei movimenti filonapoleonici e la conferma dell’Austria come guardiano della restaurazione in Italia, divisa in dieci Stati.

Indimenticabili gli ultimi anni anche perché connotati da alcuni eventi che lasciarono il segno per lustri. E non fu soltanto il retaggio doloroso dei fatti del “99”⁸ perché, durante la reggenza napoletana di Giuseppe Bonaparte, il 2

³ Sull’illuminismo napoletano, sulla storia civile e intellettuale del Mezzogiorno nel Settecento, sul quadro complesso e complessivo delle polemiche anticlericali e antifeudali dalla *Istoria* del Giannone al *Memoriale* di Vincenzo Russo (scritto durante la breve e travagliata vita della Repubblica giacobina) si veda G.GALASSO, *La filosofia in soccorso dei governi. La cultura napoletana del Settecento*, Napoli, Guida, 1989, che, nel titolo, riprende una dicitura che fu di Gaetano Filangeri che si era chiesto “che ne sarebbe di noi, se nelle nostre monarchie la voce della libertà non si facesse mai sentire al popolo e non gli richiamasse la memoria dei suoi preziosi ed inalienabili diritti?”.

⁴ Si veda *Il progetto di Costituzione della Repubblica napoletana*, Napoli, ed. La città del sole, 1997 e ivi (a pag. 29) il precetto per cui il fondamentale diritto del Popolo è quello di stabilirsi una libera Costituzione, cioè di prescrivere le regole, colle quali vuol vivere in corpo politico” (si veda C.GHISALBERTI, *Le costituzioni giacobine (1796-1799)*, Milano, Giuffrè, 1957, pp. 137 sg).

⁵ Si veda N. RODOLICO, *Il popolo agli inizi del Risorgimento nell’Italia meridionale (1798-1801)*, Firenze, Le Monnier, 1926.

⁶ Giustino Fortunato pubblicando, tra il 1882 e il 1900, le note biografiche e documentarie di gran parte dei giustiziati a Napoli, tra il 29 giugno 1799 e l’11 settembre 1800, parlò “di quella vera ecatombe che stupì il mondo civile e rese attonita e dolente tutta l’Italia”.

⁷ Al qual proposito scrive Croce che “per effetto del sacrificio e delle illusioni dei patrioti, la Repubblica del Novantanove, che per se stessa non sarebbe stata altro che un aneddoto, assunse alla solenne dignità di avvenimento storico” (così B.CROCE, *La rivoluzione napoletana del 1799. Biografie, racconti, ricerche*, Bari, Laterza, 1961, p. XIII della prefazione alla seconda edizione e, ivi, anche il giudizio sulla trasformazione via via della “illuminata monarchia di re Carlo Borbone in quella monarchia lazzaronesca, poliziesca e soldatesca, che doveva finire nel 1860”; si veda anche B.CROCE, *La tradizione moderata nel Mezzogiorno d’Italia*, in *Una famiglia di patrioti ed altri saggi storici e critici*, Bari, Laterza, 1927, II ed. riv., p. 21 sg. e spec. 22.

⁸ “Il male è fatto ed è irreparabile. Tra noi e il paese ci siamo fatto tanto male reciproco che la confidenza è perduta” disse la regina Maria Carolina a madame de Staël secondo quanto riferisce Luigi Blanch (si veda B.CROCE, *Uomini e cose della vecchia Italia*, Bari, Laterza, 1942, serie seconda, II ed. riv., p. 192).

agosto 1806 era stata emanata la legge che aveva posto fine al sistema feudale nel Regno e la lotta alla feudalità era stata ripresa e continuata da Gioacchino Murat con l'aiuto di Giuseppe Zurlo e di Davide Winspeare. Ebbene, allorquando dopo la caduta di Napoleone e di Murat, Ferdinando tornò per la seconda volta, e definitivamente, a Napoli non indulse a repressioni e (su suggerimento del primo ministro Luigi de' Medici) mantenne in vita gran parte delle riforme attuate dai francesi, ma questo non valse ad impedire che, in larghi strati dei militari e della borghesia, non sopravvivesse, a lungo, il rimpianto per gli anni “murattiani”: nostalgia che, nonostante la censura e le repressioni, indusse i “murattiani”, i buonapartisti, i costituzionalisti, i giacobini, i rivoluzionari ad organizzarsi anche in società segrete.

Identicamente, non rimasero senza conseguenze gli anni trascorsi da Ferdinando I in Sicilia, e non solo perché si trovò a contenere l'aggressività del suo protettore inglese che, nell'isola, aveva fortissimi interessi economici (la Sicilia era, se non l'unica, una importantissima fornitrice di zolfo) e all'isola attribuiva un rilevante ruolo strategico.⁹ Fu proprio per ispirazione e per sollecitazione del rappresentante britannico in Sicilia, lord William Bentick, e contro la volontà del sovrano Ferdinando e dei circoli politici che facevano capo alla regina Maria Carolina, che fu avviato ed elaborato un progetto di costituzione ispirato al modello inglese e non francese: approvata nel 1812 dall'unanime voto del Parlamento siciliano, essa¹⁰, se soddisfaceva l'orgoglio autonomistico nei confronti di Napoli¹¹, garantiva anche alcune delle rivendicazioni fondamentali della coscienza politica moderna, quale il ruolo del Parlamento cui era affidata la funzione legislativa¹². Di fatto, però, quando, il re tornato a Napoli, riunì in un solo Regno “Napoli e la Sicilia” svuotò il ruolo del parlamento siciliano e la Costituzione del 1812 rimase in vita solo a parole¹³. Essa lasciò dietro di sé, nelle leggi, l'abolizione della feudalità¹⁴ e altre riforme giuridiche ma, nei

⁹ “Quest'isola, si scriveva già nel 1827, non rappresenta per l'Inghilterra soltanto un importante avamposto strategico, da preservare ad ogni costo, da una possibile occupazione della Francia che la minaccia dalle sue coste, ma costituisce anche il centro di tutte le operazioni politiche e militari che l'Inghilterra intende intraprendere nell'Italia e nel Mediterraneo” (così G. ACETO, *De la Sicile et des ses rapports avec l'Angleterre*, 1827); si veda ora anche E. DI RIENZO, *Il regno delle Due Sicilie e le Potenze europee*, Rubettino, 2012.

¹⁰ Si veda N. PALMIERI, *Saggio storico-politico sulla costituzione di Sicilia*, Palermo, 1848.

¹¹ Il suo titolo era infatti: “Costituzione della Sicilia del 1812, ossia riforme fondamentali portate dal Parlamento generale del 1812 all'antichissima costituzione siciliana, con una raccolta di documenti, sanzioni, diplomi e regie allocuzioni comprovanti l'ineluttabile diritto pubblico siciliano”.

¹² Si veda S.F. ROMANO, *Breve storia della Sicilia*, Torino, ed. Rai, 1964, pp. 308 sg.

¹³ Si veda F. BRACCI, *Memorie storiche intorno al Governo della Sicilia*, Palermo, Luigi Pedone Lauriel, 1870, p. 21.

¹⁴ “La costituzione feudale, aveva scritto Galanti, coi suoi esecrabili diritti sopra gli uomini e sopra le terre forma dunque il maggiore strumento delle calamità dei popoli

fatti, condizioni economiche e morali circa uguali a quelle che aveva trovate perché i contadini continuarono a formare, coi baroni, la più gran parte della “nazione” siciliana e miseri e privi di qualsiasi proprietà rimasero, come prima della abolizione dei diritti feudali, totalmente proletari di fronte a una classe di proprietari, vecchi e nuovi¹⁵, in grado di imporre le condizioni che loro piacesse: la sola differenza portata dall’abolizione della feudalità fu che il padrone, invece di esigere tasse, servizi, prestazioni in forza del suo diritto di dominio eminente e per mezzo dei suoi tribunali, ora li poteva esigere in forza di contratto e di un diritto consuetudinario nato nella vigenza (e sopravvissuto alla abolizione) del diritto feudale¹⁶.

2

La descritta forzata riunione e la mortificazione della propria terra i ceti dirigenti siciliani e palermitani non la dimenticarono mai¹⁷ e in Sicilia prese

e il giogo più crudele sulla libertà civile” (così G.M. GALANTI, *Descrizione geografica e politica delle Sicilie*, libro I, cap. IV, par. XI).

¹⁵ Nel senso che “le leggi eversive della feudalità servirono molto più a potenziare la borghesia rurale in formazione che a sollevare le misere condizioni del popolo”, si veda G.DORSO, *La rivoluzione meridionale*, Torino, Einaudi 1955, p. 78 e *ivi* ampie riflessioni sulle esigenze politiche di questa borghesia, economicamente conservatrice, sull’arroccamento assolutistico del Borbone e sulle conseguenze di questa incomprendenza.

¹⁶ Si veda, per una vivissima descrizione, L. FRANCHETTI – S. SONNINO, *Inchiesta in Sicilia*, 1876, ora con introduzione di E. Cavalieri e nota storica di Z. Ciuffoletti, Firenze, Vallecchi, 2 voll., 1974 e spec. vol. II *I contadini in Sicilia* di S. Sonnino, pp. 10 sg., 17 sg., 31 sg., 140 sg. e *passim* e anche R. CIASCA, *Borghesia e classi rurali del Mezzogiorno*, in *Il movimento unitario nelle Regioni d’Italia*, Bari, Laterza, 1963, pp. 65 sg., 74 sg., 90 sg.

¹⁷ Ancora decenni dopo in una celebre inchiesta si leggeva: “La politica dei Borboni in Sicilia, dopo il 1816, fu sempre tale da alienare da loro tutta quella classe di persone che era in grado di concepire opinioni politiche, L’intelligente tirannia e la brutale crudeltà cui fu portata dai sospetti politici sarebbero già bastate a procurargli, da tutti coloro che direttamente o indirettamente ne soffrivano od erano esposti a soffrirne, un odio e una inimicizia implacabile. Per neutralizzarne gli effetti, non trovò di meglio che adoperare la sua nota politica di dividere per imperare. L’astio fra Siciliani e Napoletani fu fomentato con ogni mezzo, specialmente col sacrificare gl’interessi e l’amor proprio di quella classe di siciliani che era in grado di aspirare al lucro ed all’onore degli impieghi, di quella stessa insomma, contro la quale erano più specialmente dirette le crudeltà e i sospetti pubblici. E fu ottenuto pieno successo: ché nelle menti siciliane dominio borbonico e napoletano diventò una cosa sola.

“Naturalmente, in un tale stato di cose, associazioni di idee vecchie e nuove portavano i patrioti di Sicilia a vedere nel vecchio nome di costituzione siciliana il simbolo di tutto ciò che era contrario al detestato Governo, e difatti, diventò loro parola d’ordine: indipendenza e costituzione siciliana, Per essi, questa costituzione rappresentava la memoria di libertà secolari, manomesse per la prima volta nel 1816. Non andavano tanto per la sottile nel cercare che cosa fossero queste libertà, fino a qual punto la costituzione del 1812 continuasse le tradizioni di quella dell’epoca feudale, o se

così vita, pressoché immediatamente, una campagna anti-borbonica, accompagnata dalla propaganda dell'identità siciliana.

Gli esiti emersero allorché, nel mese di luglio del 1820, si diffusero le notizie dell'insurrezione napoletana, che, scoppiata a Nola, si diffuse ad Avellino (ove fu proclamata la Costituzione spagnola del 1812), in Calabria, in Basilicata e alla cui testa si pose il generale murattiano Guglielmo Pepe¹⁸.

Si trattava, spesso, di ufficiali e quindi sono immaginabili i gravi problemi di coscienza e di onore militare che, in alcuni di essi, probabilmente si posero ma, al fine, prevalse il convincimento che nessuna aspirazione moderna poteva essere soddisfatta dalle monarchie inefficienti e parruccone della Restaurazione e che l'arbitrio caratteristico dei governi assoluti rendeva legittimo il desiderio di vivere con leggi, e in primis con una Costituzione: “Re e Costituzione” fu, infatti, molto spesso, il loro motto.

Quella rivoluzione ebbe vita difficile non solo perché le fu contro tutta l'Europa conservatrice irriducibilmente ostile a ogni Costituzione¹⁹. Anche all'interno si registrò la spaccatura sul problema delle autonomie locali richieste non dai soli Siciliani e respinte dai murattiniani, fautori di uno Stato centralista. Violenti scontri avvennero a Palermo fra i sostenitori dell'unità con Napoli e della più avanzata costituzione spagnola del 1812 e i separatisti che chiedevano il ripristino della Costituzione siciliana dello stesso 1812 e formarono un governo provvisorio suscitando le resistenze di alcune importanti città, Messina e Catania, che temevano l'egemonia palermitana. Sta di fatto che, nel mese di settembre, quattromila uomini si imbarcarono a Napoli, sbarcarono a Messina e a Milazzo, marciarono su Palermo e, ai primi di ottobre, le forze siciliane rivoluzionarie capitolarono.

Sorte non meno infelice ebbero le vicende nella parte continentale del Regno dopo che il re Ferdinando I, invitato dagli imperatori d'Austria e di Russia e dal re di Prussia per concertare, a livello internazionale, il regolamento degli affari di Napoli e della Sicilia, raggiunse Lubiana. Partito con la riluttante autorizzazione del Parlamento napoletano “per sostenere la Costituzione di Spagna comunemente giurata”, nel febbraio del 1821, da Lubiana, invitò i Napoletani a non seguire “il cieco fanatismo rivoluzionario e ad accogliere l'armata austriaca come una forza che agisca soltanto per il vero interesse del nostro Regno”.

Le truppe napoletane cercarono di difendere il Regno ma è facile immaginare, in un mondo che ancora credeva fortemente nel senso dell'onore e nel rispetto della parola data, specie di un re, quale fu l'impatto, di

piuttosto non fosse diretta a distruggerle addirittura” (così L.FRANCHETTI-S. SONNINO, *Inchiesta in Sicilia*, cit., I p. 79).

¹⁸ Per un ritratto di Guglielmo Pepe definito “soldato nel '99, capo nel '20, padre della nostra rivoluzione nel '48”, si veda il discorso pronunciato ai suoi funerali a Torino, l'11 agosto 1855, da Francesco De Sanctis pubblicato in F. DE SANCTIS, *Il mezzogiorno e lo Stato unitario*, a cura di F. Ferri, Torino, Einaudi, 1960, p. 44 sg).

¹⁹ Si veda L.SALVATORELLI, *Sommario della storia d'Italia dai tempi preistorici ai nostri giorni*, Torino, Einaudi, 1938, pp. 541-543.

quell’invito, su un ceto dirigente e su un esercito che si accingeva a resistere alla pressione degli imperi conservatori.

Le truppe napoletane furono sconfitte²⁰, Napoli, nel marzo del 1821, fu occupata dagli Austriaci, la costituzione fu “sospesa per ventisette anni dalla violenza”²¹ e questa volta le repressioni furono durissime traducendosi in ergastoli e decine di condanne a morte²².

Scrivendo Croce che “se dopo la prima restaurazione, il re di Napoli avesse inteso a conciliarsi con la borghesia e le classi colte e ad accoglierne i temperati desideri, l’opposizione sarebbe presto finita e il dissidio tra sovrano e sudditi saldamente composto” e aggiunge: “Tanto vero che la medesima speranza risorse più volte, nonostante le delusioni e il tentativo di buon accordo fu ripetuto. Ma i Borboni di Napoli uscivano dai casi del ‘99 anch’essi con una esperienza delle condizioni reali di gran parte del paese, e con un congiunto ideale: l’ideale dell’assolutismo, appoggiato sul “basso popolo”, solo dimostratosi “fedele” e garantito dall’ignoranza e dal fanatismo; questo, e non direttamente le stragi del ‘99, fu, rispetto ai nuovi tempi, il loro errore politico fondamentale, quanto grave altrettanto pervicace”²³.

3

I contraccolpi si fecero sentire anche sull’assetto dei tributi che dal 1816, abolita la tassa sulle patenti (avvenuta nel 1815), prevedeva una sola imposta diretta, la fondiaria, che fruttava all’Erario, nel 1820, sette milioni e mezzo di ducati, pari a circa il 44% dell’entrata complessiva dello Stato (si ricorda che il suo gettito era immutabile per legge fino al 1860).

Le cosiddette imposte indirette (dazi doganali e di consumo, lotto, registro, bollo e il c.d. “ventesimo comunale) fruttarono, nello stesso anno, oltre otto milioni di ducati (il 49% dell’entrata complessiva) mentre altre entrate (acqua e foreste, demanio, Tavoliere delle Puglie, poste) resero poco più di un milione di ducati, all’incirca il 7% delle entrate complessive.

²⁰ Leopoldo Franchetti, alcuni decenni dopo, ricordando “il disordine”, la “comune miseria”, la gran massa di oppressi a fronte di una minoranza di oppressori scriverà che “s’intende la pittura che fa il Colletta del carattere napoletano e si capiscono le ragioni dell’insuccesso del ‘21; si capisce che le condizioni sociali e politiche dei Napoletani erano atte a farne degli eroi non dei liberali d’uso quotidiano e, purtroppo, gli eroi ovunque sono in minoranza; si capisce che le condizioni sociali, cagioni di questo stato, durano ancora e che, se le politiche non esistono più, ne sussistono gli effetti” (così L. FRANCHETTI, *Condizioni economiche e amministrative delle province napoletane*, 1875, oggi a cura di A. Jannazzo, Roma-Bari, Laterza, 1985, p. XX).

²¹ Così B.CROCE, *Un costituzionalista del 1820: Francesco Paolo Bozzelli in Una famiglia di patrioti*, cit., p. 130.

²² Si scrive che fu Metternich, impressionato dalla ferocia del ministro degli Interni, il principe di Canosa, a imporre a Ferdinando I il ritorno di Luigi de’ Medici alla guida del governo (giugno 1822).

²³ Così B.CROCE, *Una famiglia di patrioti*, cit., p. 23.

Queste risorse non erano state sufficienti a fronteggiare, dal 1815 al 1819, le consistenti spese straordinarie (23-24 milioni di ducati) dello Stato - il mantenimento dell'esercito austriaco, il tributo dei Barbareschi per porre fine alla guerriglia che minacciava il commercio marittimo, lo sgravio di alcune imposte per tenere fede alle promesse fatte quando Ferdinando era ancora in Sicilia- e si era dovuti ricorrere a un consistente prestito dei Rothschild.

Orbene, se il ministro responsabile, il Medici, era riuscito a vincere la battaglia per sopravvivere (anche i titoli del debito pubblico erano risaliti dal “34” a cui erano caduti nel 1815, all’83 registrato nel 1820), la rivoluzione del 1820 riaprì la crisi finanziaria che giunse a livelli assai gravi nel 1821 e negli anni seguenti. Il Medici²⁴ si ritrovò di fronte lo spettro della bancarotta perché non v'erano da fronteggiare solo i debiti pregressi, ma, ancora una volta, gli oneri conseguenti alla “maledetta” convenzione stipulata nell’ottobre del 1821 sulla forza, le competenze e gli assegni fissi in denaro, viveri e foraggio dell’armata austriaca che aveva riacquisito il Regno al Borbone e lo tutelava²⁵.

Alle nuove esigenze non si poteva far fronte solo con la riduzione delle spese fisse che, seppure già contenute, subirono, in alcune amministrazioni, ulteriori contrazioni: così fu per gli investimenti nelle opere pubbliche (nessun intervento per i porti, pur così vitali) che tornarono ad aumentare solo dopo il 1828, mentre bassissima rimase la percentuale di spesa destinata alla pubblica istruzione (500.000 ducati annui) in un paese che era (e sarà) afflitto dal più alto grado di analfabetismo in Italia.

Non restava, quindi, che il ricorso alla tassazione ma, mentre il piano originario prevedeva la reintroduzione di un diritto di patente, la tassazione dei prodotti coloniali nella capitale e un tributo sulla molitura del grano, tutto si ridusse a quest’ultimo (un gettito di circa 1.235.000 ducati) perché il diritto di patente, che colpiva la borghesia, specie nelle province, fu subito abolito e la tassa sui prodotti coloniali fu ridotta di un quinto con un gettito di circa 216.000 ducati.

Non a caso, nel 1829, il gettito delle imposte dirette salì a 8.533.000 ducati rispetto ai 7.601.000 del 1820 ma scese in percentuale, rispetto al totale, dal 44,4% al 36,4%, mentre il gettito delle imposte indirette salì da 8.307.000 a 13.591.000 e in percentuale dal 48,7% al 57,8% (gli altri numerosi introiti garantivano 1.406.000 ducati pari al 5,7%).

²⁴ Si veda G.CINGARI, *Mezzogiorno e Risorgimento. La restaurazione a Napoli dal 1821 al 1830*, Bari, Laterza, 1976, p. 118 sg.

²⁵ Il costo della permanenza dell’esercito austriaco nel regno, dopo il 1821, che non fu contabilizzato nei bilanci, fu sostenuto con una serie di debiti contratti con Rothschild per un totale di 48,5 milioni di ducati dei quali furono restituiti e contabilizzati solo 25 mentre i restanti 23,5 milioni vanno aggiunto ai 46 di deficit globale per un totale di circa 70 milioni di ducati (così N. OSTUNI, *Finanza ed economia nel Regno delle due Sicilie*, Napoli, Liguoried., 1992, p. 302).

4

Non è qui il caso di seguire le vicende successive del Regno perché note e perché non sono oggetto di questa storia²⁶. E' sufficiente ricordare che i tratti caratteristici di una politica reazionaria non vennero meno neppure quando, nel mese di gennaio del 1825, Ferdinando I morì e gli succedette il figlio Francesco I, che regnò fino al novembre del 1830 e la cui scomparsa, si è scritto, non fu compianta dai “Napoletani”²⁷.

Con riguardo ai risvolti fiscali ne era ben consapevole anche il nuovo re, Ferdinando II, il quale, al momento dell'incoronazione, nel suo proclama alla nazione, non solo ricordò la necessaria conservazione della religione cattolica, ma sottolineò che “il ramo delle finanze richiamava...particolari attenzioni, essendo quello che dava moto e vita a tutto il regno” e che vi erano “in questo ramo piaghe profonde che dovevano curarsi e che il popolo aspettava qualche alleviamento dai pesi ai quali per le passate vertigini era stato sottoposto”²⁸: furono parole queste ed altre, che suscitavano speranze e illusioni che ci si potesse incamminare sulla via della libertà ma ben presto Ferdinando chiari, con i fatti, che il suo proposito non era affatto e non era mai stato quello di liquidare la monarchia assoluta ma solo di tentare di renderla più efficiente e non pronuba ai voleri dell'Austria.

Quanto alla Sicilia continuò a covare (come si suole dire) un sentimento di avversione per Napoli alimentato dal perdurante rimpianto per la perdita autonomia, da non irrilevanti discriminazioni fiscali²⁹ e anche da fatti di minore rilevanza³⁰.

L'esistenza di forze sociali rilevanti, sempre pronte ad esplodere, si manifestò nel 1837 quando un'epidemia di colera (malattia che seminò un insolito terrore tant'è che persino alcuni professori d'università e l'arcivescovo di Palermo arrivarono a credere che l'infezione fosse dovuta a un veleno deliberatamente propagato dal governo) innestò una situazione di panico generale e poi movimenti rivoltosi: le città si svuotarono repentinamente,

²⁶ “Dopo il 1820-21 il Mezzogiorno aveva ceduto al Nord l'iniziativa pur seguendo... e quanto alla Sicilia, tutta presa dalla sua passione di regime costituzionale e di indipendenza da Napoli, esaurì in questa, per molto tempo, il suo irrequieto patriottismo e solo lentamente, in piccoli gruppi di avanguardia, si aprì un ideale politico italiano fino a che diede i La Farina, gli Amari, I Settimo, i Crispi, i Rosolino Pilo, gli Orlando ecc.” (così G. VOLPE, *Italia moderna* 3 voll., Firenze, Sansoni, 1973, 2^a ed. riv., vol. primo, p. 24).

²⁷ Si veda P.C. ULLOA, *Il regno di Francesco I*, a cura di R.Moscati, Napoli, 1933, p. 76-77.

²⁸ Cos' N. OSTUNI, *Finanza ed economia*, cit., p. 229.

²⁹ Lo stesso Ferdinando II, nel 1830, sollecitò una forte riduzione della spesa pubblica (si veda per altro al par. 11) “onde venirsi sollecitamente al disgravio per intero e in parte del presente dazio sul macino” (si veda N. OSTUNI, op. ult.cit., p. 231) che pesava soprattutto nell'isola (si veda al par. 9).

³⁰ Nel 1830 quando a Palermo morì Carlo Cottone, principe di Castelnuovo, uno dei principali estensori della Costituzione liberale del 1812 e disponente di un lascito cospicuo per chi ne avesse promosso il ristabilimento in Sicilia, il re dichiarò illegale il testamento e annullò la disposizione.

alcuni villaggi ostruirono tutte le vie di accesso, i rifornimenti alimentari furono tagliati e molte vittime innocenti furono linciate nell’isterismo generale.

In questo turbolento contesto, Palermo rimase abbastanza tranquilla, mentre a Catania e a Siracusa seri motivi politici fecero da sfondo ai disordini, tant’è che, nella prima, fu issata la bandiera gialla dell’indipendenza siciliana e fu formato un comitato rivoluzionario.

Non a caso nel 1838 il re Ferdinando II (re fino al 1859) fece un lungo viaggio in Sicilia nel quale cercò di conoscere le ragioni della continua irrequietudine.

Gli si disse dei tributi feudali e delle corvées che erano ancora illegalmente richieste e degli innumerevoli procedimenti giudiziari deliberatamente usati per frustrare o rallentare i progetti di riforma agraria con la conseguenza che vaste zone di terra fertili rimanevano incolte, mentre l’opera di catastazione, deliberata venticinque anni prima (e che si chiuderà nel 1853), era ancora incompleta sia per la mancanza di esperti funzionari sia per i deliberati ostacoli frapposti dai notabili locali.

Il re deliberò, conseguentemente, di riaprire l’Università di Messina per accelerare la formazione di amministratori istruiti ma revocò la decisione di riservare gli uffici amministrativi ai siciliani e statui che le città di Palermo, di Messina e di Catania sarebbero state amministrate da un Senato cittadino, alle dipendenze, per altro, dell’intendente regio. Fu tentato anche dal proposito di rimettere in vigore la coscrizione militare e le imposte sul sale e sui tabacchi ma vi rinunciò mentre, e ciò interessa in modo particolare questa storia, decise di ridurre il tributo sul macinato³¹, che più gravava sui ceti popolari, e di compensare il minor gettito con l’aumento dell’imposta fondiaria e imponendo un tributo ai proprietari delle miniere.

Non saranno provvedimenti sufficienti ad attenuare l’insofferenza e le aspirazioni dell’isola e se ne videro gli esiti quando la rivoluzione siciliana del gennaio 1848 (precedette tutte quelle che scoppiarono quell’anno in Europa) creò un governo autonomo³². Inaugurandosi il rinnovato Parlamento, il presidente del comitato di governo, Ruggero Settimo, invocò la benedizione di Dio e soggiunse: “Che Ei riguardi benigno la terra di Sicilia e la congiunga ai grandi destini della Nazione Italiana libera, indipendente, unita”. E il Generale Parlamento, nel mese di aprile, decretò che “il potere esecutivo dichiarò a nome della Nazione agli altri Stati d’Italia che la Sicilia già libera e indipendente, intende fare parte dell’unione e federazione italiana”, dichiarò la decadenza della dinastia borbonica e deliberò di chiamare sul trono un principe italiano (una volta che fosse promulgata la Costituzione) non escludendo neppure la candidatura di un membro di casa Savoia, così gradita al governo inglese. In quella occasione Ferdinando II riuscì a recuperare ancora il controllo della situazione e ordinò al suo esercito guidato dal principe di Satriano, Carlo Filangieri, di varcare lo stretto, di bombardare Messina e di marciare alla riconquista di Palermo (aprile-maggio

³¹ Si veda *infra* al par. 9.

³² Si veda F.P.PEREZ, *La rivoluzione siciliana del 1848*, Torino, 1849.

1849) ma, allora e in seguito, fu sottovalutata la nota inviata, di lì a pochissimi mesi, dal governo inglese a quello napoletano nella quale, premesso che "la rivoluzione siciliana era stata provocata dal malcontento generale, antico, radicato, causato dagli abusi del governo borbonico e dalla violazione dell'antica Costituzione siciliana, ripristinata e aggiornata dal patto politico del 1812, promulgato sotto gli auspici della Gran Bretagna", si soggiungeva che, "qualora Ferdinando II avesse violato i termini della capitolazione e perseverato nella sua politica di oppressione il Regno Unito non avrebbe assistito passivamente a una nuova crisi tra il governo di Napoli e il popolo siciliano".

5

Proprio l'insistenza sulle necessità di importanti provvedimenti fiscali, se non esaurisce le ragioni del malcontento, impone di soffermarsi sull'ordinamento tributario borbonico³³, specie in Sicilia, perché "quello che alla generalità dei siciliani era sgradito più che la mancanza di riforme era la tassazione borbonica" e particolarmente odioso e avversato era il macinato (lo stesso re ne era ben consapevole) "che produceva di solito tre volte di più dell'imposta fondiaria" e "la pagavano i poveri".³⁴

Impresa di certo non nuova,³⁵ che, negli anni, ha prodotto pregevoli lavori accanto a panegirici interessati o a requisitorie preconcepite.

E indagine nella quale occorre ricordare che le leggi e i sistemi delle province napoletane non furono del tutto comuni a quelle siciliane (in Sicilia, ed è solo un esempio, fra le principali entrate v'era ancora, nel 1860, il prodotto dell'imposta sulla mulinatura dei cereali, che era stata abolita a Napoli nel 1847) e le due parti del Regno avevano pure una amministrazione separata, un debito speciale e un bilancio distinto e differente³⁶.

³³ Ovviamente in questa sede ci soffermiamo sui tributi ufficiali solo ricordando le "angherie quasi tributarie della camorra che ha un sistema così buono, organizzato che colpisce d'imposizione tutte quelle cose che finora sono sfuggite alla pubblica azienda" (così A. GICCA, *Cenni sullo stato economico e civile delle province napoletane*, in *Rivista nazionale*, 1862, p. 133).

³⁴ Per la frasi virgolettate si veda D.MACK SMITH, *Storia della Sicilia medievale e moderna*, Roma-Bari, Laterza, 1990, pp. 578-579 e anche 608.

³⁵ Si vedano L. BIANCHINI, *Storia delle finanze del Regno di Napoli*, Palermo, II ed., 1839 e III ed. riv. e accr. 1859, e dello stesso Autore *Storia economico-civile di Sicilia*, Napoli, 1841, nonché G.CARANO-DONVITO *L'economia meridionale prima e dopo il Risorgimento*, Firenze, Vallecchi, 1928.

³⁶ In conseguenza del progetto fatto a Leybach, il Cardinal Ruffo dispose che le Due Sicilie avesse ciascuna la loro amministrazione, le loro imposte, la propria finanza e la propria giustizia, e che ciascun abitante dell'una parte non potesse avere impieghi nell'altra, e che ciascuno dei due regni avesse una Consulta a parte (si veda *La questione napoletana-sicula* di GIAMBATTISTA ZELLA-MILILLO, socio della Real Società economica della Provincia di Bari, Bari, Tipografia Fratelli Giovanni e Domenico Cannone, 1849).

Su quale fosse stata e fosse la politica fiscale nell'ex Regno non ebbe dubbi lo Scialoja quando scrisse: “ Il sistema delle imposte in Napoli è semplicissimo e fondato su tre principali massime: 1) conservare le imposte antiche, la cui ingiustizia si avverte meno o risale ad altri governi; 2) preferire quelle che sono pagate da chi meno se ne accorge, senza badare al loro peso effettivo, né alla loro reputazione; 3) infine lasciare immuni da imposizioni dirette quelle classi di cittadini che sono più querule e più intese, o che hanno il malvezzo di ragionare”³⁷

Quanto all'intento di limitare la spesa pubblica e di addossare il carico tributario alle classi meno querule e più docili non v'è da stupirsi più di tanto perché, prima dell'avvento delle moderne forme costituzionali di governo, i sovrani assoluti temevano di acuire l'interesse dei popoli a chiedere conto dell'impiego dei tributi riscossi e perché, ancora a metà dell'Ottocento, era minoritaria, nella cultura e nella prassi degli Stati italiani, l'opinione di Minghetti, di Scialoja, di Sella sulla ragion d'essere e sulla funzione dei tributi.

“Non è sinora penetrata nelle nostre abitudini – osservò il deputato biellese durante il suo primo incarico ministeriale (1862)– la persuasione che il governo è parte di noi stessi, che non è nostro nemico il fisco, che, il contrario, è il nostro aiuto principale e che è quello, senza il quale non avremmo sicurezza, protezione, strade, istruzione, non avremmo nulla”³⁸.

Nello stesso Regno di Sardegna solo “nel 1848 era stato sollevato il velo da cui era stata coperta la vera condizione delle finanze, con una relazione del conte Ottavio di Revel, ministro delle finanze, sulle vicende dell'economia dello Stato dal principio del regno di Carlo Alberto fino al 1846”³⁹; e questa innovazione, conseguenza evidente della promulgazione e della conferma dello Statuto, di discutere ogni anno sulla quantità, sulla qualità, sulla durata delle spese e sulle entrate per farvi fronte. non fu più abbandonata⁴⁰.

³⁷ A. SCIALOJA, *I bilanci del Regno di Napoli e degli Stati Sardi*, Torino, Soc. Ed. italiana di M. Guigoni, 1857, p. 137.

³⁸ “L'imposta – aveva scritto Minghetti – è dunque una porzione di entrata tolta a ciascun cittadino dal governo per le pubbliche necessità: ovvero il governo è come un altro cooperatore della produzione che insieme coll'operaio, col capitalista e col possidente viene a prendere la sua rata nel riparto del prodotto netto” (così in *Della economia pubblica e delle sue attinenze colla morale e col diritto*, libri cinque, Firenze, Le Monnier, 1859, seconda edizione, 1881, V); così anche A. SCIALOJA, *Principi di economia sociale esposti in ordine cronologico*, Napoli, 1840, p. 40, nonché Q. SELLA il 3 luglio 1863, in *Discorsi parlamentari*, 5 voll., Roma, tipografia della Camera dei Deputati, 1887, IV, p. 472.

³⁹ Così A. PUVIANI, *Teoria della illusione finanziaria*, Palermo, Sandron, 1903, e oggi a cura di F. Volpi, Milano, Isedi, 1973, p. 68; che “La pubblicità è massimamente necessaria in tutto ciò che riguarda le pubbliche finanze” lo scrisse anche Cavour su *Il Risorgimento* del 25 gennaio 1848 in C. CAVOUR, *Scritti di economia (1835-1850)*, a cura di Francesco Sirugo, Milano, Feltrinelli, 1962, p. 299.

⁴⁰ Si veda G. MARONGIU, *Urbano Rattazzi: finanze, fisco e Statuto albertino*, relazione presentata al 64° Congresso di storia del Risorgimento, in “*Cavour e Rattazzi: una collaborazione difficile*”, Roma, Istituto per la storia del Risorgimento, 2011, p. 349 sg.

Invece “Nello stato di diritto divino – scrive Amilcare Puviani – l’imposta era un dovere assoluto verso l’autorità: l’individuo non aveva diritto di pretendere in cambio del tributo questo o quel servizio pubblico; la designazione di questi non gli apparteneva. Essa spettava, invece, al principe il quale del miglior impiego dell’imposta doveva rispondere non ai suoi sudditi ma a Dio. Su tali concetti insistettero ripetutamente Carlo I e Luigi XV alla vigilia delle due grandi rivoluzioni, l’inglese e la francese”⁴¹.

Era – come ho detto – la teoria dei vecchi giuristi dell’assolutismo che, in Italia, in alcuni Stati preunitari, ancora alla metà del secolo decimonono, aveva ampia diffusione.

Ricorda De Viti de Marco che, nel *Catechismo filosofico per uso delle scuole inferiori* (stampato a Pesaro dalla tipografia Nobili nel 1832, a Modena nel 1833, a Napoli dalla Stamperia Reale del 1837 e qui ebbe la fortuna di altre due edizioni nel 1850), a proposito delle imposte, queste qui di seguito erano la domanda e la risposta:

“Discepolo: quando il principe aggrava i sudditi con enormi tributi e scialacqua il denaro dello Stato, sarà giusta la ribellione e la insurrezione del popolo?”

Maestro: non sarà giusta perché il popolo non ha diritto di giudicare sui bisogni e sulle spese del principato; e lo Spirito Santo per bocca di San Paolo, ha detto ai popoli: “pagate i tributi”; ma non ha detto ai popoli “rivedete i costi del re”.

Sta di fatto che, quel che sia la tara da fare al severo giudizio di Scialoja, nel Regno delle Due Sicilie “mancava qualsiasi imposta personale, l’industria e il commercio erano esenti dal pagamento di contribuzioni, la fondiaria non aveva alcun rapporto con il reddito prodotto dalla terra che colpiva e, quindi, non registrava le migliorie che venivano effettuate e i dazi venivano pagati soltanto a Napoli la cui dogana provvedeva alle importazioni di quasi tutto il Regno, esclusi quei pochissimi beni che venivano importati da altre dogane di prima classe anche per le province limitrofe”⁴²; v’erano, come si vedrà, la privativa del tabacco, del sale e del lotto e anche le imposte di registro e di bollo, ma il Regno ignorava l’imposta di successione onde a ragione, credo, si è sottolineata “l’inerzia su cui viaggiò la fiscalità borbonica nel corso di tutto il XIX secolo”⁴³.

Se quelli testé descritti erano i tratti essenziali dell’ordinamento tributario borbonico, la Sicilia denunciava una anomalia perché la maggiore entrata era ricavata dalla “*Tassa sulla macinatura sui grani*”: seguivano, per importanza di gettito, la tassa fondiaria, i dazi doganali, i diritti di navigazione e altri proventi annessi alla stessa azienda dei dazi indiretti, i proventi delle lotterie ordinarie e straordinarie, i diritti di Registro e d’ipoteca e di Amministrazione di giustizia, gli introiti del fondo comune provinciale, il Dazio sulla consumazione della carne nei Comuni capoluoghi di province; infine il

⁴¹ Si veda *Sulla ragione dell’imposta* in *Giorn. degli economisti*, serie seconda, Roma, 1901, p. 14.

⁴² Così N. OSTUNI, *Finanza ed economia*, cit., p. 321.

⁴³ Così N. OSTUNI, *Finanza ed economia*, cit., p. 322.

canone sulle saline di Trapani, date in enfiteusi alla Direzione Generale dei Dazi in Napoli.

6

Proprio questa constatazione induce a scendere a una più completa indagine sull'ordinamento tributario sostanziale⁴⁴ per cogliere le eventuali specificità siciliane, dedicando, innanzi tutto, qualche considerazione alla l'imposta sui terreni.

Se si pensa che, al momento dell'unificazione dell'Italia (1861), i catasti erano ben ventidue e si snodavano tra la metà del “500” e la metà dell’ “800”, quello siciliano, ben distinto dal catasto delle province al di qua del faro, era recente.

Nel 1810 era stato ordinato un censo territoriale fondato sulle spontanee dichiarazioni dei possessori, ma, interrotti i lavori, solo nel 1835 si rimise mano a rettificare le partite, riscontrando le denunce private con le pubbliche contrattazioni. L'opera nuovamente interrotta, prima dal colera e dalle sommosse del 1837, poi dalla grande insurrezione del '48, fu ripigliata nel 1850 e condotta a termine nel 1853, e “benché fosse lontana dall'esattezza geometrica, essa fu però, a giudizio del Mortillaro, lodevole e concludente, per chi non cercasse che una statistica agraria ed un'equa norma per ripartire i balzelli. Dal lavoro del Mortillaro rilevasi che la rendita imponibile della Sicilia era, giusta le rettifiche dei Delegati del Catasto, di ducati 16.658.634, che nel 1854 furono ridotti a ducati 16.652.533, mentre le dichiarazioni dei possessori, non avevano dato che ducati 10.872.063”⁴⁵.

Dette queste precisazioni quale fu in concreto il gettito annuale dell'imposta fondiaria e più precisamente dell'imposta fondiaria sui terreni in Sicilia?

Una risposta a questa domanda non è facile per almeno due ragioni: 1) perché nei bilanci si trova confuso sotto il titolo di contribuzione fondiaria l'intera somma che si ricavava dai terreni, dai fabbricati, dai laghi, dai canali di navigazione, dalle miniere e dalle cave di pietra e 2) perché accanto al carico

⁴⁴ Il contenzioso tributario, nel Regno delle Due Sicilie, era sostanzialmente diverso a seconda che si trattasse di imposte indirette o dirette: le controversie relative alle prime furono affidate ai giudici ordinari e a giudici speciali appositamente creati; le seconde furono attribuite ai consigli di Intendenza (furono il perno del sistema) e in appello alla Gran Corte di Napoli e, per la Sicilia, di Palermo.

Comune a entrambe le vie contenziose era la regola per la quale il contribuente doveva pagare per intero il tributo accertato e preteso “salvo ad esserne in seguito rifatto” (era in sostanza la regola del “solve ed repete”): per una più ampia illustrazione della disciplina del contenzioso, qui appena accennata, si veda E. Chiusano, *Il contenzioso tributario degli Stati preunitari italiani*, in *La giustizia tributaria italiana e la sua Commissione centrale*, a cura di G. Paleologo, Milano, Giuffrè, 2005, pp. 329 sg.

⁴⁵ Così L. BIANCHINI, *Storia Economico-Civile di Sicilia*, cit., vol. II, p. 186.

principale v'erano quelle che si chiamavano le “grane addizionali” per le province, per i comuni e per altri servizi pubblici speciali.

Dei calcoli, comunque, sono stati fatti anche per la Sicilia muovendo dall'ultimo bilancio borbonico dell'isola (che è del 1858) il quale denunciava per l'imposta fondiaria rurale e urbana, un gettito di lire 7.356.750.⁴⁶

Orbene, poiché in Sicilia il gettito della sola imposta sui terreni era quantificato intorno al 66% dell'intera contribuzione fondiaria, si calcola che esso, sommando al carico principale le addizionali a favore di comuni, province e altri enti, raggiunsesse, in media, ogni anno i 7 milioni di lire.

Sulla base di queste cifre occorre valutare con circospezione le diffuse lamentele incentrate sulla constatazione che “tutte le imposizioni, di qualunque natura siano, vengono a pagarsi dalla terra”⁴⁷ perché esse non erano riferite specificatamente (“di qualunque natura siano”) alla sola imposta sui terreni.

Era, infatti, naturale che, essendo l'agricoltura e la terra le fonti principali della ricchezza, la proprietà fondiaria, anche in Sicilia (come nel resto d'Italia), fosse chiamata a contribuire per un quarto e più all'intero gettito tributario⁴⁸ anche se, per la costanza, nel tempo del suo gettito⁴⁹ il tributo, il cui ammontare complessivo era predeterminato e poi ripartito fra le province del regno, nel regno del Borbone deve essere considerato come una imposta fissa, un cespite immutabile dello Stato, insensibile a qualsiasi modificazione che avveniva nell'ambito del settore economico sul quale incideva⁵⁰.

Il tributo fondiario riusciva grave e molesto, invece, per la sua non equa ripartizione tra le province, tra i comuni e i proprietari terrieri e ciò accadde in Sicilia anche durante l'esecuzione dei lavori del catasto tenutisi nel 1853: si lamentavano le lunghezze dei lavori stessi ma anche la sommarietà, la parzialità, gli arbitri, i favoritismi (sono tutte locuzioni dei contemporanei) che connotarono le ricognizioni dei terreni, con riguardo alla loro estensione, alle loro qualità e ai relativi redditi.

Si descrivevano la miseria e lo squallore dei grossi agglomerati in cui, lontani dai posti di lavoro vivevano i lavoratori agricoli e si lamentavano, inoltre, le condizioni, non buone e non favorevoli, riservate all'esercizio della agricoltura.

Tutti gli autori di quel tempo denunciarono la mancanza di bonifiche, di acquedotti, l'inesistenza dell'istruzione tecnica, la deficienza degli ordinamenti di credito e l'usura e poi ancora la mancanza di ferrovie, la quasi assoluta mancanza di strade, la loro scarsissima sicurezza, specie in Sicilia, la conseguente elevatissima delle spese di accesso ai mercati, nonché la politica

⁴⁶ Si veda *Annuario statistico italiano*, a cura di C. Correnti e P. Maestri, anno 2°, II ediz., Torino, 1864, pp. 650-657.

⁴⁷ Così N. PALMERI, *Saggio sulle cause e i rimedi delle angustie attuali dell'economia agraria in Sicilia*, Palermo, 1836, pp. 10-11.

⁴⁸ Si veda G. CINGARI, *Mezzogiorno e risorgimento*, cit., p. 144.

⁴⁹ Il tributo con addizionali rese 7.776.392 ducati nel 1859 e ne rendeva 7.589.901 nel 1847: si veda N. OSTUNI, *Finanza ed economia*, cit., app. V, tav. I.

⁵⁰ Così N. OSTUNI, *Finanza ed economia*, cit., p. 303.

doganale e i suoi dazi d’esportazione che concorrevano a mantenere eccessivamente bassi i prezzi delle derrate agricole. Ma era appunto, come è noto, il basso costo dei beni alimentari uno dei cardini della politica borbonica e la mira costante di essa per mantenersi fedele la gran massa del popolo. Ferdinando II, in una sua escursione in Calabria, nel 1852, a coloro che chiedevano una strada per potersi recare a Cosenza, rispose: “*se io farò questa strada i vostri cereali serviranno agli altri e voi mangerete il pane caro!*”.

Dunque si insisteva sul fatto che, della ricchezza prelevata sulla terra, solo una parte, assai trascurabile, era spesa a vantaggio di essa e che imposte onerose in genere non sono solo quelle che pesano, ma quelle che non sono impiegate a dar maggiore incremento alla produzione della ricchezza e il tutto trovava conferma nelle cifre delle spese pubbliche⁵¹.

Si lamentava, infine, il trattamento di favore fatto dal fisco alle proprietà mobiliare esente da ogni tributo in tutto il Regno e se ne chiedevano le ragioni peraltro ben note e quindi la domanda era puramente retorica, mentre, in Sicilia, con riguardo al carico tributario ricadente sui terreni, occorreva tenere conto anche della gravezza e degli effetti dell’odioso balzello sul “macino”⁵².

7

Con riguardo alle imposte indirette sui trasferimenti l’amministrazione generale del Registro e del Bollo fu definitivamente riorganizzata con il decreto del 3 ottobre 1825 e si occupava principalmente, oltre che di multe, di diritti di cancelleria e di altre voci minori, dei diritti di registro e ipotecari, nonché dei diritti di bollo.

Il gettito complessivo, per tutto l’ex Regno, di questi tributi fu, nel 1858, di circa 3.472.750 lire.

Cifra assai tenue e modesta in assoluto, ma anche in termini relativi ove raffrontata al gettito complessivo e agli altri Stati preunitari: la percentuale fu, infatti, nel 1856, del 5,5% sul totale, rispetto al 9,3% dello Stato della Chiesa, al 12,7% del Granducato di Toscana, al 9,2% del Regno Lombardo-veneto, all’11,9% della Lombardia e al 19,1% del Regno di Sardegna⁵³ ove con una popolazione che era la metà, furono esatti circa 15 milioni di lire⁵⁴.

La ragione stava anche nel particolare ordinamento del Banco di Napoli perché il sistema delle *fedi di credito* del Banco, assai semplice, specie nei riguardi fiscali, rendeva inutili le registrazioni e il pagamento dei relativi diritti⁵⁵, e quindi molto facili e poco costose le contrattazioni.

⁵¹ Si veda *infra* al par. 11°.

⁵² Vedi *infra* al par. 9°.

⁵³ Si veda M. FIRPO, N. TRANFAGLIA-P.G. ZUNINO, *Guida all’Italia contemporanea*, 5 voll., Milano, Garzanti, 1998, vol. primo, p. 574.

⁵⁴ Si veda G. MARONGIU, *La politica fiscale della Destra storica (1861-1876)*, Torino, Einaudi, 1995, pp. 57 sg.

⁵⁵ F.S. NITTI, *Il bilancio dello Stato dal 1862 al 1896-97*. Napoli, 1900, p. 40.

Peraltro, se la tenuità di queste imposte, potrebbe fare credere che gran vantaggio ne venisse agli scambi, questi benefici non si verificavano per l'insieme delle condizioni economico-sociali: infatti, se tenui erano i tributi sulla trasmissione della ricchezza, l'alto prezzo del danaro e le esenzioni tributarie a favore della ricchezza mobiliare rendevano oltremodo difficile la trasmissione dei beni rustici, che rappresentavano la ricchezza prevalente in quei tempi.

8

Nel Regno di Napoli le diverse amministrazioni relative ai tributi indiretti sui consumi, centralizzate con decreto del 13 aprile 1826, comprendevano tre grandi rami: a) i dazi doganali; b) i dazi di consumo di Napoli (delle altre gabelle comunali solo una ventesima parte andava a beneficio dello Stato) c) e i diritti di privativa (salnitri e polvere da sparo, carte da gioco, tabacchi e sali).

Rappresentavano complessivamente, una voce importantissima, la più rilevante, del bilancio pubblico perché, nel 1859, il loro gettito fu di 12.610.951 ducati su un totale di 30.548.475, ma non era un'anomalia nel panorama degli Stati preunitari; anzi, considerato che gli stessi tributi incidevano sul totale, nella misura del 55,1% nel Regno di Sardegna, del 49,2% in Lombardia, del 56,7% in Veneto, del 54,2% a Modena, del 59,2% nel Granducato di Toscana, del 58,6% negli Stati della Chiesa.⁵⁶

Al loro interno il primo posto era occupato dalle dogane che rendevano poco più del 36% del totale e ciò, si diceva e si dice, rispondeva a cappello all'indirizzo politico del Governo napoletano che, con la imposizione dei dazi sulla esportazione anche delle derrate, intendeva garantirne il loro basso prezzo interno: così l'olio (è un esempio) che rappresentava uno dei più importanti prodotti agricoli di esportazione (se n'esportava annualmente per un 30 milioni, che rappresentavano la metà del valore dell'esportazione totale) era soggetto ad un dazio d'uscita del 20% in media.

Fu una scelta, quella di isolare il Regno non solo dallo scambio delle idee, ma anche delle merci, già fortemente criticata allora perché, se con i dazi d'importazione si agevolavano le produzioni industriali a cui protezione essi erano imposti, con i dazi di esportazione si danneggiavano i produttori agricoli, i quali subivano i bassi prezzi e delle derrate agrarie alimentari e di quelle che servivano da materie prime per le nascenti industrie, le une e le altre soggette a dazi di uscita (senza dire che gli agricoltori dovevano, inoltre, pagare a più alto prezzo i manufatti).

Ma non vi furono ripensamenti al riguardo, sicché, concludeva lo Scialoja⁵⁷, gli introiti doganali aumentarono dal 1832 al 1856, e cioè, in poco più di un ventennio, di circa il 100%! E queste cifre, che potevano attribuirsi anche a un approccio polemico, sembrano, oggi, confortate dalla constatazione,

⁵⁶ Così M. FIRPO, N. TRANFAGLIA-P.G. ZUNINO, *Guida*, cit., p. 574.

⁵⁷ A. SCIALOJA, *I bilanci del Regno di Napoli e degli Stati Sardi*, cit., p. 35.

riferita agli anni per cui è possibile avere cifre disaggregate, che, se nel 1832, il gettito delle dogane fu di 3.480.440 ducati, nel 1858 era salito a 6.395-984⁵⁸

Il sistema descritto, ovviamente, riguardava anche la Sicilia e anzi “tra Napoli e la Sicilia vi erano dazi differenziali, perché, essendo diverso lo stato delle industrie, il principio richiedeva un diverso grado di protezione. Era vietato il cabotaggio dei generi forestieri fra il continente e l’isola; come pure era vietato il cabotaggio per la Sicilia dei prodotti che in Napoli andavano soggetti a dazi d’importazione e in Sicilia ne erano esenti, o che in Napoli erano soggetti a dazio maggiore. La circolazione dei generi di privativa pel continente del Regno, non poteva aver luogo nella Sicilia”.⁵⁹ Sta di fatto che anche in Sicilia i dazi doganali continuarono a crescere negli anni “30” e “40” e nell’ultimo bilancio borbonico, del 1858, pesavano per lire 8.397.757.⁶⁰

9

Con riguardo ai cosiddetti dazi di consumo interni, se essi si applicavano in tutti i Comuni del Regno (e in particolare a Napoli e nei suoi casali) il tratto negativo per la Sicilia stava nel fatto che, nei suoi Comuni si applicava, per di più, a favore dello Stato, un tributo denominato “dazio sulla macinatura dei grani”.

Era un tributo di antichissima istituzione che fu ulteriormente aggravato nel 1810, nel 1817 e in ordine al quale si è scritto: “Siccome nelle campagne si sfuggiva al pagamento del dazio sul macino, venne fatta una distinzione fra il macino *civico* e quello *rurale* e per quest’ultimo fu immaginato un calcolo presuntivo di quanto grano avriasi potuto consumare dagli uomini addetti, *secondo la estensione del territorio*, alle principali coltivazioni: maggesi, seminati, vigneti.

“Per le terre a pascolo fu prescritto di rilevarsi il numero dei pastori... Com’è agevole vedere, siffatto dazio, che era tutto sulla consumazione, addivenne poi per una parte un *tributo diretto sui fondi*, perocché la base della tariffa era sempre la estensione maggiore o minore di essi e il numero degli uomini che vi stavano...

“Dal dazio sulla macinatura veniva dunque male gravissimo alle condizioni di Sicilia, gravando straordinariamente e con vessazione le campagne, sicché non s’inducevano le persone agevolmente ad abitarvi, la qual cosa le rendeva sempre più deserte e spopolate, allorquando sarebbe stato d’uopo incoraggiare per ogni verso la rovinata economia agraria, anche perché, essendo stato il dazio di macina rurale abbandonato per la sua riscossione ai Corpi municipali, ne seguì che, dandosi in affitto, i gabellieri operarono a

⁵⁸ Si veda N. OSTUNI, *Finanza ed economia*, cit., app. III, tav. VI (1).

⁵⁹ A. CRISCUOLO, *Le finanze del Regno d’Italia considerate dal punto di vista storico amministrativo*, Napoli, 1873, p. 39.

⁶⁰ C. CORRENTI, *Annuario statistico*, cit., p. 651 sg.

loro talento e cagionarono abusi e vessazioni moltissime, oltre di quelle che per la sua natura il dazio produceva. Adottata la pratica della misura delle terre per via di corda, per fissare la ragione della tariffa, ed essendo in tutti i Comuni di Sicilia varietà di misura, ne seguitava sproporzione di tali tariffe. Era minor male quando invece di misure e calcoli presuntivi, passava convenzione fra gabellieri e proprietari a riguardo della quantità annuale che pagar dovevano, ma anche questo metodo che dicevano “strasatto” portava seco di molti inconvenienti, perocché i potenti trovavano modo di pagare poco o niente, e i poveri soggiacer dovevano alla dura condizione che il gabelliere imponeva, altrimenti le spese di misure ed altre cose simili facevano loro sofferire dispendi maggiori”.⁶¹

Nel 1832 fu, quindi, istituita una commissione per prendere gli opportuni provvedimenti ma anch’essa si trovò dinanzi a “imbarazzi moltissimi e nodi difficili a sciogliersi: affidare ai Comuni del tutto la riscossione del dazio dicevasi spogliare la Finanza d’una delle sue principali entrate... Sgomentava poi il pensiero che qualsiasi novità, cagionando siffatta diminuzione, non si avrebbe avuto modo come sopprimerle, e che, avendo il dazio in parola percorso quasi tre secoli, ed essendosi immedesimato nella pubblica economia di Sicilia, si sarebbe andati incontro a danni maggiori per la sua istantanea abolizione o nel tutto o in parte. Dava intanto, come dissi, tutto il dazio *once* 577.000 di rendita certa, perocché erasi per conto della finanza appaltato con speciali contratti in ogni comune; soli in 5 non era ancora riuscito di appaltarlo e della sua esazione rispondevano le municipali aziende. “Erano in tale stato le cose allorché da Palermo Re Ferdinando II nel 17 dicembre dettava memorando decreto pel quale dal 1° gennaio 1839. la tariffa del dazio in parola da tari 13 e grana 12 a salma fu ridotta a tari 9 e grana 12, vale a dire 6 soli bajocchi a tomolo”.⁶²

Per effetto di questa riforma, attuata nel 1838, e in vigore dal 1° gennaio 1839, il gettito del “macino” scese da lire 7.700.000 a circa 5.869.000 ma, nel 1858, esso era risalito alla rilevante somma di lire 15.488.000.

Né qui si arrestava il prelievo perché al macino statale si aggiungeva, sul grano, il prelievo comunale vero e proprio che, sommandosi a quelli sul vino e sull’olio, raggiungeva nell’isola la ragguardevole cifra di lire 7.839.000 (1858) al netto dei 3.306.000 incassati per dazi e consumo nella città di Palermo, che aveva una sua autonomia.

Quindi, se il peso dei dazi di consumo interni era rilevante in tutto il Regno, esso era assai più gravoso in Sicilia che nel Continente per tre ragioni: 1) per la sua entità; 2) per la quota media per abitante di lire 4,46 per i Comuni di Sicilia (esclusa Palermo), mentre per i Comuni al di qua del faro (esclusa Napoli) era al di sotto di 2 lire; 3) e per il modo di riscossione e di questo si è detto tratteggiando gli inconvenienti del *dazio sul macino*.⁶³

⁶¹ L. BIANCHINI, *Storia economico-civile di Sicilia*, vol. II, p. 128.

⁶² L. BIANCHINI, *Storia economico-civile di Sicilia*, ult. vol. II, p. 186-188

⁶³ Si veda *amplius* G.C. ARANO DONVITO, *L’economia meridionale*, cit., pp. 98-100

10

Nel grande comparto dei tributi indiretti sui consumi, al secondo posto, dopo la dogana, si collocavano gli introiti per la vendita del sale (3.121.640 ducati nel 1859) ma il suo rilevante peso non riguardava la Sicilia, esclusa dal monopolio.

Quanto al tabacco è noto che, in tutto il Regno, fu dato un grande sviluppo alla sua coltivazione, ed essa fu prosperosissima anche in Sicilia, ma specie nel territorio di Palermo, di Messina, di Licodia, di Partinico, ma in proporzioni minori anche in altre località dell'isola ove rimarrà libera fino alla istituzione, dopo l'unità d'Italia, della privativa⁶⁴.

11

A un ordinamento tributario pesante proprio perché sperequato corrispondeva una spesa pubblica rigida e altrettanto sperequata.

Già nel 1830 si registrava che l'aumentata pressione fiscale (soprattutto a causa delle imposte indirette sui consumi) non recava con sé l'aumento della spesa, anzi ridotta nei settori principali anche rispetto al pur modesto livello antecedente.

“La spesa straordinaria per le truppe austriache – si è scritto – per gli interessi del debito pubblico e per molte altre esigenze della vita della Corte e della politica estera del Regno non permetteva che un debole intervento dello Stato al di là dei compiti istituzionali delle varie amministrazioni”⁶⁵.

Ma se, per le ragioni ora descritte, tra spese straordinarie e spese fisse, restava un ristretto margine per gli investimenti, e quindi anche per le opere pubbliche, la situazione non migliorò quando vennero meno (dopo il 1828) le spese straordinarie per il mantenimento delle truppe austriache.⁶⁶

Era e rimase difficilissimo, faticoso e, a volte, rischioso viaggiare nel Regno⁶⁷.

Un forte interesse, con buoni risultati, fu manifestato solo per la marina e per la navigazione a vapore. Già nel 1817 essa era introdotta nel Regno delle Due Sicilie con la concessione alle società Pierre Andrel e C. di una privativa della durata di quindici anni. Al fine di favorire i collegamenti tra Napoli e i porti di Genova, Marsiglia e della Sicilia, lo Stato concesse alla società Andrel alcune facilitazioni fiscali, tra cui l'esenzione dalle tasse di fabbricazione gravanti normalmente su ogni battello. Nonostante ciò, il

⁶⁴ Si veda G.MARONGIU, *Alle radici dell'ordinamento tributario italiano*, Padova, Cedam, 1988, pp. 529 sg.

⁶⁵ Così G.CINGARI, *Mezzogiorno e Risorgimento*, cit., p. 154.

⁶⁶ Si veda G. CARANO-DONVITO, *L'economia meridionale prima e dopo il Risorgimento*, cit., p. 31.

⁶⁷ Per evitare giudizi fondati su pregiudizi politici si vedano K.CRAVEN, *A tour through the Southern Provinces of the Kingdom of Naples*, 1821; A.J:STRUTT, *A pedestrian tour in Calabria and Sicily*, 1842; E. LEAR, *Journal of a Landscape Painter in Southern Calabria*, 1852.

settore non conobbe un reale sviluppo sino al 1828, quando fu costituita la società Sicard, Benucci e Pizzardi, la prima in grado di realizzare una organizzazione davvero efficiente. Una certa flessione si verificò poi nella seconda metà degli anni Trenta e le basi della ripresa e del reale decollo del settore vennero poste negli anni Quaranta, attraverso la soppressione della società statale e l'introduzione di una serie di facilitazioni per chiunque avesse costruito o introdotto battelli a vapore nel regno. Nell'ottobre del 1841 fu varato, per la linea Napoli- Palermo, il battello a vapore *Palermo*, di proprietà della società fondata da Vincenzo Florio e Beniamino Inghan nel 1839. La marina mercantile napoletana acquistò dunque nuovi battelli e intensificò massicciamente il numero dei viaggi e non solo aumentò il numero di vapori ma soprattutto quello degli approdi all'estero, che salirono da 54 nel 1843 a 77 nel 1847, a 174 nel 1854.

Non altrettanto intenso, anzi, fu lo sviluppo delle ferrovie dopo l'apertura della prima linea ferroviaria italiana, la Napoli-Portici: nel 1860, alla vigilia dell'unità, lo sviluppo dell'intera rete non raggiungeva i 120 chilometri (non un chilometro di strada ferrata attraversava l'Abruzzo, il Molise, la Puglia, la Basilicata, la Calabria e la Sicilia) mentre nel regno di Sardegna superava i 900 chilometri.⁶⁸

Nè maggiore attenzione si prestò alla diffusione della pubblica istruzione e i risultati, per comparazione e per differenza, si videro allorquando fu realizzata l'unità d'Italia⁶⁹.

La percentuale degli analfabeti sulla popolazione superiore ai cinque anni era, nel 1861, del 54,2 per cento in Piemonte e Liguria, del 53,7 in Lombardia, del 77,6 in Emilia, dell'83 nelle Marche, dell'83,8 in Umbria, del 74 in Toscana, dell'86,3 in Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, dell'88,6 in Sicilia, dell'89,7 in Sardegna.

Il tasso di scolarità sulla popolazione fra i cinque e i dieci anni, che, nel 1861, era del 93 per cento in Piemonte e Liguria e del 90 in Lombardia scendeva al 36 in Emilia, al 34 nelle Marche, al 23 in Umbria, al 32 in Toscana, al 18 in Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, al 9 in Sicilia⁷⁰ e risaliva al 29 in Sardegna e non c'è da stupirsi di questi dati ove si consideri che, per l'istruzione pubblica, il Regno delle Due Sicilie aveva speso 0,23 lire per

⁶⁸ Si veda G.MAGGI, *Le ferrovie*, Bologna, Il Mulino, 2007, p. 52.

⁶⁹ Più in generale sull'arretratezza dell'Italia, al momento dell'unità, rispetto ai più sviluppati paesi europei e sui suoi squilibri interni si veda G.PESCOSOLIDO, *Arretratezza e sviluppo*, in G.SABBATUCCI-V:VIDOTTO, *Storia d'Italia. Il nuovo Stato e la società civile. 1861-1887*, Roma-Bari, Laterza, 1995.

⁷⁰ Proprio con riguardo alla Sicilia, la regione più negletta nell'Italia preunitaria, si scrive che se le spese per la pubblica istruzione, nel 1858, non erano diminuite “non erano al certo neanche aumentate nello spazio di 20 anni, nonostante l'aumento totale delle spese pubbliche” (così G.CARANO-DONVITO, *L'economia meridionale*, cit., p. 131).

abitante contro le 0,60 dello Stato sardo⁷¹ e costante era stato il suo disinteresse per la lotta all’analfabetismo⁷².

Ma soprattutto pesava, sulla non equa ripartizione della spesa pubblica, un condizionamento tipico del Regno e cioè “la spoliazione delle province a vantaggio della capitale” (divenuta una delle grandi mete del sofisticato turismo internazionale del tempo), resa drammaticamente evidente dai dati quantitativi.

Gli investimenti, per una costante tendenza dei Borboni, venivano concentrati in prevalenza nelle due province di Napoli e di Terra di Lavoro. tant’è che “di tutte le somme spese per opere pubbliche a carico dello Stato dal 1815 al 1838, per un totale dei ducati 8.869.417,61 ben 3.341.852,02 riguardavano le due province sopra ricordate, cioè il 39% di contro al 61% destinato alle altre tredici province del Regno”⁷³.

Ininterrottamente, dal 1816 al 1859, se “la spesa erogata nella provincia di Napoli superò di 380 milioni di ducati l’ingente cifra versata alla tesoreria dalla stessa provincia e dalla cassa centrale, le province dovettero ripianare questa differenza fino a un totale di poco più di 300 milioni e al resto provvedettero la tesoreria di Sicilia e, notevolmente, i debiti”.

Insomma, il regno delle Due Sicilie era un corpo fragile con una grande testa⁷⁴ e la capitale viveva sulle spalle degli altri tant’è che, mentre in essa era speso mediamente quasi il doppio di ciò che versava, “dall’83,5 al 56 per cento del denaro che gli abitanti delle province versavano alla tesoreria per le imposte non faceva poi ritorno nei confini delle province”⁷⁵.

12

Dalle constatazioni e dalle considerazioni svolte emergono i limiti del sistema tributario “napoletano”, quali erano stati evidenziati già da autorevoli testimoni, seppure appartenenti a schieramenti politici fra loro lontani.

“Troppa essere la predilezione per le imposte sui consumi e sommo il timore di scontentare i ceti medi con le imposte sulle professioni, sui commerci e sulle industrie” scrisse Antonio Scialoja⁷⁶ e in effetti alla fiscalità borbonica rimasero estranee le imposte sulla ricchezza mobiliare e sulle successioni nel

⁷¹ Si veda, anche per le indicazioni di ulteriore bibliografia, G.MARONGIU, *La politica fiscale dell’Italia liberale*, Firenze, Olschki, 2010.

⁷² Per la conferma di un giudizio radicalmente negativo si veda anche G.CINGARI, *Mezzogiorno e Risorgimento*, cit., p. 156 e pp.185-186.

⁷³ Così G.CINGARI, *Mezzogiorno e Risorgimento*, cit., p. 155-156.

⁷⁴ Per la metafora della grossa testa su un corpo di proporzioni non corrispondenti (già utilizzata da Gaetano Filangieri) si veda G. GALASSO, *Mezzogiorno medievale e moderno*, Torino, Einaudi, 1965, p. 401.

⁷⁵ Per le frasi virgolettate si veda N. OSTUNI, *Finanza ed economia*, cit., pp. 325-327.

⁷⁶ A. SCIALOJA, *I bilanci del Regno di Napoli e degli Stati Sardi*, cit., p.135; al riguardo si veda anche L.EINUADI, *Di una controversia fra Scialoja e Magliani intorno ai bilanci napoletano e sardo*, in *Saggi bibliografici e storici intorno alle dottrine economiche*, Roma, Edizioni di Storia e Letteratura, 1953, pp. 215-227.

convincimento, evidentemente, che la proprietà immobiliare, seppure tassata, avesse un interesse, tutto politico, allo *status quo*, le plebi non avessero la forza per ribellarsi e i ceti più “queruli” potessero essere addomesticati con le blandissime misure fiscali.

Per altro, quale che fossero le ingiustizie conseguenti alle volute discriminazioni, non è meno puntuale il giudizio espresso da uno dei superstiti del movimento federalista neoguelfo napoletano per il quale “se la politica finanziaria napoletana non era stata la più felice, era stata certamente la meno dispendiosa”⁷⁷.

Non è da meravigliarsi, quindi, se, in conseguenza di queste premesse, la pressione tributaria si sia mantenuta nell'ex Regno sempre relativamente tenue, come scrissero enfaticamente il Balbi e più ancora il Rotondo quasi a sottolineare che, invece, “il Piemonte ha tassato, ha tassato spietatamente”⁷⁸.

Ma è altrettanto vero che il Regno di Sardegna, negli stessi anni “50”, “persuaso della necessità di svolgerne la vita economica, ha contemporaneamente costruito ferrovie e strade ordinarie, le ha ampliate, insomma ha impresso alla vita economica quell'impulso che solo poteva essere dato sotto la direzione di quella mano vigorosa, di quella mente elevatissima che era il conte di Cavour”⁷⁹.

Il che conferma l'ulteriore giudizio conclusivo per cui “non poco perniciosi furono, naturalmente, gli effetti di questa politica finanziaria (quella del Regno di Napoli) perché è sin troppo noto che buona finanza non consista nello spendere poco, ma nello spendere bene, mentre “l'ex Governo napoletano se poco chiedeva ai suoi sudditi, pochissimo spendeva per essi, e questo pochissimo spendeva anche male; per cui sin da ora possiamo affermare – quanto proveremo in seguito- che le *condizioni meridionali furono più malandate anziché per oppressione fiscale, per trascuratezza in spese necessarie a promuovere gli incrementi della ricchezza.*

13

Non è certamente questa la sede per narrare le vicende degli anni 48-49, e successivi, nel Regno napoletano⁸⁰ e soprattutto in Sicilia ove “ai vecchi moti

⁷⁷ Si veda G.SAVARESE, *Le finanze napoletane e le finanze piemontesi dal 1848 al 1860*, Napoli, 1862, p. 39.

⁷⁸ La stampa satirica soprannominò Cavour, ministro delle finanze, “don Piglia”, ma non nascose che maneggiava i numeri con chiarezza e con eloquenza e lo gratificò di “poeta delle cifre” (si veda E.GIANERI, *Cavour nella caricatura dell'Ottocento*, Torino, 1957, spec. pp. 77-106).

⁷⁹ Così Q. SELLA, *Discorsi parlamentari* cit., IV, p. 230.

⁸⁰ Si vedano R. MOSCATI, *Un duro antagonista della rivoluzione del 1848: Ferdinando II*, in *Archivio storico per le province napoletane*, LXX (1947-49), pp. 1-27; G.QUAZZA, *Napoli e Torino tra rivoluzione e reazione (settembre 1848-dicembre 1849)*, in *Rass. storica del Risorgimento*, 1947, pp. 15-40.

separatisti si mescolarono le idee mazziniane e vecchie e mai sopite aspirazioni a riottenere la costituzione del 1812⁸¹.

E' sufficiente ricordare (con le parole di un grande storico, Rosario Romeo nato a Giarre) che pur “nell’insuccesso la rivoluzione del ’48 raggiunse dei risultati positivi ai fini del movimento nazionale e anzitutto degli stessi rapporti siculo-napoletani. Carattere regionalista aveva avuto, sostanzialmente, anche il moto napoletano legato all’invecchiato ideale del regno unitario meridionale, che, soltanto dopo il 15 maggio, fu abbandonato dalla parte più avanzata di quel partito liberale. Col ’48 viene anzi a cessare, sul piano morale, quel legame della Sicilia col continente che in passato era stato pur rappresentato dallo sforzo unitario della monarchia napoletana: la quale con i fatti di quell’anno pose un solco incolmabile fra sé e i popoli delle Due Sicilie. Ma nel tempo stesso che cadevano gli antichi fragili legami, dei nuovi e più saldi ne nascevano nella coscienza degli uomini migliori dei due paesi. Giacché per i liberali napoletani il distacco che si è detto dalla monarchia segnava anche l’abbandono della politica unitaria iniziata nel Settecento dal marchese Caracciolo; mentre i siciliani dovevano constatare come fosse fallito il tentativo d’inserire la questione isolana nel movimento nazionale italiano sulla base del compromesso, escogitato avanti il ’48, fra tradizione regionalistica e sentimento italiano. La via era aperta, insomma, per il totale superamento della tradizione regionale: e in questo senso si muoverà il pensiero di tutta la classe dirigente siciliana nel decennio successivo, anche se su questa strada prederanno, e di gran lunga, gli uomini di mentalità rivoluzionaria e democratica, molti dei quali già durante la rivoluzione avevano assunto atteggiamenti di deciso unitarismo. E non va poi dimenticato ciò che il ’48 rappresentò come stimolo a pensare in termini non solo italiani ma europei, ad affrontare direttamente grosse questioni nazionali, a intendere per la prima volta cosa veramente volesse dire predominio dell’Austria nelle faccende italiane”⁸².

Anche la Sicilia “conobbe così, nelle settimane che videro la caduta della rivoluzione, un’ondata di emigrazione politica di vaste proporzioni: che era fatto nuovo per l’isola, a differenza di altre regioni, se si toglie qualche sporadico caso nel ’20 e ’37. Essa comprese quanto di più alto avevano prodotto i decenni precedenti in fatto di pensiero e di cultura, di capacità e di attitudini politiche; e insieme, una numerosa folla di gente minore, alcuni per verità di non specchiato carattere e moralità, ma i più uomini d’azione di patriottismo e di fede, in gran parte mazziniani o inclini a democrazia. Si trasferiva così all’estero – come accadeva al tempo stesso a Napoli – il meglio della coscienza politica e dell’energia morale del paese. E se ciò volle dire un improvviso e deciso abbassamento di tono nella vita interna dell’isola, volle anche dire per quell’emigrazione, come è risaputo, ampliamento e sprovvincializzazione di orizzonti mentali, contatti più

⁸¹ Così G.CONIGLIO, *I Borboni a Napoli*, Milano, Tea, 1995, p. 381 e con specifico riferimento ai fatti siciliani, pp. 409 sg. e 433 sg., nonché V.CAPUTO, *La Sicilia contro i Borboni (1848-1860)*, Milano, 1959.

⁸² Così R. ROMEO, *Il Risorgimento in Sicilia*, Roma-Bari, Laterza, 1982, p. 344.

immediati con la cultura e il moto politico europeo ed italiano, più diretta e personale esperienza della civiltà moderna”⁸³.

L’emigrazione di migliaia di persone non fu, ovviamente, l’unico retaggio negativo delle tragiche vicende postquarantottesche nel Regno e in Sicilia.

Più gravi, ancora, furono le conseguenze politiche che segnarono “il crollo ideale del regno borbonico nella coscienza non solamente siciliana, ma anche napoletana”⁸⁴ e incisero sulla sorte e sulla fine della monarchia borbonica⁸⁵.

Su di esse è bene indugiare, anche ai fini della presente storia, seppure brevemente, perché alcune delle diverse forze che animarono la vita del Regno moribondo, pur soccombenti a fronte del realizzato disegno unitario, lasciarono un segno che è andato oltre il “1860”.

14

Dopo il 1849 le feroci rappresaglie, i processi politici, le condanne, la farisaica “sospensione” della Costituzione⁸⁶ strapparono al Borbone gli ultimi baluardi del lealismo dinastico e le scelte del decennio successivo non diedero spazio ad alcuna speranza.

Uno storico reazionario Giacinto De Sivo, che era ossessionato dalla “Setta” (nella quale ricomprendeva i massoni, gli illuminati, gli unitari, i neoguelphi), che considerava una “mania” l’unità d’Italia, che giudicava “santa e giusta” la causa dei Borboni, scrisse, a proposito del decennio 1849-1859, che seguì alla vittoria di Ferdinando sulla rivoluzione: “Parve consiglio tenere il Regno chiuso dal Tronto e dal Liri, con cancelli puerili; consiglio tacersi i fatti contemporanei, e dormire sui fiori. Mentre i parti del napoletano ingegno non andavano fuori, ed eravamo tenuti uomini da nulla, entravano clandestini ogni sorta di mali scritti, che, come vietati furti agognati, guastavano senza rimedio le passioni e le fantasie. Né meglio si provvide all’interno. Temuti gli uomini di testa, s’andò cercando la mediocrità, perché più mogia; non si volle o non si seppe cercare i migliori e porli ai primi seggi... Per non fidarsi in nessuno e per non aver bisogno d’intelletto, fu ridotta a macchina l’amministrazione e il governo. Si credeva così non s’avesse mestieri di pensare: e una certa forma d’architettura moveva il tutto. Ma gli ufficiali stessi, usati a mo’ di strumenti, se ne ridevano, o sbottoneggiavano o protestavano l’impossibilità della durata”⁸⁷.

⁸³ Così R.ROMEO, op. ult.cit., p. 346.

⁸⁴ Così R.ROMEO, *Il Risorgimento in Sicilia*, cit., p. 358.

⁸⁵ R.MOSCATI, *La fine del Regno di Napoli*, Firenze, 1961.

⁸⁶ Ancora una volta un re Borbone, e in questo caso Ferdinando II, tenne un atteggiamento equivoco e farisaico nei confronti della Costituzione e non solo perché alla stessa non credeva e la concesse solo per motivi strumentali: non la revocò e solo la sospese perché l’aveva giurata e in un mondo che credeva ancora nella sacralità del giuramento, nel senso dell’onore e nella fedeltà alla parola data, l’abrogazione, per un re cattolico, avrebbe significato un sacrilegio, un pubblico peccato mortale.

⁸⁷ Così B.CROCE, *Uno storico reazionario: Giacinto De Sivo*, in *Una famiglia di patrioti*, cit., pp. 147 sg. e spec. 157.

Gli anni erano passati, l'esperienza borbonica stava per terminare, ma nulla era mutato in Sicilia nelle infrastrutture materiale e culturali: latitavano ancora le scuole, le strade, le ferrovie, le bonifiche, la sicurezza. E non erano cambiate neppure le condizioni delle classi lavoratrici, specialmente quelle dei campi che costituivano la grande massa della popolazione siciliana. Esse continuavano a subire supinamente patti iugulatori condizioni usuraie, sfruttamenti inumani, mercedi vilissime, quale che fosse il datore di lavoro, il proprietario, il soprastante, il gabellotto, o il compiere: e le vittime furono particolarmente i sempre più numerosi braccianti agricoli e i “carusi” delle zolfare. Nel 1860 non v'era, quindi, nulla da rimpiangere del passato né di qua né di là del Faro e v'era solo da sperare che, in Sicilia, in Calabria, in Basilicata le cose mutassero come, lentamente ma inesorabilmente, erano mutate, negli anni pregressi, nei Regni e negli stati centro-settentrionali.

Si diffuse così la sensazione chiara che le province meridionali non avrebbero mai saputo e potuto riscattarsi da se medesime, ed anzi avevano bisogno di un brusco urto, quasi dall'esterno, che le richiamasse alla vita.

“E al Piemonte – scrive De Ruggiero – aderirono i condannati dei processi politici dalle galere borboniche; aderirono i numerosi esuli, che trovarono in esso umana accoglienza, se non comprensione adeguata della propria vita spirituale. Ciò non ostante, era sempre un'infima minoranza della popolazione, che riponeva i suoi voti in un paese inevitabilmente giudicato, dai più, come straniero. E sarebbe stata follia sperare una qualunque iniziativa efficace del popolo napoletano, sotto la spinta di questo partito; ma al rassegnato fatalismo dei patrioti “albertisti” bastava la fiducia che il Napoletano sarebbe stato, per la sua stessa inerzia, rimorchiato dal movimento nazionale, quando questo già si fosse altrove affermato. E, piuttosto che a catechizzare i loro compatrioti, essi rivolsero i loro sforzi ad animare i centri stessi da cui s'irradiava l'azione nazionale. Distaccati dalle loro sedi d'origine, essi lavoravano per le terre di elezione, convinti di lavorar così, mediamente, anche per la propria terra. Dal giornale, dalla cattedra, dai più umili uffici, diedero un concorso inestimabile alle energie indigene nel comune sforzo di espansione; e questa negazione consapevole e fattiva di un originario particolarismo regionale fu forse il più nobile riscatto di quella che si offrì nello sfacelo generale del regno di Napoli nel '60”⁸⁸.

Di fronte al vincente nucleo unitario e nazionale quali erano e quale fu la sorte degli altri partiti o indirizzi politici dominanti?

Certamente, dopo il 1848, la corrente mazziniana aveva acquistato nuovo credito e nuovi adepti ma non in misura tale da scalfire il peso dei liberali unitari che avevano a loro favore la forte tradizione monarchica del paese.

Ben più incisivo nell'opporsi a una soluzione unitaria e nazionale sembrava il partito murattiano, monarchico ma al contempo convinto della inadattabilità dei Borboni al costituzionalismo e della impossibilità di unire le varie parti d'Italia in un unico stato: ma anch'esso, protetto proprio perciò dalla

⁸⁸ Così G. DE RUGGIERO, *Il pensiero politico meridionale nei secoli XVIII e XIX*, Bari, Laterza, 1954, III ed., p. 302.

Francia⁸⁹, rimase intrappolato dalla equivoca posizione del governo imperiale e fu poi travolto dagli avvenimenti del biennio 1859-1860.

Restavano, infine, i federalisti neo-guelfi, seppure molto assottigliati di numero per l'adesione di molti di loro al progetto nazionale e unitario perché era impossibile che si attuasse, nel 1859-60, il programma federalista-giobertiano che aveva portato molti cattolici ad aderire al disegno dell'unità d'Italia.

Ma alcuni di loro (Roberto e Giacomo Savarese, il Manna, il Persico) contro l'inesorabile prevalenza di uno Stato accentratore, parlarono e scrissero di Napoli, del suo Regno, della sua storia.

Certo non era pensabile che queste ultime voci dal particolarismo regionale potessero avere, nell'immediato e negli anni successivi, un gran seguito.

Ma è altrettanto vero che, trascorso il primo periodo dell'assetto unitario, quando il regionalismo non poteva più nascondere nessun pericolo disgregatore, l'unità nella diversità riacquistò e ha conquistato un volere politico positivo.

15

E' un fuor d'opera ricordare, qui, tutti coloro che si sono battuti per un modello istituzionale che lasciasse un ampio spazio all'autogoverno ma, proprio riandando a quei lontani anni, non si possono dimenticare (anche se sono stati dimenticati) i nomi di illustri scrittori siciliani (Enrico Amari, Francesco Paolo Perez, Gioacchino Ventura, Francesco Ferrara) che, accanto alla questione politica dell'unione federale con gli altri Stati italiani, posero la necessità del decentramento come elemento fondamentale della garanzia di libertà e di democraticità dello Stato moderno.

Questa prospettiva la sostennero i democratici progressivi siciliani, ma anche coloro che si consideravano schietti liberali, proprio per garantire la libertà nell'amministrazione e nella vita economica e sociale.

Nello scritto “La rivoluzione siciliana del 1848” (stampato a Torino nel 1849) Francesco Paolo Perez scriveva: “La guerra che oggi si conduce in Europa e voi credete guerra di popoli e re, è guerra tra un potere politico esorbitante, che tutto assorbe a beneficio di un centro e le individualità sociali che reclamano libertà e originale sviluppo. E' la nazione che reclama di vincolarsi dall'altra nazione, che l'opprime, come in Italia, in Ungheria e in

⁸⁹ Nell'agosto del 1855 uscì un opuscolo intitolato “*La questione italiana: Murat ed i Borboni*”, nel quale l'anonimo autore cercava di dimostrare la necessità di una restaurazione murattiana a Napoli per la indipendenza dell'Italia. La pubblicazione suscitò vaste proteste tra gli esuli napoletani e siciliani e la prima parte da Genova con una lettera indirizzata il 24 settembre al “Dritto” nella quale, ribadita l'avversione all'attuale governo delle Due Sicilie, si affermava la contrarietà a “qualsiasi governo che potesse costituirsi col figlio di Gioacchino Murat e tanto maggiormente che in tal caso quel regno diverrebbe indirettamente una provincia francese” (così F. DE SANCTIS, *Il Mezzogiorno e lo Stato unitario*, cit., p. 52).

LA FISCALITÀ “SICILIANA” NEL RESTAURATO REGNO BORBONICO (1816-1861)

Polonia; è lo Stato che domanda di sottrarsi dai vincoli di un altro Stato, come la Sicilia da Napoli; è la provincia o qualsiasi fazione politica di Stato, che chiede liberi reggimenti amministrativi, come in Francia, già madre e autrice della più cieca centralità”.⁹⁰

E quell’orientamento non si è mai spento, non è andato mai smarrito tant’è che è il nome di un illustre siciliano, don Luigi Sturzo, che si ricorda quale propugnatore di un più ampio riconoscimento del modello statale autonomistico ma garante, al contempo, di una Italia una e indivisibile.

E’ certo, però, che, quando a conforto di un rinnovato modello di Stato, si invocano nomi così prestigiosi, occorre sapere e potere garantire un pari rigore nella quotidiana amministrazione della pretesa autonomia.

Proprio Luigi Sturzo, infatti, nel 1950, annunciava che “il punto centrale della finanza statale non è e non può essere quello di ottenere dal contribuente quanto più gettito è possibile, perché lo Stato moderno tende a divenire il Moloch del mondo: più ha e più spende; più spende e più ha bisogno di avere; aumentando di anno in anno bilanci di spesa, debito pubblico, oneri di tesoreria, contributi e dotazioni per innumerevoli enti quasi sempre in bolletta”.

E, con accenti profetici, soggiungeva: “Dall’altro lato come è comoda la vita del cittadino quando si può rivolgere allo Stato dimandando posti, stipendi, sussidi, concorsi, pensioni, indennità, partecipazioni a imprese, costruzioni di fabbriche, saldi di deficit, accollo di fallimenti e così di seguito! Come fa lo Stato, ma come fanno anche le Regioni esistenti e faranno le Regioni da creare; nessuna meraviglia se molte Province e Comuni, con le loro municipalizzazioni e i loro deficit fanno lo stesso”.

⁹⁰ Così come citato da S:F: ROMANO, *Breve storia della Sicilia*, cit., pp. 316-317.

Prof. Paolo M. Panteghini

Professore Università di Brescia

Aspetti economici della fiscalità regionale

1 Introduzione

La fiscalità delle Regioni italiane si trova ad affrontare sfide difficili sia sul versante congiunturale sia su quello istituzionale. Se sul piano congiunturale poco può essere fatto dai governi locali per limitare gli effetti pesanti della recessione, sul versante istituzionale le Regioni si trovano ad operare in contesto normativo incompleto, dato che devono essere ancora emanati alcuni importanti provvedimenti attuativi della legge n. 42 del 5 maggio 2009.

Se, da un lato, la lenta marcia verso il federalismo italiano rappresenta quindi un problema per chi si trova quotidianamente ad amministrare un ente locale, dall'altro può rappresentare un'occasione per ripensare, in fase di attuazione, al decentramento federale come ad un'opportunità di crescita, non solo economica ma anche sociale.

L'articolo si ripropone di discutere alcuni problemi legati al decentramento fiscale e di evidenziare gli aspetti nodali che potrebbero tradursi in un'opportunità per il nostro Paese.

Dopo avere esaminato alcuni dati economici relativi alle Regioni italiane, l'articolo affronta il tema controverso del rapporto tra decentramento e crescita economica. L'evidenza empirica mostra, infatti, che il decentramento fiscale non è una condizione sufficiente per dare slancio alla crescita economica. Affinché questa riforma istituzionale si trasformi in un volano per la crescita è infatti necessario attuare un disegno istituzionale armonico, privo di sovrapposizioni e tale da responsabilizzare efficacemente chi amministra.

L'articolo si chiude con alcune riflessioni sul rapporto Nord-Sud e sul funzionamento dei meccanismi decisionali che coinvolgono i diversi livelli di governo: due fattori su cui si gioca la sfida per costruire un sistema federale pro-crescita.

2 Le Regioni italiane

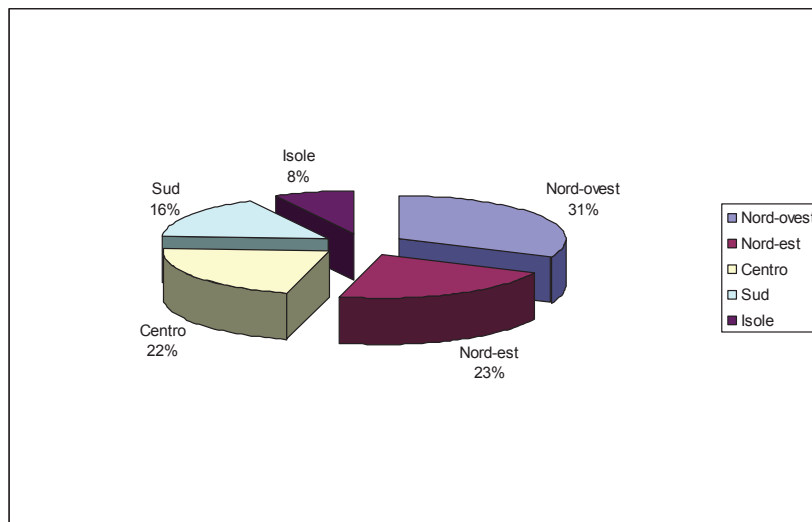
Come è noto, tra le regioni italiane perdura una significativa disomogeneità. La Figura 1 mostra come il 54% del Pil nazionale sia prodotto nel Nord. Andando a ritroso nel tempo, l'incidenza del Pil per macro-regioni risulta pressoché immutata: prendendo, ad esempio, il 1995¹, si nota come il Nord incidesse per il 55%. In quindici anni, dunque, il peso del Nord si è ridotto di poco (1 punto percentuale), a vantaggio del Centro (che passa appunto dal 21 al 22%). Nel periodo in esame, non vi è alcuna variazione per quanto

¹ La scelta come anno di inizio del 1995 deriva dal fatto che le stime regionali coerenti con l'ultima revisione di contabilità nazionale sono disponibili proprio a partire da quell'anno. I dati precedenti non risultano invece comparabili.

ASPETTI ECONOMICI DELLA FISCALITÀ REGIONALE

concerne il Sud e le Isole: ciò significa che gli interventi volti a stimolare il Mezzogiorno non sono finora risultati efficaci.

Figura 1: La ripartizione del Pil tra le macroregioni italiane (ISTAT, 2012)

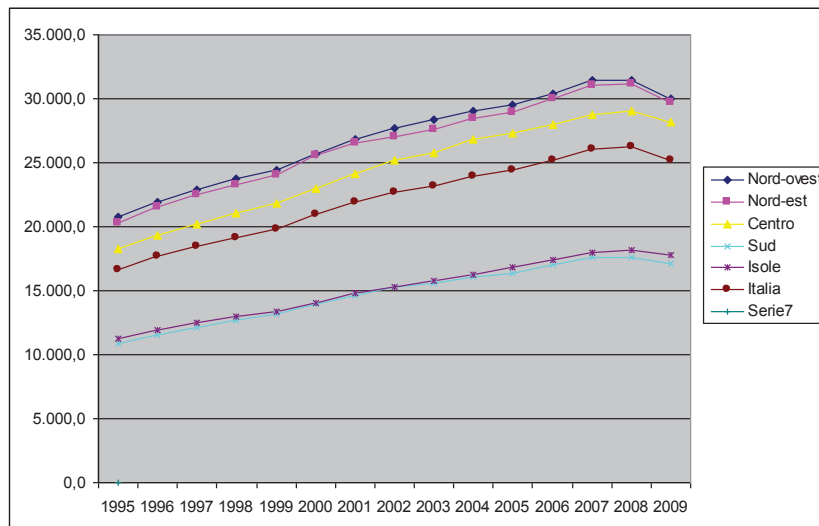


Al dato negativo del divario tra Nord e Sud si aggiunge quello congiunturale. Come mostra la Figura 2, la crisi economica ha inciso in modo significativo sul Pil pro-capite degli italiani. Tanto è vero che, dopo il biennio 2007-2008, in cui il Pil pro-capite rimane pressoché invariato, nel 2009 mostra addirittura una decisa contrazione. Inoltre, le serie storiche riportate nella Figura mostrano chiaramente come il divario tra cittadini di ciascuna macro-regione sia immutato.

E' del tutto evidente che le Regioni si trovano ad operare in una difficile situazione. A riprova di ciò la Relazione annuale della Banca d'Italia, presentata a maggio 2011², sottolinea come, per la prima volta negli ultimi trent'anni, sia le entrate sia le spese delle Amministrazioni locali siano diminuite. Poiché il calo delle entrate è stato più intenso, il disavanzo è pertanto salito allo 0,5 per cento del PIL (dallo 0,3 del 2009) e nulla può far pensare, al momento, che vi sarà una rapida inversione di tendenza.

² Banca d'Italia, Relazione Annuale 2010.

Figura 2: La dinamica del Pil pro-capite nelle macroregioni italiane (ISTAT, 2012)



3 Fiscalità regionale e crescita economica

Fatta questa doverosa premessa, va sottolineato come si possa giungere ad un effettivo cambio di passo solo affrontando congiuntamente i temi della fiscalità regionale e della crescita economica. Passando dunque da un approccio di tipo congiunturale (evidentemente di breve periodo) ad un'analisi di più ampio respiro, va osservato che vi sono due temi cruciali per il nostro futuro: quello del rapporto tra devoluzione e crescita economica e quello relativo alla sostenibilità finanziaria delle norme del Titolo V della Costituzione.

3.1 Decentramento e crescita economica

Con riferimento al primo aspetto, esiste una vasta letteratura che studia i possibili nessi tra federalismo fiscale e performance economiche. E' bene premettere, tuttavia, che queste indagini non danno una risposta univoca: non esiste una equazione

$$\text{più devoluzione} = \text{più crescita}$$

che si possa realizzare in ogni circostanza. Passando in rassegna la letteratura empirica, infatti, Feld e Schnellenbach (2011)³ mostrano come il decentramento fiscale non abbia necessariamente effetti significativi sulla crescita, benché esso possa garantire un effetto positivo sulla produttività. Sulla base dei risultati raccolti, gli Autori rilevano che, nella peggiore delle ipotesi, il decentramento fiscale non riduce la crescita economica e che, invece, può portare benefici solo a condizione che non sia uno “*state-corroding federalism*”, vale a dire uno strumento pensato per “corrodere” lo Stato⁴. A riprova dei rischi di corrosione, Fan et al. (2009)⁵ mostrano, ad esempio, come nei paesi caratterizzati da un maggior numero di livelli di governo, gli episodi di corruzione non siano solo più frequenti ma comportino anche oneri maggiori per la collettività⁶. Tutto ciò deve fare riflettere anche alla luce dei reiterati (ma finora inascoltati) ammonimenti da parte della Corte dei conti sulla corruzione in Italia⁷. Va inoltre aggiunto che la “corrosione” dello Stato può facilmente realizzarsi laddove, nel processo

³ Feld L. P. e J. Schnellenbach (2011), *Fiscal Federalism and Long-Run Macroeconomic Performance: A Survey of Recent Research*, Environment and Planning C: Government and Policy, 29, pp. 224 – 243.

⁴ Se il “dividendo” del federalismo fiscale è difficile da stimare, è invece più chiaro il nesso causale tra sviluppo economico e politico, da un lato, e decentramento dall’altro: un maggior sviluppo economico-sociale e un contesto democratico favoriscono la devoluzione. Questo fenomeno è analizzato in modo efficace da Arzagli M. e J.V. Henderson (2005), *Why Countries Are Fiscally Decentralizing*, Journal of Public Economics, 89, pp. 1157-1189. Va inoltre sottolineata quella che non può essere una coincidenza, vale a dire la contestualità tra l’accelerazione verso il decentramento fiscale, osservata in molti paesi, e l’apertura dei mercati internazionali. Come spiega Tanzi (2008) [Tanzi V. (2008), *The Future of Fiscal Federalism*, European Journal of Political Economy, 24, pp. 705-712], infatti, vi è un nesso fra i due fenomeni: se da un lato l’integrazione dei mercati causa una condivisione degli shock economici e, pertanto, richiede sempre più una risposta sovranazionale, dall’altro, vi è la necessità di fare fronte, in modo capillare, agli effetti prodotti dagli eventi mondiali. Dato che gli shock internazionali possono avere effetti fortemente eterogenei sulle diverse comunità è dunque utile in fasi di crisi, poter fare affidamento sugli interventi mirati degli enti locali, che meglio conoscono le esigenze dei propri cittadini.

⁵ Fan C. S., Chen Lin, Daniel Treisman (2009), *Political Decentralization and Corruption: Evidence from Around the World*, Journal of Public Economics, 93, pp. 14–34. L’analisi è condotta utilizzando i risultati delle interviste fatte ad un campione di imprese.

⁶ Fan et al. (2009) rilevano che vi sono numerosi episodi di corruzione all’atto della stipula di contratti con enti amministrativi e nel rilascio di concessioni legate ai servizi pubblici. Inoltre, il fenomeno appare più rilevante laddove è necessario il rilascio di licenze per poter svolgere attività di impresa e all’atto del pagamento e/o della riscossione dei tributi.

⁷ Sul tema della corruzione, si rinvia alla Relazione Orale del Presidente della Corte dei Conti, Luigi Giampaolino, ed alla Relazione del Procuratore Generale, Lodovico Principato, in occasione dell’inaugurazione dell’anno giudiziario 2012.

decisionale, sono coinvolti diversi livelli di governo, poco coordinati tra loro e caratterizzati da obiettivi configgenti.

3.2 Decentramento fiscale e sostenibilità finanziaria

Sul tema della sostenibilità finanziaria e della relativa responsabilità degli amministratori locali vale la pena di richiamare la controversa esperienza spagnola degli anni Ottanta, quando si diede vita ad un decentramento asimmetrico, che offriva, da un lato, autonomia di spesa agli enti locali e, dall'altro, limitava significativamente i margini di manovra sul versante delle entrate (costituite, in buona parte, da finanza derivata anziché da tributi propri). In tale contesto, si venne a creare un meccanismo esplosivo, in cui gli amministratori locali spendevano senza, di fatto, rendere conto ai propri cittadini dei buchi di bilancio prodotti⁸. Lamentando la scarsità di risorse trasferite dal governo centrale, avevano infatti la possibilità di scaricare su quest'ultimo ogni responsabilità. Proprio per questo motivo, il tema del federalismo fiscale deve essere affrontato prestando una particolare attenzione alla sostenibilità economico-finanziaria di questo progetto istituzionale, soprattutto nel contesto recessivo attuale.

Con riguardo alla difficile situazione economica va peraltro rilevato come, oggi più che mai, sia difficile coniugare i principi enunciati dal Titolo V della Costituzione con la necessità di mantenere un assetto dei conti pubblici in linea con gli accordi internazionali (*in primis*, con il cosiddetto Fiscal Compact). In questo caso assume dunque una duplice valenza l'Art. 119, comma 2, della Costituzione, laddove si stabilisce che gli enti locali e le Regioni “[s]tabiliscono e applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario”. Il principio enunciato prevede, da un lato, l'autonomia finanziaria per enti locali e Regioni, ma pone, dall'altro, un limite ben definito: il coordinamento della finanza pubblica. Ebbene, con il mutato clima politico-economico e la necessità di far fronte agli impegni internazionali stiamo vivendo in una fase in cui viene data priorità alla messa in sicurezza dei conti pubblici, anche a costo di limitare l'autonomia finanziaria degli enti locali e delle Regioni⁹.

⁸ Sul tema si rinvia a Joumard I. e C. Giorno (2005), *Getting the Most Out of Public Sector Decentralisation in Spain*, OECD Economics Department, OECD Economics Department Working Papers 436. Nell'articolo gli Autori rilevano che la devoluzione ha interessato principalmente il lato della spesa, comportando un aumento del pubblico impiego e un incremento della spesa locale, in un contesto privo di coordinamento fra i diversi livelli di governo. Gli Autori rilevano inoltre come solo con il successivo decentramento dei poteri impositivi si siano create le condizioni per un riequilibrio finanziario.

⁹ Emblematico, in tal senso, è il provvedimento contenuto nel cosiddetto “Decreto Cresci Italia”, che impone a tesoriери o cassieri degli enti ed organismi pubblici di versare la liquidità a disposizione in una tesoreria unica. Dal punto di vista del Governo, il provvedimento mira a rendere più efficiente la gestione della liquidità in un momento particolarmente delicato. Tuttavia, esso limita l'autonomia degli enti

Va tuttavia osservato come il mutato atteggiamento nei confronti dell'autonomia finanziaria dei governi locali muova non solo dall'attuale fase ciclica, ma anche dalla percezione fortemente negativa dei cittadini nei confronti dell'uso talvolta "disinvolto" delle risorse pubbliche da parte dei governi locali. Si pensi, ad esempio, al caso delle Province, il cui numero è cresciuto negli ultimi dieci anni essenzialmente per accontentare spinte localistiche ed ambizioni personali, senza tenere in dovuta considerazione i costi fissi generati dalla loro costituzione e gestione (legati principalmente agli organi elettivi ed alla gestione amministrativa) e la complessità dei rapporti che la loro nascita comportava. Alcuni enti locali (ivi incluse alcune Province) si sono resi inoltre protagonisti di operazioni finanziarie difficilmente conciliabili con le loro funzioni. Si pensi infatti all'acquisto di partecipazioni in public utilities e società autostradali, nonché alla creazione di società a maggioranza pubblica o, addirittura, ad esclusivo controllo pubblico: operazioni effettuate senza che vi fosse, come prerequisite essenziale, una rigorosa indagine dei costi e dei benefici.

L'invadenza delle Province ha dato luogo a reazioni fortemente contrarie, che hanno portato parte dell'opinione pubblica ad invocare la cancellazione, passando così da un estremo (l'abuso) all'altro (la cancellazione di funzioni importanti). Il risultato è oggi agli occhi di tutti: anziché elaborare un progetto di ampio respiro, che analizzi in modo oggettivo costi e benefici delle Province e che ne razionalizzi le funzioni, accorpando le Province più piccole e sfruttando dunque le economie di scala così ottenute, il Governo ha assunto un atteggiamento *tranchant*. Emblematico, in tal senso, è l'intervento sulle Province previsti nel cosiddetto "Decreto Salva Italia", che mira a ridurre drasticamente le funzioni di questi enti locali, redistribuendole a Regioni e Comuni: non potendo eliminare con legge ordinaria le Province, il Governo ha "svuotato" così le Province di buona parte delle proprie funzioni. Gli effetti sono tuttavia difficilmente prevedibili: se, da un lato, è auspicabile che, almeno nel lungo periodo, vi potranno essere dei risparmi, dall'altro, è molto probabile che il trasferimento di funzioni possa comportare costi di transizione. Per i cittadini sarà difficile individuare il nuovo interlocutore e soprattutto, per la Pubblica Amministrazione, vi sarà la necessità di riorganizzare le proprie strutture trasferendo personale e funzioni, un'operazione certamente onerosa nel breve termine¹⁰.

Un altro aspetto di particolare rilievo è l'eccessivo ricorso alla leva finanziaria da parte di enti locali e delle Regioni¹¹. I derivati sottoscritti da

oggetto della norma. Va peraltro rilevato che quelli che subiranno il danno maggiore saranno gli enti più ricchi, impossibilitati dal Patto di Stabilità Interno ad investire nel proprio territorio e costretti a cedere la propria liquidità. Al danno dei mancati investimenti, dunque, si aggiunge la beffa della sottrazione di risorse per chi ha i conti in ordine.

¹⁰ Resta al momento incerta la destinazione del patrimonio delle Province (includere ovviamente le circa 750 società di cui sono attualmente socie).

¹¹ I dati della Relazione Annuale della Banca d'Italia 2010 mostrano come il debito delle amministrazioni locali sia passato dal 3,2% del Pil nel 2001 al 7,1% nel 2006, per poi stabilizzarsi intorno a quella quota negli anni successivi. Emblematici in tal

enti locali e le sofisticate operazioni messe in atto dalle Regioni hanno rappresentato un'interpretazione distorta del principio costituzionale dell'autonomia finanziaria. Il fenomeno ha preso piede nei primi anni Duemila e ha indotto il Governo a intervenire più volte emanando provvedimenti viepiù stringenti, finalizzati dapprima a limitare e, successivamente, a contrastare palesi fenomeni di speculazione finanziaria. Si ricordi, in tal senso, il Decreto 1° dicembre 2003, n. 389¹², che mirava a disciplinare il ricorso al credito da parte degli enti locali e delle Regioni. Tale Decreto nasceva dalla preoccupazione dell'allora Ministro Tremonti che un ricorso eccessivo alla leva finanziaria potesse causare rischi per l'intera Amministrazione Pubblica. Dato che gli interventi successivi, sempre più stringenti, non diedero i frutti sperati, il Governo Berlusconi (sempre di concerto con l'allora Ministro dell'Economia e delle Finanze Tremonti) si fece promotore di una norma (art. 3 della Legge 22 dicembre 2008, n. 203, finanziaria 2009), ove si vieta alle Regioni, alle Province autonome di Trento e di Bolzano e agli enti locali *“di stipulare, fino alla data di entrata in vigore del regolamento di cui al comma 3, e comunque per il periodo minimo di un anno decorrente dalla data di entrata in vigore del presente decreto, contratti relativi agli strumenti finanziari derivati. Resta ferma la possibilità di ristrutturare il contratto derivato a seguito di modifica della passività alla quale il medesimo contratto derivato è riferito, con la finalità di mantenere la corrispondenza tra la passività rinegoziata e la collegata operazione di copertura”*. Per fermare questa *“bolla finanziaria”* si è dunque colpita la totalità dei governi locali, in danno di chi aveva operato prudentemente, utilizzando cioè gli strumenti finanziari per copristi contro eventuali rischi, anziché per speculare.

4 Dalla *pars destruens* alla *pars construens*

Come si è rilevato, il decentramento fiscale non porta necessariamente sviluppo e crescita economica. Tuttavia, vi sono alcuni elementi che possono indurre all'ottimismo se si osserva il caso italiano in un'ottica di medio termine. Una volta superata la crisi economica, infatti, un decentramento *“responsabile”* potrebbe garantire più efficienza e anche maggiore equità.

Uno dei fattori determinanti per realizzare un federalismo responsabile sarà la ridefinizione del rapporto tra Nord e Sud. Come mostrano Cherubini, Ghezzi, Paniccià e Rosignoli (2011)¹³, le macroregioni sono legate fra loro in modo

senso sono i casi della Regione Lombardia e della Regione Puglia che, proprio all'inizio del Terzo Millennio, hanno emesso strumenti di debito ed hanno costituito *“sinking funds”*, cioè fondi di ammortamento del debito, investendo in titoli con un elevato profilo di rischio (ad esempio, titoli di stato greci e portoghesi).

¹² Regolamento concernente l'accesso al mercato dei capitali da parte delle Province, dei Comuni, delle Città Metropolitane, delle comunità montane e delle comunità isolate, nonché dei consorzi tra enti territoriali e delle regioni, ai sensi dell'articolo 41, comma 1, della legge 28 dicembre 2001, n. 448.

¹³ Cherubini L., L. Ghezzi, R. Paniccià e S. Rosignoli (2011) L'interscambio Commerciale tra il Mezzogiorno e il Centro Nord: Struttura e Meccanismi di

asimmetrico. Gli Autori stimano infatti come la domanda di beni nel Mezzogiorno generi significativi incrementi dell'offerta nelle diverse aree geografiche, in particolare del Nord Ovest. Con riferimento all'anno 2006, ad esempio, un aumento di 100 euro della domanda finale interna del Mezzogiorno induce un incremento della produzione nella stessa area di 97 euro e di 20 euro nel Nord Ovest. Un analogo incremento di 100 Euro nella domanda del Nord Ovest stimola la produzione dell'area (che cresce addirittura di 114 euro), mentre ha un effetto limitato sul Mezzogiorno (solo 10 euro). Questi dati mostrano come una crescita più sostenuta del Mezzogiorno potrebbe rappresentare un volano per l'economia italiana. Un Sud più ricco e dinamico può rivelarsi un'importante risorsa in grado di stimolare l'asfittica domanda interna italiana, garantendo al contempo sostanziali benefici al Nord.

Come si può dunque arrivare a questo effetto volano? Essenzialmente tramite tre canali. Occorre, in primo luogo, operare tramite un sistema di perequazione adeguato. Come rilevato da Bordignon¹⁴, la perequazione deve essere effettuata su criteri semplici e razionali (nonché, aggiungerei, trasparenti), che consentano di verificare facilmente non solo le fonti ma anche gli impieghi delle risorse distribuite. Il secondo canale è rappresentato dalla definizione dei fabbisogni standard. E' infatti di estrema urgenza il passaggio effettivo dal criterio della spesa storica ad un criterio che consenta di riconoscere, da un lato, le esigenze dei cittadini ma che imponga, dall'altro, una maggiore responsabilizzazione degli amministratori¹⁵. Il terzo canale è di natura eminentemente culturale, ma non per questo di secondaria importanza: si tratta infatti di mutuare un approccio tipicamente anglosassone, in base al quale le strategie di intervento vengano fissate solo dopo avere effettuato un'adeguata analisi costi-benefici. In seguito, è necessario affidare a soggetti terzi, realmente indipendenti¹⁶, la valutazione dell'efficacia degli interventi effettuati.

Propagazione degli Shock, in R. Bronzini, L. Cannari e M. Magnani (a cura di), *L'integrazione economica tra il Mezzogiorno e il Centro Nord*, Seminari e convegni Workshops and Conferences, Banca d'Italia. Il contributo utilizza un modello Input-Output multiregionale con lo scopo di stimare, per ogni macroarea, i flussi commerciali verso le altre aree del paese e verso l'estero. Viene inoltre preso in esame l'effetto indotto da variazioni della domanda interna di ogni area sull'output di tutte le ripartizioni.

¹⁴ Si veda, ad esempio, M. Bordignon, *Un Federalismo a Metà Guado*, *Il Sole 24 Ore*, 4 gennaio 2012.

¹⁵ Si veda, a tale riguardo, A. Zanardi (2012), *Per un Federalismo Fiscale "Amico" della Crescita Economica*, *Italianieuropei*.

¹⁶ Si veda P. M. Panteghini (2009), *Alcune Considerazioni sulla Sostenibilità Economico-Finanziaria del Federalismo Fiscale Italiano*, *Diritto e Pratica Tributaria*, 80, pp. 297-302. Per ulteriori approfondimenti sul tema degli interventi di politica industriale nelle aree sottoutilizzate, si rinvia a de Blasio G. e F. Lotti (2008) (a cura di), *La Valutazione degli Aiuti alle Imprese*, Bologna: Il Mulino, e a Bronzini R., G. de Blasio, G. Pellegrini e A. Scognamiglio (2008), *The Effect of Investment Tax Credit: Evidence from an Atypical Programme in Italy*, *Atti SIEP*. In questi contributi,

E' bene aggiungere che questi interventi devono essere disegnati in modo che si eviti di realizzare uno "state-corroding federalism". E' infatti indispensabile che lo Stato mantenga il proprio ruolo di coordinamento, soprattutto nella pianificazione e realizzazione degli investimenti infrastrutturali, cruciali per la crescita ma rallentati, oggi, da una burocrazia autoreferenziale e da una frammentazione dei centri di decisione¹⁷. In tal senso, è necessario garantire agli investitori la certezza dei tempi e dei costi di realizzazione: tutto ciò anche nell'interesse degli utenti futuri. Se questo non fosse possibile con le norme attuali, allora si dovrebbe avere il coraggio di agire in modo deciso, soprattutto con riferimento ad alcune delle materie di legislazione concorrente, disciplinate dall'art. 117 della Costituzione. Va infatti rafforzato il ruolo dello Stato in merito a: porti e aeroporti civili; grandi reti di trasporto e di navigazione; ordinamento della comunicazione; produzione, trasporto e distribuzione nazionale dell'energia. E ciò perché il federalismo può frenare, anziché stimolare, lo sviluppo laddove causa una frammentazione decisionale ed un'opaca ripartizione delle competenze. Risulta invece un utile volano se, mirando ad interventi volti ad accrescere il benessere locale, contribuisce anche a realizzare un fisiologico coordinamento strategico, laddove vi sono ricadute su tutti i cittadini italiani.

si mostra come gli interventi effettuati nei decenni scorsi abbiano avuto un'efficacia limitata. In particolare, le agevolazioni previste dalla legge 23 dicembre 2000, n. 388 (legge finanziaria 2001) hanno avuto un effetto positivo sugli investimenti. Tuttavia, la redditività delle imprese beneficiarie non è migliorata in modo significativo.

¹⁷ Per un'approfondita analisi del tema si rinvia a AAVV (2011), *Le infrastrutture in Italia: Dotazione, Programmazione, Realizzazione*", volume curato da F. Balassone e P. Casadio, Banca d'Italia. Nella premessa, Daniele Franco sintetizza efficacemente i nodi degli interventi infrastrutturali in Italia: "La selezione delle priorità soffre della mancanza di un quadro finanziario chiaro e di criteri di valutazione trasparenti. L'efficiente realizzazione delle opere è ostacolata da carenze progettuali, normative (con riferimento al coordinamento tra i diversi livelli di governo, alla collocazione territoriale delle opere, alla selezione del contraente privato) e di monitoraggio. Se ne vedono le conseguenze nei rilevanti scostamenti di tempi e costi di realizzazione rispetto ai preventivi. Ne risulta ostacolato anche lo sfruttamento delle risorse tecniche e finanziarie del settore privato. L'impatto della spesa per investimenti sul benessere della popolazione e sulla crescita dell'economia dipende dall'efficienza con cui le risorse finanziarie sono impiegate. Gli studi inclusi in questo volume indicano l'esistenza di significativi margini di miglioramento in tutte le fasi del processo di realizzazione delle opere". Si veda inoltre CENSIS (2012), *Tornare a Desiderare le Infrastrutture*, Marzo. Questo Rapporto segnala sia la forte contrazione degli investimenti in opere pubbliche, registrata in Italia negli ultimi venti anni (-35%), sia il crescente divario con gli altri paesi europei.

Avv. Andrea Quattrocchi

Avvocato

L'autonomia tributaria siciliana nel quadro delle esperienze degli altri statuti speciali regionali

SOMMARIO: 1. Specialità statutarie tra premesse comuni e “occasioni normative” di attuazione. – 2. L’art. 27 l. n. 42 del 2009 e le procedure di attuazione tra principi generali e “coordinamento”: la giurisprudenza sui tributi istituiti dalla Sardegna.. - 3. L’attuazione della legge delega e i ricorsi della Regione Sicilia alla Corte Costituzionale. - 3.1 Il tavolo di confronto e le commissioni paritetiche: il rischio di una duplicazione degli organi di attuazione. - 3.2 Sull’applicabilità, alle regioni a statuto speciale, delle disposizioni della legge delega e dei decreti legislativi sinora emanati: clausola di esclusione e clausola di salvaguardia. - 4. Alcuni esempi d’implementazione del “federalismo fiscale” nelle regioni a statuto speciale. - 4.1. Trentino Alto Adige. – 4.2. Friuli Venezia Giulia. – 4.3. Valle D’Aosta.

1 Specialità statutarie tra premesse comuni e “occasioni normative” di attuazione.

Meritevoli di una considerazione costituzionale unitaria ai sensi dell’art. 116 Cost., le regioni a statuto speciale hanno percorso un proprio cammino di autonomia che oltre a distanziarle, nel loro complesso, dalle regioni a statuto ordinario, ha valorizzato le specificità di ciascuna di esse rispetto alle altre. Per tale ragione, risulta interessante proporre oggi una riflessione sul quadro d’insieme delle loro esperienze relative al coordinamento delle rispettive finanze regionali con il “nuovo” sistema risultante dal “federalismo fiscale” *in itinere*.

Nel presente contributo, dunque, ci si soffermerà sulle premesse comuni di questo cammino attuativo, sulle incertezze sinora emerse e sfociate in alcune pronunce della Corte Costituzionale, nonché, da ultimo, sulle esperienze concrete di attuazione ad oggi realizzate.

In termini generali, va rilevato che nel quadro dell’implementazione del “federalismo fiscale”, alle regioni a statuto speciale è stata riservata una norma *ad hoc*, l’art. 27 l. n. 42 del 2009. Sotto questo profilo, la legge delega tende a rimarcare quell’autonomia differenziata che la riforma del titolo V del 2001 aveva ridimensionato solo dal punto di vista dei “privilegi”¹, mantenendo intatta la loro protezione costituzionale (art. 116 Cost.) e la

¹ La riforma ha determinato la modifica dell’art. 114 Cost. senza distinguere tra regioni a statuto ordinario ed altre regioni. G. MARONGIU, *Brevi notarelle a margine del c.d. federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, I, 274, sostiene che alla luce dell’art. 114, che non distingue tra regioni a statuto ordinario e regioni a statuto speciale, queste ultime “devono (...) perdere la loro esclusività, con tutti i connessi privilegi”.

L'AUTONOMIA TRIBUTARIA SICILIANA NEL QUADRO DELLE
ESPERIENZE DEGLI ALTRI STATUTI SPECIALI REGIONALI

conseguente salvaguardia delle forme e delle condizioni particolari di autonomia fissate negli statuti adottati con legge costituzionale².

Se dunque, in linea di principio, l'autonomia finanziaria di tali regioni non si presta ad essere posta sullo stesso piano delle regioni a statuto ordinario, va anche osservato che notevoli differenziazioni sono riscontrabili anche tra le stesse regioni ad autonomia differenziata, poiché i loro statuti contengono disposizioni diverse tra di loro³ e come tali non risultano del tutto sovrapponibili, se non negli obiettivi generali⁴. Da questo punto di vista, va sottolineato che l'art. 116 Cost., facendo espresso riferimento ai "rispettivi" statuti, non intende cogliere solo in termini generali la specialità delle regioni indicate, ma riconoscere che essa è "interna" al gruppo di tali regioni, poiché ciascuna dispone di uno statuto proprio, diverso da quello dell'altra.

Non v'è dubbio che il quadro appena descritto possa apparire frammentario, quasi che la locuzione "regionalismo fiscale", oltre ad evocare il riconoscimento, a tali enti intermedi, di un'autonomia impositiva o la valorizzazione delle autonomie già riconosciute, possa risolversi, in ultima analisi, in un localismo per certi versi esasperato. In realtà, tuttavia, in sede di implementazione del federalismo fiscale, le regioni a statuto speciale non potranno aspirare al riconoscimento di un qualche "supplemento di autonomia" onde consentire loro di mantenere inalterata un'eventuale "distanza" rispetto alle regioni a statuto ordinario. Ed invero, gli statuti speciali, che pure in questa prospettiva sono da considerarsi delle potenzialità – in molti casi peraltro inesprese, almeno finora – costituiscono anche il *limite* entro cui potrà esplicarsi la loro autonomia finanziaria.

Secondo quanto autorevolmente sostenuto⁵, rimane comunque il rischio che per tali regioni il "federalismo fiscale" non rappresenterà un'occasione per l'affermazione di un'autonomia normativa necessaria per realizzare compiutamente quanto già previsto nei loro statuti. Probabilmente, infatti, esse si troveranno a perseverare nella via giurisprudenziale, come negli ultimi anni, facendo valere le istanze regionali riferite al gettito attraverso la

² E. LA SCALA, *La specialità statutaria alla prova del c.d. federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, I, 346 segnala che la specialità esclude sì ogni privilegio, così come pure è valevole l'equiordinazione delle regioni, ferma restando la specialità statutaria, che oggi assumerebbe una connotazione morfologia, dunque emergerebbe nelle forme in cui l'autonomia si esplica. Sul tema v. G.M. FLICK, *Nuovi diritti fondamentali e ruolo delle regioni*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, I, 9. che richiama Corte cost., 2008, 15 aprile 2008, n. 102, massimata in *Rass. trib.*, 2008, 1399, e commentata da S. F. COCIANI, *Tributi propri della regione Sardegna e armonia del sistema tributario*, *ivi*, 2008, 1401.

³ A titolo di esempio può essere ricordato che l'art. 14 dello Statuto della Valle d'Aosta prevede una disposizione sulla zona franca.

⁴ Va ricordato, infatti, che le regioni a statuto speciale hanno comunque inteso affrontare il federalismo fiscale come un'opportunità comune, muovendosi su direttrici e principi condivisi, esplicitati nella c.d. *Dichiarazione di Aosta* del 2 dicembre 2006 sottoscritta da tutte le regioni a statuto speciale e dalle Province autonome.

⁵ V. A. FEDELE, *Federalismo fiscale e riserva di legge*, in *Rass. trib.*, 2010, 1536.

L'AUTONOMIA TRIBUTARIA SICILIANA NEL QUADRO DELLE
ESPERIENZE DEGLI ALTRI STATUTI SPECIALI REGIONALI

proposizione di conflitti di attribuzione dagli esiti controversi⁶ non soltanto sul piano del merito delle pretese regionali, ma anche su quello degli effetti prodotti sul già magmatico quadro d'insieme della finanza delle regioni a statuto speciale⁷. E, come vedremo, la via giurisprudenziale prosegue, poiché la Regione Sicilia, in particolare, ha temuto sia che la legge delega potesse produrre una sottrazione delle proprie competenze – e soprattutto delle spettanze di gettito – sia che gli stessi decreti attuativi sinora adottati potessero eccedere il loro ambito applicativo, quello della fiscalità delle regioni a statuto ordinario, riducendo la Regione a mero soggetto interposto rispetto ad enti locali destinatari - nelle linee generali fissate per il federalismo municipale - di risorse rivenienti dal gettito dei tributi immobiliari.

Anche in ragione di questi timori, comuni a tutte le regioni a statuto speciale, proporre un confronto tra le loro esperienze seguite alla l. n. 42 del 2009 è funzionale a verificare se, in una certa misura, questa attuazione possa costituire un momento di almeno tendenziale uniformazione tra i rispettivi regimi - pur nelle peculiarità proprie di ciascuno statuto - o se, viceversa, i loro rapporti con lo Stato possano ulteriormente differenziarsi, ferma restando la partecipazione di tutte agli obiettivi di perequazione e di solidarietà salvaguardati dalla riforma.

2 L'art. 27 l. n. 42 del 2009 e le procedure di attuazione tra principi generali e “coordinamento”: la giurisprudenza sui tributi istituiti dalla Sardegna.

Sul tema dell'attuazione del federalismo fiscale con riguardo alle regioni a statuto speciale la legge delega si limita a prevedere che le modifiche dell'ordinamento finanziario di tali regioni sono rimesse alle norme di attuazione dei rispettivi statuti (art. 27), fermi restando taluni criteri di

⁶ Ci si riferisce, tra le altre, a Corte Cost., 21 ottobre 2004, n. 306, in *Riv. giur. trib.*, 2005, p. 5, con nota di C. LAMBERTI, *L'autonomia della Regione Sicilia per la riscossione dell'imposta sulle assicurazioni*, ivi, 8, relativa all'imposta sui premi delle polizze assicurative per la copertura della responsabilità civile derivante dalla circolazione dei veicoli, oltre a Corte Cost. 25 marzo 2010, n. 116, in *Dir. prat. trib.*, 2011, II, 687, che ha viceversa negato alla Sicilia il gettito di varie imposte, tra cui quella sulle assicurazioni per rischi diversi dalla responsabilità civile, oltre alle ritenute sugli interessi di cui all'art. 26 D.P.R. n. 600 del 1973. Su tale pronuncia v. il contributo di LA SCALA A. E., *L'autonomia tributaria e finanziaria della Regione Siciliana ai tempi del c.d. federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, I, 729.

⁷ Anche l'attuazione del federalismo può dunque contribuire all'eliminazione di quello squilibrio tra autonomia normativa regionale ed eteronomia finanziaria, squilibrio segnalato dalla dottrina più autorevole molto tempo prima dell'adozione della stessa legge delega (v. A DI PIETRO, *Federalismo e devoluzione nella recente riforma costituzionale: profili fiscali*, in *Rass. trib.*, 2006, 260).

L'AUTONOMIA TRIBUTARIA SICILIANA NEL QUADRO DELLE
ESPERIENZE DEGLI ALTRI STATUTI SPECIALI REGIONALI

carattere generale⁸ di cui occorre tener conto onde assicurare che la specialità degli statuti stessi non si traduca nella violazione del principio di equiordinazione tra regioni fissato dall'art. 114⁹.

In particolare, secondo l'art. 27, comma 3, l. n. 42 del 2009, le norme di attuazione degli statuti disciplinano il coordinamento tra le leggi statali in materia di finanza pubblica e le corrispondenti leggi riguardanti la finanza regionale e provinciale, nonché la finanza locale qualora questa rientri tra le attribuzioni della regione a statuto speciale o della provincia autonoma. Inoltre, esse definiscono i principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario con riferimento alla potestà legislativa attribuita dai rispettivi statuti alle regioni a statuto speciale e alle province autonome in materia di tributi regionali, provinciali e locali; da ultimo, si prevede che le norme di attuazione individuino forme di fiscalità di sviluppo.

Secondo quanto sostenuto in dottrina¹⁰, la scelta di formulare l'art. 27 in modo non particolarmente dettagliato non sarebbe del tutto in linea con la natura di legge di coordinamento propria della l. n. 42 del 2009 – peraltro giudicata vaga in quanto tale¹¹ –, e sarebbe dipesa dalle conclusioni cui era pervenuta la Corte Costituzionale con riguardo alla regione Sardegna nel 2008¹². In tale occasione, la Corte ha ritenuto tra l'altro che il tema del riparto delle competenze legislative tra lo Stato e una regione a statuto speciale deve essere esaminato non tanto in base agli artt. 117-119 Cost. ma in relazione allo statuto speciale, che, nella fattispecie, subordina l'istituzione di tributi propri ad una legge le cui disposizioni siano “*in armonia con i principi del sistema tributario dello Stato*”¹³.

Questo ultimo concetto, in particolare, si distingue – come ha spiegato la Corte - da quello relativo all'osservanza dei “*principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario*”, per cui vi è una differenza tra i

⁸ In questo senso, l'art. 27 prevede che le regioni interessate concorrano (art. 27) al conseguimento degli obiettivi di perequazione e di solidarietà e all'esercizio dei doveri e dei diritti da essi derivanti, nonché al patto di stabilità interno e all'assolvimento degli obblighi posti dall'ordinamento comunitario, assicurando il graduale superamento del criterio della spesa storica.

⁹ LA SCALA A. E., *L'autonomia tributaria e finanziaria della Regione Siciliana*, cit., 346.

¹⁰ Così V. FICARI, *Conclusioni: il cammino dei tributi propri verso i decreti legislativi delegati*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 92.

¹¹ Così M. LOGOZZO, *Il federalismo fiscale: prospettive della legge n. 42/2009 e autonomia finanziaria degli enti locali*, in *Boll. Trib.*, 2011, 820. Con riguardo alla carenza di criteri direttivi in relazione al tributo immobiliare v. L. SALVINI, *Federalismo fiscale e tassazione degli immobili*, in *Rass. trib.*, 2010, 1610.

¹² Richiamiamo la sentenza n. 102 del 2008, cit.

¹³ Le conclusioni della Corte sono condivise da A. GIOVANARDI, *Riflessioni critiche sulla ripartizione delle competenze legislative in materia tributaria tra Stato e regioni alla luce delle sentenze della Corte Costituzionale della regione Sardegna*, ivi, 2008, 1439. Sul punto v. anche F. PICCIAREDDA, *Federalismo fiscale e tributi propri della Regione Sardegna tra esigenze di coordinamento e tassazione ambientale*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, I, 923.

L'AUTONOMIA TRIBUTARIA SICILIANA NEL QUADRO DELLE
ESPERIENZE DEGLI ALTRI STATUTI SPECIALI REGIONALI

principi del sistema tributario statale e quelli di coordinamento del sistema tributario nel suo complesso. E' su questa base che si deduce che l'illegittimità costituzionale dei tributi sardi non può fondarsi sulla circostanza che essi presentino il medesimo presupposto dei tributi erariali¹⁴, con la conseguenza che il divieto di doppia imposizione tributo statale-tributo regionale opererebbe per le regioni a statuto ordinario e non per le regioni a statuto speciale, per le quali i tributi istituibili e le limitazioni all'esercizio di una propria potestà impositiva sono individuati dagli statuti¹⁵.

Questa conclusione scaturirebbe¹⁶ anche dall'art. 10 l. cost. n. 3 del 2001, secondo cui la riforma intervenuta sul titolo V non si sarebbe applicata alle regioni a statuto speciale nei casi in cui i singoli statuti avessero previsto forme di autonomia più ampie rispetto a quelle introdotte dalla medesima legge costituzionale¹⁷.

L'art. 27 ripropone, come visto, il concetto di *coordinamento*, sia perché le norme di attuazione degli statuti speciali divengono strumenti di raccordo tra le leggi statali e quelle regionali in materia di finanza regionale, provinciale e locale, sia perché tali disposizioni, allo stesso tempo, avranno il compito di disegnare un sistema tributario proprio di ciascuna regione, attraverso cui la medesima possa esercitare la potestà legislativa adottando tributi propri "spazi più ampi, così come disegnati dalla Corte Costituzionale, soprattutto per quanto riguarda all'assunzione di presupposti d'imposta già noti"¹⁸.

3 L'attuazione della legge delega e i ricorsi della Regione Sicilia alla Corte Costituzionale.

3.1 Il tavolo di confronto e le commissioni paritetiche: il rischio di una duplicazione degli organi di attuazione.

Sotto il profilo della concreta implementazione del federalismo fiscale con riguardo alle regioni a statuto speciale, l'art. 27, comma 7, l. n. 42 del 2009 ha previsto che in attuazione del principio di leale collaborazione si istituisse, presso la Conferenza permanente per i rapporti Stato-Regioni, un *tavolo di*

¹⁴ Nel caso di specie trattavasi di imposte sulle plusvalenze realizzate a fronte della cessione di fabbricati adibiti a seconda casa e dell'imposta sulle seconde case ad uso turistico. La prima giudicata illegittima in ragione della disparità di trattamento tra soggetti residenti in Italia non domiciliati in Sardegna e soggetti residenti all'estero, la seconda poiché introduceva discriminazioni soggettive.

¹⁵ Tali tributi sono pertanto tributi propri e non sono il frutto dell'esercizio di una potestà impositiva residuale, come invece accade per le regioni a statuto ordinario (v. F. GALLO, *I principi di diritto tributario: problemi attuali*, in *Rass. trib.*, 2008, 927.

¹⁶ Ancora V. FICARI, *Conclusioni*, cit., 93.

¹⁷ Questa conclusione si ricava dalla lettura a contrario della disposizione, secondo cui "Sino all'adeguamento dei rispettivi statuti, le disposizioni della presente legge costituzionale si applicano anche alle regioni a statuto speciale e alle province autonome di Trento e Bolzano per le parti in cui prevedono forme di autonomia più ampie rispetto a quelle già attribuite".

¹⁸ Così L. PERRONE, *I tributi regionali propri derivati*, in *Rass. trib.*, 2010, 1606.

L'AUTONOMIA TRIBUTARIA SICILIANA NEL QUADRO DELLE
ESPERIENZE DEGLI ALTRI STATUTI SPECIALI REGIONALI

confronto tra il Governo e ciascuna regione a statuto speciale (o provincia autonoma), onde individuare linee guida, indirizzi e strumenti per assicurare il concorso di tali enti agli obiettivi di perequazione e di solidarietà, nonché per valutare la congruità delle attribuzioni finanziarie intervenute successivamente all'entrata in vigore degli statuti, verificandone la coerenza con i principi contenuti nella legge delega e con i nuovi assetti della finanza pubblica. La scelta della legge delega è stata dunque quella di adottare un criterio pattizio, in apparenza del tutto analogo alla procedura prevista dalle disposizioni contenute all'interno di tutti gli statuti speciali, che già affidano l'attuazione delle relative norme a "commissioni paritetiche"¹⁹, ferma restando la previsione che le disposizioni finanziarie – ad eccezione di quelle dello statuto siciliano - possano essere modificate dalla legge ordinaria dello Stato su base concordata²⁰.

L'apparente duplicazione delle sedi chiamate all'attuazione normativa delle disposizioni della legge delega – il "tavolo di confronto" e la "commissione paritetica", quest'ultima prevista dall'art. 43 dello Statuto regionale – ha spinto la Regione Sicilia, immediatamente dopo l'approvazione della legge delega, a sollevare questione di legittimità costituzionale relativa all'art. 27, comma 7, l. n. 42 del 2009.

Nel pronunciarsi sulla questione, la Corte Costituzionale²¹ ha statuito che il tavolo di confronto dell'art. 27 e la Commissione paritetica di cui all'art. 43 dello Statuto siciliano presentano differenti ambiti operativi e funzioni, oltre

¹⁹ V. art. 43, Statuto siciliano; art. 107, Statuto del Trentino Alto Adige; art. 48-bis, Statuto Valle d'Aosta; art. 56, Statuto Sardegna; art. 65, Statuto Friuli Venezia Giulia. Il procedimento concertativo realizza un contemperamento tra il principio di specialità e quello di solidarietà e deve risultare compatibile con il rispetto degli obiettivi del patto di stabilità di cui anche le regioni a statuto speciale devono farsi carico. (Corte cost., 16 marzo 2007, n. 82).

²⁰ Si veda, l'art. 104 dello statuto Trentino-Alto Adige, ai sensi del quale "*Fermo quanto disposto dall'articolo 103 le norme del titolo VI (Finanza della Regione e delle Province) e quelle dell'art. 13 possono essere modificate con legge ordinaria dello Stato su concorde richiesta del governo e, per quanto di rispettiva competenza, della regione o delle due province*". L'art. 63, quinto comma, dello statuto Friuli-Venezia Giulia: "*Le disposizioni contenute nel titolo IV (Finanze. Demanio e patrimonio della Regione) possono essere modificate con leggi ordinarie, su proposta di ciascun membro delle Camere, del governo e della regione, e, in ogni caso, sentita la regione*". L'art. 50, quinto comma, dello statuto Valle d'Aosta: "*Entro due anni dall'elezione del Consiglio della Valle, con legge dello Stato, in accordo con la Giunta regionale, sarà stabilito, a modifica degli artt. 12 e 13 (disposizioni in materia di ordinamento finanziario), un ordinamento finanziario della regione*". E, l'art. 54, quinto comma, dello statuto Sardegna: "*Le disposizioni del Titolo III (Finanze. Demanio e patrimonio) del presente statuto possono essere modificate con leggi ordinarie della Repubblica su proposta del governo o della regione, in ogni caso sentita la regione*". Analoga disposizione non è invece contenuta nello statuto Sicilia.

²¹ V. Corte cost., 10 giugno 2010, n. 201.

L'AUTONOMIA TRIBUTARIA SICILIANA NEL QUADRO DELLE
ESPERIENZE DEGLI ALTRI STATUTI SPECIALI REGIONALI

che essere composte diversamente. In particolare, l'organo statutario²² è titolare di una speciale funzione di partecipazione al procedimento legislativo, in quanto, secondo la formulazione dell'art. 43, esso determina le norme relative sia al passaggio alla Regione degli uffici e del personale dello Stato, sia all'attuazione dello statuto stesso. Detta Commissione rappresenta, dunque, secondo la Corte, un essenziale raccordo tra la Regione e il legislatore statale, funzionale al raggiungimento di tali specifici obiettivi.

Il tavolo di confronto²³ non ha, invece, alcuna funzione di partecipazione al procedimento di produzione normativa, perché l'art. 27 si limita ad attribuirgli compiti e funzioni politico-amministrative non vincolanti per il legislatore, di carattere esclusivamente informativo, consultivo e di studio; in altri termini si tratta di una sede nella quale si realizza un confronto tra lo Stato e le autonomie speciali per quanto attiene ai profili perequativi e finanziari del federalismo fiscale. La diversa natura dei due organi non genera quindi alcuna duplicazione ed in ogni caso, poiché, ai sensi dell'art. 1, comma 2 della legge delega, l'art. 27 è applicabile "in conformità con gli statuti", ne risulta che il tavolo di confronto e la norma che lo istituisce non possiedono alcuna attitudine lesiva delle prerogative statutarie della Regione, non potendo interferire con la determinazione delle norme di attuazione dello statuto della Regione Siciliana, che rimane riservata alla Commissione paritetica²⁴.

3.2 Sull'applicabilità, alle regioni a statuto speciale, delle disposizioni della legge delega e dei decreti legislativi sinora emanati: clausola di esclusione e clausola di salvaguardia.

L'esigenza, avvertita dalla Sicilia, di individuare puntualmente le disposizioni della legge delega applicabili alle regioni a statuto speciale è scaturita dalla considerazione che alcune di esse, per la loro formulazione, avrebbero comunque potuto interferire sull'impianto statutario mutando il quadro delle risorse sinora attribuite alla regione²⁵. Le numerose disposizioni

²² La Commissione è composta da quattro membri nominati dall'Alto Commissario della Sicilia e dal Governo dello Stato.

²³ Al tavolo di confronto partecipano alcuni ministri (rapporti con le regioni, federalismo, semplificazione normativa, economia e finanze, politiche europee), nonché i presidenti delle regioni a statuto speciale.

²⁴ Si tenga peraltro presente che l'art. 27, comma 6 della legge delega richiama un'ulteriore commissione paritetica, quella di cui all'art. 4 della medesima legge, la "Commissione paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale", alla quale è attribuita una competenza ricognitiva delle disposizioni vigenti concernenti l'ordinamento finanziario delle regioni a statuto speciale e della relativa applicazione, prevedendosi che proprio a tal fine, nell'esercizio di tale funzione, la commissione sia integrata da un rappresentante tecnico della singola regione interessata.

²⁵ Questa preoccupazione è tanto più condivisibile ove si consideri che anche alla luce della sentenza n. 116 del 2010 della Corte Costituzionale, il sistema siciliano è riconducibile ad "un modello di ripartizione incentrato sulle fattispecie della riscossione anziché sulle fattispecie imponibili" come rilevato da P. RUSSO – G.

L'AUTONOMIA TRIBUTARIA SICILIANA NEL QUADRO DELLE
ESPERIENZE DEGLI ALTRI STATUTI SPECIALI REGIONALI

impugnate, infatti, prevedono che il finanziamento delle spese degli enti locali risulta affidato non a risorse dello Stato ma delle regioni, con la conseguenza di una sottrazione di gettito non accompagnata da alcun meccanismo compensativo²⁶, con il rischio di pregiudicare l'esercizio delle funzioni regionali.

In proposito, la Corte²⁷ ha rilevato che la legge delega contiene, all'interno dell'art. 1, comma 2, una vera e propria "clausola di esclusione", essendo univocamente stabilito che alle regioni a statuto speciale si applicano, in conformità con i loro statuti, solo le disposizioni di cui agli artt. 15, 22 e 27 della medesima legge²⁸. Il disposto normativo e la piana osservazione della Corte sembrano quasi indicare che il ricorso, quantomeno su questo punto, sia stato proposto in un'ottica meramente confermativa, intento comune, anche se con sfumature diverse, al successivo giudizio, anch'esso promosso dalla regione Sicilia, ma riferito, questa volta, alle disposizioni del decreto attuativo in materia di federalismo municipale (D. Lgs. 14 marzo 2011, n. 23). Nel disegnare la fiscalità locale derivante dall'attuazione del federalismo per le regioni a statuto ordinario, il legislatore ha attribuito ai Comuni, ai sensi dell'art. 2, il gettito di alcune imposte (imposta di registro, ipotecaria e catastale, Irpef sui redditi fondiari), e allo stesso tempo, per realizzare in forma progressiva e territorialmente equilibrata la devoluzione ai comuni della fiscalità immobiliare ha istituito un "fondo sperimentale di riequilibrio" (art. 2, comma 3, D. Lgs. n. 23 del 2011); inoltre, ha previsto (art. 14, comma 2) che con riguardo alle regioni a statuto speciale il decreto si sarebbe applicato nel rispetto dei loro statuti ed in conformità con le procedure di cui all'art. 27 della medesima legge delega.

Secondo la Corte²⁹, tale ultima disposizione introduce una *clausola di salvaguardia* che impedisce che nei confronti della regione siciliana vengano le disposizioni recate dalla prima delle norme denunciate (art. 2, commi da 1 a 4)³⁰ in quanto non rispettose dello statuto di autonomia. Tale conclusione,

FRANSONI, *Ripartizione delle basi imponibili e principi di coordinamento del sistema tributario*, in *Rass. trib.*, 2010, 1589.

²⁶ Secondo la regione, le soppressioni dei trasferimenti statali di spesa non risultano compensate con un gettito compartecipativo dell'Iva e dell'Irpef di cui la Sicilia già dispone come risorse proprie.

²⁷ Cfr. Corte Cost., n. 201/2010, cit., par. 2.

²⁸ Si tratta delle disposizioni sulle città metropolitane, sulla perequazione infrastrutturale e sulle procedure dirette al coordinamento della finanza delle regioni a statuto speciale.

²⁹ V. Corte Cost., 21 marzo 2012, n. 64.

³⁰ Scrive la Corte Costituzionale: "La ricorrente deduce che l'applicazione alla Regione siciliana del d.lgs. n. 23 del 2011, prevista – a suo avviso – dal denunciato comma 2 dell'art. 14 del d.lgs. n. 23 del 2011, si pone in contrasto con il richiamato disposto degli artt. 36 e 37 dello statuto d'autonomia e con le relative norme di attuazione, perché la compartecipazione dei Comuni al gettito di determinati tributi erariali (l'IVA ed i tributi concernenti la «fiscalità immobiliare»), stabilita dai pure censurati commi da 1 a 4 dell'art. 2 dello stesso decreto, comporta la devoluzione ai Comuni siciliani di un gettito tributario che, derivando da tributi riscossi nel territorio

L'AUTONOMIA TRIBUTARIA SICILIANA NEL QUADRO DELLE
ESPERIENZE DEGLI ALTRI STATUTI SPECIALI REGIONALI

secondo la Corte, sarebbe altresì coerente con la stessa legge delega – che del decreto sul federalismo municipale costituisce fondamento – sia poiché, come già detto, essa limita la propria applicazione alle sole regioni a statuto ordinario, riservando alle regioni ad autonomia differenziata solo talune delle proprie disposizioni (artt. 15, 22 e 27), sia in quanto lo stesso art. 27 della l. n. 42 del 2009 prevede che il concorso di tali regioni agli obiettivi di perequazione e di solidarietà, al patto di stabilità ed agli obiettivi posti dall'ordinamento europeo debba avvenire nel rispetto degli statuti speciali e secondo criteri e modalità stabiliti da norme di attuazione dei medesimi, da definire con le procedure in essi previste.

E' alla luce di tali principi statuiti solo di recente dalla Corte Costituzionale che andrebbero letti, a nostro avviso, i commi 11 e 17 dell'art. 13, d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito dalla l. 22 dicembre 2011, n. 214. Tali disposizioni prevedono sia che la metà del gettito della nuova imposta municipale sia destinata allo Stato, ad eccezione di quella riscossa in relazione ad immobili adibiti ad abitazione principale e rurali strumentali³¹, sia che il fondo sperimentale di riequilibrio, il fondo perequativo e i trasferimenti erariali dovuti ai comuni di Sicilia e Sardegna siano soggetti a variazione in ragione delle differenze del gettito stimato ad aliquota di base derivanti dalle disposizioni sull'anticipo sperimentale dell'Imu; in caso di incapienza ciascun comune versa all'entrata del bilancio dello Stato le somme residue. Per Friuli, Valle d'Aosta e Trentino questa previsione soggiace, correttamente, alle procedure di cui all'art. 27 della legge delega.

Fermo restando ogni necessario approfondimento sul fronte degli effetti finanziari della disposizione anche alla luce di compensazioni previste da altre norme, sembra potersi sostenere che alla luce dei principi fissati dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 64/2012, fin quando non si provvederà alla modifica dello Statuto siciliano – come degli altri - nel senso designato dall'art. 2, commi 1-4, D. Lgs. n. 23 del 2011, tali ultime disposizioni, tra cui quella istitutiva del fondo di riequilibrio, come precisato dalla Corte, saranno inapplicabili.

Meritevoli di una disamina costituzionale appaiono, in ogni caso, tutte quelle disposizioni, pur esterne al suddetto decreto e comunque contenute in *leggi*

regionale, spetta, invece, alla Regione. La questione non è fondata, perché, pur *non potendosi negare la spettanza alla Regione siciliana del gettito degli indicati tributi riscossi nel suo territorio* e, quindi, la potenziale sussistenza del denunciato contrasto, deve ritenersi che proprio questo contrasto rende operante la clausola di "salvaguardia" degli statuti speciali contenuta nel parimenti censurato comma 2 dell'art. 14 del d.lgs. n. 23 del 2011, secondo cui il decreto «si applica nei confronti delle regioni a statuto speciale» solo «nel rispetto dei rispettivi statuti». *Ne consegue l'inapplicabilità alla Regione ricorrente dei censurati commi dell'art. 2, in quanto "non rispettosi" dello statuto d'autonomia* (enfasi aggiunte).

³¹ Il successivo comma 14 dell'art. 13, nel disporre l'abrogazione dell'art. 1 d.l. 27 maggio 2008, n. 93, fa salvo il comma 4, riservandone l'applicazione ai soli comuni ricadenti in regioni a statuto speciale e nelle province autonome. Tale disposizione prevede il rimborso di una quota d'imposta in favore di detti comuni.

L'AUTONOMIA TRIBUTARIA SICILIANA NEL QUADRO DELLE
ESPERIENZE DEGLI ALTRI STATUTI SPECIALI REGIONALI

ordinarie (come il d.l. n. 201 del 2011, conv. da l. n. 214 del 2011), che si riferiscano, in particolare, al trasferimento allo Stato di tributi riscossi nel territorio regionale, specie per il caso in cui non si prevedano meccanismi diretti al successivo rimborso di tali imposte agli enti locali o alla compensazione del minor gettito³². Sotto questo profilo, in considerazione della necessità di verificare se la legge ordinaria abbia o meno violato le prerogative degli statuti speciali, la Provincia di Bolzano ha ritenuto di proporre un giudizio di legittimità costituzionale riferito a tali disposizioni³³.

4 Alcuni esempi d'implementazione del “federalismo fiscale” nelle regioni a statuto speciale.

4.1 Trentino Alto Adige.

Il cammino per la definizione della nuova finanza regionale e provinciale del Trentino Alto Adige si è avviato con il c.d. “Accordo di Milano”³⁴ i cui contenuti sono stati riversati all'interno dell'art. 2, l. 23 dicembre 2009, n. 191³⁵.

A seguito dell'Accordo, alcune disposizioni statutarie hanno subito modifiche, altre sono state integrate, altre ancora confermate o abrogate³⁶.

³² Sul punto va ricordata l'opinione dottrinale espressa da F. GALLO, *I capisaldi del federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, I, 222, secondo il quale il nostro sistema non consente che le funzioni statali siano finanziate da risorse attribuite, a livello centrale, dalle articolazioni periferiche titolari in prima battuta del gettito di tributi statali.

³³ V. Delibera Giunta Provinciale di Bolzano, 13 febbraio 2012, in www.provincia.bz.it/aprov/giunta-provinciale. Non sono tuttavia ancora disponibili maggiori dettagli sul contenuto delle censure mosse.

³⁴ L'accordo, sottoscritto a Milano il 30 novembre 2009 è stato firmato dai rappresentanti sia della regione che delle singole province, secondo quanto previsto dall'art. 104 dello Statuto speciale con riguardo alle modifiche del proprio titolo VI, relativo alla finanza regionale e provinciale.

³⁵ Si tratta della legge finanziaria per il 2010. Il precedente normativo di coordinamento della finanza della regione in esame risale esattamente a venti anni prima, l. 30 novembre 1989, n. 386. La legge n. 191 del 2009, ha natura di “legge rafforzata” poiché, come si è detto, gli statuti speciali delle regioni ad autonomia differenziata prevedono specifiche procedure che coinvolgono commissioni paritetiche e presuppongono un accordo tra lo Stato e le regioni interessate. Per tale ragione, il valore di queste leggi è del tutto peculiare, poiché pur gerarchicamente inferiori rispetto alle leggi costituzionali e dunque agli statuti, godono di un rango superiore rispetto alle leggi ordinarie (in tema v. T. MARTINES, *Diritto costituzionale*, Milano, 2010, 91). Ne consegue che un ulteriore nuovo assetto della finanza regionale e provinciale potrà scaturire esclusivamente dal raggiungimento di un nuovo accordo.

³⁶ Per un quadro d'insieme v. S. PAROLARI, *Il regime finanziario delle autonomie speciali nella giurisprudenza costituzionale: uno sguardo al Trentino Alto Adige/Sudtirolo*, in J. WOELK (a cura di), *Federalismo fiscale tra differenziazione e solidarietà: profili giuridici comparati*, Bolzano, 2010, 31; A. VALDESALICI,

L'AUTONOMIA TRIBUTARIA SICILIANA NEL QUADRO DELLE
ESPERIENZE DEGLI ALTRI STATUTI SPECIALI REGIONALI

Con riguardo ai tributi propri, l'art. 73 prevede che la regione e le province abbiano facoltà di provvedere alla loro istituzione in armonia con i principi del sistema tributario dello Stato, *nelle materie di rispettiva competenza*. Costituiscono tributi propri per espressa indicazione statutaria, le tasse automobilistiche istituite con legge regionale.

Con riguardo alla compartecipazione al gettito dei tributi erariali, l'art. 75 delinea un regime sostanzialmente generale in base al quale saranno attribuite alle Province autonome i nove decimi delle imposte percette nei rispettivi territori³⁷. Eccezioni alla regola dei nove decimi riguardano l'Iva - il cui gettito sarà attribuito alle province nei limiti di sette decimi, esclusa quella relativa all'importazione, e al netto dei rimborsi accordati *ex art. 38-bis*, D.P.R. n. 633 del 1972 - e le imposte ipotecarie relative ai beni siti nel territorio, viceversa integralmente devolute (art. 69).

Separate considerazioni merita, in particolare, l'art. 75bis dello Statuto, in base al quale, nell'ammontare delle quote di tributi erariali devolute alla regione e alle province, sono comprese anche le entrate *afferenti all'ambito regionale* e provinciale affluite, *in attuazione di disposizioni legislative o amministrative*, ad uffici situati fuori del territorio della regione e delle rispettive province.

In relazione a tale disposizione, che rafforza lo statuto rispetto alla formulazione precedente³⁸, va osservato che essa sembra riprodurre l'art. 4 delle norme di attuazione dello statuto siciliano (D.P.R. n. 1074 del 1965) ma con almeno due differenze.

Con riferimento alla localizzazione della fattispecie tributaria, la norma siciliana si riferisce alle fattispecie "maturate", laddove quella trentina è più genericamente riferita alle "entrate afferenti all'ambito regionale e provinciale".

La seconda differenza, più rilevante, riguarda le ragioni per le quali le entrate sono affluite ad uffici situati al di fuori del territorio: la norma trentina si riferisce, infatti, a motivi derivanti dall'attuazione di *disposizioni legislative o amministrative* e non solo alle mere "esigenze amministrative" indicate dalla norma siciliana. Sotto questo profilo, sembra che l'Alto Adige abbia recepito l'interpretazione resa dalla Corte Costituzionale nella sentenza 116/2010 con riguardo alla nozione di *esigenze amministrative*, nozione limitata a profili del tutto operativi ed estranei a vere e proprie previsioni di legge.

Federalismo fiscale e autonomie speciali: il nuovo assetto finanziario del Trentino-Alto Adige/SudTirolo, in *Riv. dir. pubbl. it.*, 2010, 13.

³⁷ In particolare, la norma fa riferimento: *i)* alle imposte di registro, di bollo e alle tasse di concessione governativa; *ii)* all'imposta sul consumo dei tabacchi per le vendite afferenti ai territori delle due province; *iii)* all'Iva all'importazione determinata assumendo a riferimento i consumi finali; *iv)* al gettito dell'accisa sulla benzina, sui gas e sugli altri prodotti energetici ivi consumati; *v)* a tutte le altre entrate tributarie erariali, dirette o indirette, comunque denominate, ad eccezione di quelle di spettanza regionale od altri enti pubblici.

³⁸ A. VALDESALICI, *Federalismo fiscale e autonomie speciali*, cit., 15.

L'AUTONOMIA TRIBUTARIA SICILIANA NEL QUADRO DELLE
ESPERIENZE DEGLI ALTRI STATUTI SPECIALI REGIONALI

Volendo riprendere il tema del dualismo dei modelli di ripartizione cui si è fatto cenno nel corso della trattazione (fattispecie della riscossione/fattispecie imponibili³⁹), sembrano potersi prospettare due ipotesi ricostruttive.

Secondo la prima, il modello di ripartizione adottato dal Trentino, richiamando espressamente le *disposizioni legislative* che determinano un afflusso del gettito ad uffici esterni, non poggerebbe esclusivamente su fattispecie di mera riscossione, come quello siciliano a seguito della sentenza n. 116/2010, apparendo più orientato a valorizzare la fattispecie imponibile incidendo sulla relativa localizzazione. In altri termini, se, secondo la Corte, è la sede del soggetto che opera una ritenuta ad individuare il luogo del fatto imponibile, la sovraordinazione, nella gerarchia delle fonti, sia dello statuto che della legge (rafforzata) che lo ha modificato, determina una modificazione di tale assetto, e per ciò stesso attrae al Trentino – perché magari ivi si trova il conto corrente su cui la ritenuta è stata operata – la fattispecie imponibile (in deroga, dunque, alla legge ordinaria, D.P.R. n. 600/1973).

In alternativa, e sembra questa la tesi da preferire, il meccanismo adottato opera comunque solo sul piano della riscossione, poiché non disconosce che la fattispecie sia da localizzarsi altrove, tant'è che l'art. 75bis si riferisce comunque ad un afflusso “*in attuazione* di disposizioni legislative”, che dunque non sembrano oggetto di deroga in quanto tali. La sovraordinazione delle fonti rileva anche in questo caso ma produce effetto solo sul piano dell'attribuzione del gettito, spettanza che trova la sua *ratio* nella “dignità statutaria” riconosciuta dal secondo comma della disposizione ai “fenomeni economici che hanno luogo nel territorio regionale e provinciale”⁴⁰.

Senza pretesa di esaustività, un'ultima considerazione va riservata al comma 1-bis dell'art. 73, secondo cui le province autonome, relativamente ai tributi erariali per i quali lo Stato ne preveda la possibilità, possono in ogni caso modificare aliquote e prevedere esenzioni, detrazioni e deduzioni purché nei limiti delle aliquote superiori definite dalla normativa statale. Ad ulteriore conferma che l'accordo di Milano non ha comunque posto fine alla “litigiosità istituzionale”, va ricordato che la Corte Costituzionale ha già avuto modo di pronunciarsi in più occasioni sulla norma in esame, riconoscendo alle province, con riguardo ai tributi statali il cui gettito sia ad esse interamente devoluto, il diritto di introdurre modifiche anche diverse da quelle indicate dalla legge dello Stato, alla duplice condizione che la legge statale consenta loro le modifiche legislative e che queste ultime non

³⁹ Sul punto si rinvia ancora a P. RUSSO – G. FRANSONI, *Ripartizione delle basi imponibili*, cit., 1589.

⁴⁰ Proprio in ragione del fondamento economico dell'attribuzione, la disposizione, rappresentandosi la difficoltà legata alla determinazione puntuale del *quantum*, indica che il gettito può essere quantificato sulla base dell'incidenza media dei tributi sul prodotto interno lordo nazionale da applicare al Pil regionale o provinciale accertato dall'Istat.

determinino una pressione fiscale maggiore di quella derivante dall'applicazione dell'aliquota massima fissata dalla legge statale⁴¹.

4.2 Friuli - Venezia Giulia.

Le disposizioni dirette al coordinamento della finanza regionale del Friuli-Venezia Giulia con quella statale sono il frutto di un protocollo d'intesa del 29 ottobre 2010 che si è tradotto nelle disposizioni di cui ai commi 151 ss. dell'art. 1, l. 13 dicembre 2010, n. 220.

In tale ultimo *corpus* normativo sono contenute sia disposizioni generali dirette (anche) alla ripartizione del gettito di tributi, sia le modifiche alle norme dello statuto regionale in materia finanziaria⁴².

In linea generale, ai fini del raggiungimento degli obiettivi sui saldi di finanza pubblica, il comma 154 individua un "sistema regionale integrato", tenuto all'adozione di un bilancio consolidato e formato dalla regione Friuli, dagli enti locali del suo territorio, dai suoi enti ed organismi strumentali, nonché dalle aziende sanitarie e dagli altri enti il cui funzionamento sia finanziato dalla regione medesima. All'interno del sistema integrato, la regione è destinataria di una compartecipazione ai tributi erariali: nella specie, essa avrà diritto ad una quota delle ritenute applicate sui redditi da pensione di cui all'art. 49, comma 2, lett. a) Tuir⁴³.

Allo stesso tempo, tuttavia, la regione contribuisce al raggiungimento degli obiettivi nazionali effettuando un versamento annuale all'erario (370 mln. annui) eventualmente compensabile sia con il credito per le

⁴¹ Cfr. Corte Cost., 12 gennaio 2012, n. 2, pronunciata sul ricorso proposto dal Governo avverso la l. prov. di Bolzano n. 15 del 2010, che riconosceva, a talune condizioni, l'esenzione dall'addizionale regionale all'Irpef di cui all'art. 50 D. Lgs. n. 446/1997. Il Governo riteneva che l'art. 50 D. lgs. n. 446/97 consentisse solo maggiorazioni di aliquote. La Corte ha ritenuto, viceversa, che l'art. 73, comma 1-bis dello Statuto speciale va interpretato nel senso che, nell'ipotesi in cui il gettito di un tributo erariale sia interamente devoluto alle Province autonome, queste, ove la legge statale consenta loro una qualche manovra sulle aliquote, sulle esenzioni, sulle detrazioni o sulle deduzioni ("ne prevede la possibilità"), possono liberamente ("in ogni caso") compiere una qualsiasi di tali manovre, purché essa non abbia l'effetto economico di superare il limite delle "aliquote superiori" fissate dalla legge statale. Nel rispetto di tale limite quantitativo, dunque, le Province autonome "potranno prevedere esenzioni o detrazioni anche nell'ipotesi in cui la legge statale consenta solo la variazione dell'aliquota" (v. Corte Cost., 25 novembre 2011, n. 323).

⁴² Con la l. n. 220 del 2010, è stata introdotta una clausola di salvaguardia al fine di assicurare che per il caso di eventuale introduzione, da parte dei decreti attuativi della l. n. 42 del 2009, di nuove forme d'imposizione in sostituzione totale o parziale dei tributi vigenti, si pervenga ad una revisione dell'ordinamento finanziario onde assicurare che la neutralità finanziaria degli effetti prodotti da tali decreti attuativi nei confronti di ciascun livello di governo. Analoga previsione si ritrova all'art. 1, comma 164, l. n. 220 del 2010 per la Valle D'Aosta.

⁴³ La quota è soggetta ad andamento regressivo per assestarsi sui 20 mln. di euro annui dal 2015 al 2030.

L'AUTONOMIA TRIBUTARIA SICILIANA NEL QUADRO DELLE
ESPERIENZE DEGLI ALTRI STATUTI SPECIALI REGIONALI

compartecipazioni alle suddette ritenute, sia con l'assunzione - previo nuovo accordo - di ulteriori funzioni attualmente esercitate dallo Stato.

La riforma, dunque, si fonda su un presupposto unitario, dato dal rispetto della neutralità finanziaria per il bilancio dello Stato - principio espressamente riportato all'interno del nuovo art. 51, comma 2 dello statuto regionale - e si avvale di un altrettanto unitario interlocutore, vale a dire la regione, ente al quale spetta sia il gettito relativo a tributi propri, sia quello riveniente da compartecipazioni e addizionali che le leggi dello Stato attribuiscono agli enti locali collocati nel territorio della regione⁴⁴.

Meritevole di segnalazione, ed indice di una nuova sensibilità della fiscalità regionale nei confronti delle norme del diritto dell'Unione Europea, è l'espressa previsione, di cui all'art. 51, comma 4 dello statuto, secondo cui, proprio nel rispetto di tali norme - ed in particolare, aggiungiamo noi, di quelle relative al divieto di aiuti di Stato alle imprese, come interpretate dalla Corte di Giustizia⁴⁵ - la regione, con riferimento ai tributi erariali per i quali lo Stato ne preveda la possibilità, può modificare le aliquote, sia riducendole, oltre i limiti attualmente previsti, sia aumentandole, purché non oltre il livello massimo indicato dalla legge statale⁴⁶. Sempre nel rispetto del diritto

⁴⁴ Ed anzi, qualora la legge dello Stato attribuisca agli enti locali la disciplina dei tributi o di tali compartecipazioni, "spetta alla regione individuare criteri, modalità e limiti di applicazione di tale disciplina nel proprio territorio". Si tenga presente che, come è noto, anche la regione Friuli, negli ultimi anni, ha dovuto attivarsi nanti la Corte Costituzionale per tutelare le proprie istanze, particolarmente con riguardo al gettito Irpef, sulle quali il legislatore ordinario era intervenuto con la legge finanziaria 2007. V. Corte Cost., 13 marzo 2009, n. 74.

⁴⁵ Cfr. Corte di Giustizia, 6 settembre 2006, in causa C-88/03, Repubblica Portoghese c. Commissione, in *Dir. prat. trib. int.*, 2007, p. 319, con nota di V. FICARI, *Aiuti fiscali regionali, selettività e insularità dalle Azzorre agli enti locali italiani*; Cfr. Corte di Giustizia, 11 settembre 2008, nelle cause riunite da C-428/06 a C-434/06 (Paesi Baschi). Secondo la Corte, affinché possa escludersi una selettività territoriale tale da rendere la riduzione di aliquota - operata a livello locale rispetto ad un tributo erariale - incompatibile con il divieto di aiuti di Stato è necessario ricorra un'autonomia istituzionale, procedurale/amministrativa ed economico finanziaria. In altri termini, la decisione: i) deve essere assunta da un'autorità regionale o territoriale dotata, sul piano costituzionale, di uno statuto politico e amministrativo distinto da quello del governo centrale; ii) deve essere adottata senza possibilità di un intervento diretto da parte del governo centrale in merito al suo contenuto; iii) è necessario che le conseguenze economiche di una riduzione dell'aliquota d'imposta nazionale applicabile alle imprese presenti nella regione non siano compensate da sovvenzioni o contributi provenienti da altre regioni o dal governo centrale. Sul tema si v. il contributo di R. FRANZÈ, *Il contributo della Corte di Giustizia delle Comunità Europee alla valutazione del criterio della selettività nel sindacato di conformità al diritto comunitario degli aiuti fiscali regionali*, in V. UCKMAR (coordinato da), *La normativa tributaria nella giurisprudenza delle Corti e nella nuova legislatura*, Padova, 2007, 69.

⁴⁶ Si presta dunque ad essere richiamato quanto statuito da Corte Cost. n. 2/2012. Con riguardo alle esperienze sinora maturate può essere rammentata quella relativa alla variazione dell'aliquota Irap - prevista dall'art. 16, comma 3 D. lgs. 15 dicembre

europeo, la regione può istituire nuovi tributi locali e relativamente agli stessi consentire agli enti locali del proprio territorio di effettuare variazioni di aliquote (anche in aumento oltre i limiti), prevedere esenzioni, detrazioni, deduzioni, prevedendo procedure specifiche di riscossione. In questo ultimo caso, non sarebbe configurabile una selettività territoriale per il solo fatto che la regione prevedesse in favore delle proprie imprese un determinato trattamento non applicabile in favore di imprese localizzate altrove⁴⁷. Poiché il carattere generale della misura andrebbe valutato con riguardo al contesto geografico della regione, la selettività territoriale ricorrerebbe qualora la legge regionale istitutiva del tributo riconoscesse a solo alcuni dei propri enti locali la facoltà di prevedere esenzioni, detrazioni e deduzioni, ponendo i presupposti per il trattamento differenziato tra imprese localizzate nella medesima regione ma nel territorio di enti locali diversi.

4.3 Valle D'Aosta.

I contenuti del nuovo ordinamento finanziario della Valle D'Aosta, precisati all'interno dell'accordo intervenuto tra lo Stato e la Regione l'11 novembre 2010, si ritrovano sia nella l. n. 220 del 2010 – che come abbiamo visto conteneva anche separate disposizioni concernenti il Friuli – sia nel D. Lgs. 3 febbraio 2011, n. 12, diretto a modificare le disposizioni della l. 26 novembre 1981, n. 690 attuative dello Statuto regionale sotto il profilo finanziario. Particolare rilievo assume l'art. 1, comma 162 l. n. 220/2010, che nell'attribuire alla regione la potestà di istituire tributi locali, precisa che essi debbano riguardare “presupposti non altrimenti assoggettati ad

1997, n. 446 - attribuita a tutte le regioni, di poter effettuare variazioni dell'aliquota sino ad un massimo di un punto percentuale, differenziando tale variazione per settori di attività e per categorie di soggetti passivi. Con l. reg. 18 gennaio 2006, n. 2, (seguita dal decreto Presidenziale 6 dicembre 2006, n. 0372) il Friuli Venezia Giulia ha esercitato tale facoltà, disponendo, ai sensi dell'art. 2, comma 2, la riduzione di un punto percentuale dell'imposta, a talune condizioni. La Commissione [cfr. Decisione 19 luglio 2006, C(2006)3213, che richiama la precedente Decisione 7 dicembre 2005, C(2005)4675], ha statuito che “*purché le singole regioni non si avvalgano dei loro poteri per applicare, entro il loro margine di discrezionalità autonoma, aliquote d'imposta differenziate per settori e per soggetti passivi, si può ritenere che una misura del genere costituisca una misura generale*”.

⁴⁷ Cfr. A. CARINCI, *Autonomia tributaria delle regioni e vincoli del Trattato dell'Unione Europea*, in *Rass. trib.*, 2004, 1220, secondo cui: “*Dal punto di vista strettamente economico, il fatto che sia lo Stato centrale a prevedere un regime di favore a vocazione territorialmente limitata, ovvero direttamente la Regione interessata, può non presentare differenze apprezzabili. Dal punto di vista logico-giuridico, invece, la differenza è significativa: nel primo caso, lo Stato, che ha sovranità sull'intero territorio, limitando ad una porzione dello stesso un dato beneficio, compie a favore dei soggetti ivi localizzati una scelta selettiva e derogatoria del sistema generale; nel secondo, invece, la limitazione a favore delle imprese collocate in un dato territorio discende dal carattere territorialmente circoscritto dei poteri del relativo ente e, di conseguenza, non appare possibile additare tale limitazione quale espressione di una scelta con finalità selettiva*”.

L'AUTONOMIA TRIBUTARIA SICILIANA NEL QUADRO DELLE
ESPERIENZE DEGLI ALTRI STATUTI SPECIALI REGIONALI

imposizione⁴⁸, determinando le variazioni delle aliquote o le agevolazioni che gli enti locali possono deliberare nell'esercizio della loro autonomia⁴⁹.

Con riguardo al gettito spettante alla regione, le norme di attuazione dello Statuto prevedono che le sia attribuito, anzitutto, tutto quanto riscosso nel territorio regionale (e non più i nove decimi, come in passato) a titolo di imposte sul reddito e sul patrimonio, comprese le imposte sostitutive (art. 2)⁵⁰. Alla regola dei nove decimi è sottratta anche l'Iva (art. 3) integralmente spettante alla regione⁵¹ così come le accise (benzina, energia elettrica; art. 4) ed altri tributi⁵².

Nel quadro delineato dalle norme di attuazione, la regola dei nove decimi continuerà invece ad applicarsi sia per una serie di ipotesi espressamente indicate⁵³, sia, ai sensi dell'art. 4, comma 3, per tutte le altre entrate tributarie erariali, comunque denominate, percepite nel territorio regionale, ad eccezione di quelle relative ai giochi pubblici.

Non è stato interessato dalla riforma l'art. 5, comma 2, l. n. 690 del 1981, norma che, riguardante le riscossioni extraterritoriali derivanti da esigenze amministrative, appare più simile alla norma siciliana che non a quella

⁴⁸ In presenza di tale previsione è da escludere, dunque, che valga, per la Valle D'Aosta, la conclusione dottrinale circa la potestà, delle regioni a statuto speciale, di istituire tributi propri anche su presupposti già coperti dalla legislazione statale; per tutti, v. L. PERRONE, *op. loc. cit.*

⁴⁹ In proposito, la norma richiama espressamente – a differenza di quanto previsto, ad esempio, dall'art. 51 dello statuto del Friuli - l'art. 12, comma 1, lett. g) e h) della l. n. 42/2009.

⁵⁰ Si tratta, in particolare, di Irpef, Ires, ritenute su interessi e redditi di capitale, ritenute d'acconto sui dividendi, ritenute sui premi e sulle vincite, imposta sulle successioni e donazioni. In passato, il gettito riservato alla regione era pari ai nove decimi del riscosso, e la norma sulle ritenute, oggi espressamente precisate, si riferiva al Titolo III del D.P.R. n. 600 del 1973. .

⁵¹ E' compresa l'Iva all'importazione, e l'ammontare attribuito alla regione va determinato al netto dei rimborsi *ex art.* 38, D.P.R. n. 633 del 1972. Il gettito Iva è attribuito sulla base dei dati rilevati nel bilancio dello Stato nell'anno antecedente a quello cui la devoluzione si riferisce.

⁵² Si tratta de: i) le accise sugli oli da gas, sui gas petroliferi liquefatti e sul gas naturale per autotrazione erogati dagli impianti di distribuzione situati nel territorio della regione e dell'accisa sugli stessi per uso combustibile da riscaldamento, nonché delle accise sugli altri prodotti energetici immessi in consumo da depositi fiscali ubicati nella regione per qualunque uso; ii) delle imposte sulle assicurazioni diverse da quelle corrisposte sui premi per la responsabilità civile derivante dalla circolazione dei veicoli a motore; iii) delle imposte sugli intrattenimenti; iv) dell'accisa sui tabacchi.

⁵³ Si tratta, in particolare: i) delle imposte elencate nel primo comma dell'art. 3 (imposte di registro, ipotecaria e catastale, di bollo e tasse sulle concessioni governative) ove peraltro non si fa più menzione delle tasse di pubblico insegnamento e dei tributi automobilistici; ii) dei canoni per le concessioni di derivazione di acque pubbliche a scopo idroelettrico, qualora riscossi dallo Stato; iii) di una serie di ulteriori tributi quali le accise sugli spiriti e sulla birra, la sovrainposta di confine inclusa quella sugli oli minerali, nonché i proventi del lotto al netto delle vincite e delle somme necessarie all'organizzazione e gestione del gioco.

L'AUTONOMIA TRIBUTARIA SICILIANA NEL QUADRO DELLE
ESPERIENZE DEGLI ALTRI STATUTI SPECIALI REGIONALI

trentina, per la quale ultima rilevano, come visto, anche le riscossioni esterne attuate sulla base di disposizioni legislative. L'unico tratto peculiare della formulazione della disposizione in esame risiede nella dinamica dell'afflusso, poiché si precisa che spettano alla regione le entrate affluite *dal* territorio della regione stessa *ad* uffici situati al di fuori. Sotto questo profilo, sembra doversi ritenere che l'inciso intenda porre l'accento sulla localizzazione (economica) del fatto tassabile. In questo senso, richiamato quanto statuito dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 116/2010, la norma attribuisce alla regione quei tributi direttamente riscossi all'esterno del suo territorio (per esigenze amministrative), e l'inciso in esame non appare idoneo a limitare la portata della disposizione alle sole entrate che siano per qualche ragione *transitate* verso l'esterno.

Da ultimo, pur brevi considerazioni vanno riservate al gettito derivante dall'applicazione delle ritenute sui redditi dei dipendenti delle amministrazioni dello Stato (art. 29 D.P.R. n. 600 del 1973) e sui redditi di capitale (art. 26).

L'art. 6, comma 1, delle norme di attuazione prevede che spettino interamente alla regione le ritenute sugli emolumenti corrisposti a soggetti che svolgano la loro attività presso stabilimenti o uffici amministrativi collocati sul territorio regionale. Il successivo comma esclude dalla spettanza regionale le ritenute operate da sostituti d'imposta pubblici aventi domicilio fiscale nel territorio regionale sulle retribuzioni di dipendenti che prestino attività presso uffici esterni.

Poiché il primo comma non distingue a seconda del luogo in cui ha sede il sostituto – tanto più che esso, individuato dalla rubrica dell'art. 29 D.P.R. n. 600 del 1973 è lo Stato - dovrebbe trarsi, argomentando *a contrario* dal secondo comma, che la regione abbia diritto alle ritenute operate da amministrazioni aventi sede centrale all'esterno sugli emolumenti di dipendenti operanti nel territorio della regione.

Orbene, nel ricorso conclusosi con la sentenza n. 116/2010, la Sicilia, a sostegno della propria pretesa riguardante tali ritenute (dipendenti operanti nella regione per conto dell'amministrazione statale, come tale avente sede centrale all'esterno) ha fatto leva proprio su tale disposizione valdostana, ma la pretesa è stata rigettata sulla considerazione che, essendo la ritenuta un obbligo a carico del sostituto, la collocazione della sede centrale dell'amministrazione all'esterno del territorio regionale assume rilievo assorbente rispetto alla sussistenza di uffici nel territorio regionale.

Come è noto, lo stesso criterio è stato utilizzato, giungendosi dunque alla medesima conclusione, con riguardo alle ritenute su interessi ed altri proventi di cui all'art. 26, comma 2, D.P.R. n. 600 del 1973. In proposito, l'art. 6 delle norme di attuazione dello statuto della Valle d'Aosta attribuisce alla regione l'intero gettito di tali ritenute operate da banche e uffici postali operanti nel territorio della regione, attribuendo dunque rilievo, ancor prima che alla residenza del titolare del conto - profilo su cui la Sicilia aveva pure fatto leva – alla collocazione della filiale, in quanto essa, pur sprovvista di personalità

L'AUTONOMIA TRIBUTARIA SICILIANA NEL QUADRO DELLE
ESPERIENZE DEGLI ALTRI STATUTI SPECIALI REGIONALI

giuridica, assume comunque una rilevanza propria secondo le norme del diritto bancario⁵⁴.

⁵⁴ Già la prima direttiva comunitaria in materia bancaria (Dir. 77/780/CEE del 12 dicembre 1977) fissando la definizione di succursale precisava che essa è “*una sede di attività che costituisce parte, sprovvista di personalità giuridica, di un ente creditizio e che effettua direttamente in tutto o in parte le operazioni dell'attività dell'ente creditizio*” (art. 1). Sul tema v.. R. COSTI, *L'ordinamento bancario*, Bologna, 2007.

Prof. Franco Roccatagliata (*)

Professore College of Europe di Bruges

L'Unione Europea e l'autonomia fiscale delle collettività territoriali

SOMMARIO: 1. Introduzione; 2. Le autonomie regionali nel quadro istituzionale dell'Unione europea; 2.1. I principi dei trattati: il Trattato sull'Unione europea; 2.2. I principi dei trattati: il Trattato sul Funzionamento dell'Unione europea; 3. Limiti generali imposti dall'UE nell'attuazione delle politiche fiscali regionali; 3.1. Premessa; 3.2. La fiscalità regionale, l'unione doganale, la libera circolazione ed il mercato interno; 3.3. Le regole in materia di aiuti di Stato e l'autonomia fiscale regionale; 3.3.1. Gli aiuti fiscali: quadro generale; 3.3.2. L'origine 'statale' di un aiuto erogato da una regione; 3.3.3. La selettività regionale; 4. La legislazione secondaria dell'UE: incidenza e limiti della fiscalità regionale nelle aree fiscali armonizzate; 4.1. La fiscalità indiretta: l'ipotesi di regionalizzazione delle accise; 4.2. La fiscalità diretta: il codice di condotta in materia di tassazione delle imprese; 5. L'insularità.

1 Introduzione

Agli albori delle Comunità europee, quando ancora non si parlava d'Unione, soltanto gli Stati membri a struttura tradizionalmente federale allocavano competenze importanti a collettività territoriali quali le regioni. Oggi, lo stesso fenomeno si può riscontrare anche in Stati che hanno sempre avuto una forte vocazione unitaria. Questo processo di decentralizzazione assume valenze e fisionomie diverse alle diverse latitudini dell'Unione, ma l'esigenza di ridurre la distanza tra amministratori e amministrati può ormai considerarsi un fenomeno generalizzato. Sempre più spesso si è dunque confrontati a un sistema istituzionale complesso che alla classica dicotomia Stato/UE contrappone una nuova struttura tripartita Regione/Stato/UE che però non trova (ancora) un puntuale riscontro nell'assetto giuridico attuale ⁽¹⁾.

* Franco.Roccatagliata@coleurope.eu Docente di Diritto tributario europeo al College of Europe di Bruges e funzionario della Commissione Europea. Le opinioni espresse in questo articolo non impegnano che l'autore e non possono essere attribuite alle istituzioni ove svolge la sua attività professionale.

Si ringraziano il dr. Riccardo Vuillermoz, docente di diritto dell'UE presso l'università della Valle d'Aosta, per il prezioso contributo in materia di aiuti di Stato e autonomie regionali e la dr.ssa Rita Primavera per il contributo di ricerca in occasione del suo stage alla Commissione europea.

¹ Come ben rilevato dal giudice costituzionale italiano nell'ordinanza n.103 del 13 febbraio 2008, con cui è sottoposto alla Corte di giustizia, in via pregiudiziale, alcune questioni di interpretazione del Trattato in merito a un giudizio sull'imposta regionale sarda sullo scalo turistico degli aeromobili e delle unità da diporto. Concetto altresì ribadito nella sua sentenza n.102 in stessa data, che, al punto 8.2.8.1., recita: *il nuovo testo dell'art. 117, primo comma, Cost., introdotto dalla legge costituzionale n. 3 del 2001 – nel disporre che « La potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle*

L'UNIONE EUROPEA E L'AUTONOMIA FISCALE DELLE COLLETTIVITÀ
TERRITORIALI

Si assiste così ad un'apparente contraddizione, una delle tante di questa nostra epoca.

Da un lato, il processo di crescente internazionalizzazione dell'economia e dei commerci comporta l'esigenza di gestire questi fenomeni in modo coerente a livello mondiale⁽²⁾. L'attuale momento di crisi economica sembra addirittura imprimere un'accelerazione a questo *trend*. Tra gli Stati dell'UE aumentano dunque le azioni comuni di gran rilievo⁽³⁾ e nel contempo cresce la necessità di agire in modo sempre più coordinato con i nostri *partner* più importanti sulla scena mondiale. Non soltanto con quelli tradizionali, riuniti nel G8, ma tenendo sempre più conto delle nuove realtà economiche emergenti, rappresentate nel G20.

Contemporaneamente, tra spinte autonomistiche e ridisegni delle strutture territoriali nazionali a livello costituzionale, si manifesta un sempre più marcato processo di decentralizzazione, a prima vista di segno opposto a quanto sopra descritto, che ha certamente un impatto finanziario importante nella vita economica degli Stati membri.

In effetti, quando si parla di decentralizzazione, l'aspetto politico-amministrativo non può che andare di pari passo con quello finanziario. Il gettito fiscale - riscosso direttamente o attraverso un'entità sovra-ordinata - è indubbiamente la più importante delle risorse per il buon funzionamento delle collettività territoriali. Per svolgere i propri compiti istituzionali in modo efficace, tutte le entità sub-statali hanno la necessità di disporre di risorse economiche; tanto più importanti quanto importanti sono le competenze ad esse allocate. Tali risorse possono arrivare dai trasferimenti finanziari effettuati dall'entità centrale oppure attraverso il prelievo di tributi propri. I principi costituzionali di ciascuno Stato membro determinano le regole di

Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario [...]» - ha ribadito che i vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario si impongono al legislatore nazionale (statale, regionale e delle Province autonome). Da tale quadro normativo costituzionale consegue che, con la ratifica dei Trattati comunitari, l'Italia è entrata a far parte di un ordinamento giuridico autonomo, integrato e coordinato con quello interno, ed ha trasferito, in base all'art. 11 Cost., l'esercizio di poteri, anche normativi, nelle materie oggetto dei Trattati medesimi. Le norme comunitarie vincolano in vario modo il legislatore interno, con il solo limite dell'intangibilità dei principi fondamentali dell'ordinamento costituzionale e dei diritti inviolabili dell'uomo garantiti dalla Costituzione.

² Con gli effetti - positivi e negativi - che ben conosciamo della cd. 'globalizzazione': con un bancomat del Credito Cooperativo San Marco (per citare una banca locale) si possono tranquillamente ritirare dollari da un distributore automatico del Maryland, ma se si chiede un prestito alla filiale di Taormina della stessa banca, probabilmente ci si sentirà rispondere che a causa della crisi immobiliare cominciata proprio in Maryland, hanno dovuto rivedere in modo restrittivo i loro criteri d'erogazione del credito.

³ Da ultimo il *Trattato sulla stabilità, sul coordinamento e sulla governance nell'Unione economica e monetaria*, firmato a Bruxelles il 2 marzo 2012, sottoscritto da 25 dei 27 Stati membri.

L'UNIONE EUROPEA E L'AUTONOMIA FISCALE DELLE COLLETTIVITÀ TERRITORIALI

sussidiarietà interne e, in particolare, l'allocazione delle risorse economiche tra gli enti territoriali e, dunque, le modalità inerenti agli eventuali trasferimenti tra i diversi livelli di governo, nonché la ripartizione della rispettiva sovranità impositiva.

Anche sul piano strettamente tributario e non solo su quello politico-economico, si assiste a un processo evolutivo ricco di apparenti contraddizioni: se, da un lato, un certo grado di integrazione fiscale all'interno dell'Unione sembra necessario per assicurare il buon funzionamento del Mercato unico ed una migliore gestione dei fenomeni economici di livello mondiale sopra indicati - e numerose iniziative della Commissione vanno proprio in questo senso ⁽⁴⁾ - dall'altro, la regionalizzazione di molti tributi comporta, necessariamente, una frammentazione del sistema sempre più difficile da gestire anche sul piano giuridico, per la sovrapposizione asimmetrica dei tre livelli normativi ⁽⁵⁾.

In linea di massima, pertanto, l'appartenenza a un'unione regionale, seppure di dimensioni continentali, come l'Unione europea, in principio non limita - come si vedrà meglio più avanti - la libertà degli Stati membri nel determinare i tratti essenziali delle loro strutture decentrate, le modalità del loro finanziamento ed il grado della loro autonomia fiscale. Tuttavia, l'appartenenza all'Unione comporta - non solo per i predetti Stati, ma anche per le regioni e le altre collettività territoriali - alcuni obblighi imprescindibili che necessariamente finiscono con limitarne l'autonomia fiscale ⁽⁶⁾, che saranno delineati in questo contributo al convegno e meglio approfonditi nei successivi.

2 Le autonomie regionali nel quadro istituzionale dell'Unione europea

2.1 I principi dei trattati: il Trattato sull'Unione europea (TUE)

Il Trattato di Lisbona, riconoscendo esplicitamente la dimensione regionale dell'Unione come un suo valore fondamentale, segna senza dubbio una svolta importante nella storia dei trattati europei. L'articolo 4, secondo comma, del TUE, infatti recita: *L'Unione rispetta l'uguaglianza degli Stati membri davanti ai trattati e la loro identità nazionale insita nella loro struttura*

⁴ Si pensi ai successi (insperati, fino a poco tempo fa) ottenuti per la tassazione del risparmio con la Direttiva 2003/48/CE e di lotta alla concorrenza fiscale dannosa in materia di tassazione delle imprese con il Codice di condotta adottato il 1° dicembre 1997.

⁵ Chi volesse risposte ben più complete sulla compatibilità tra il processo d'integrazione della fiscalità europea e quello di disgregazione delle fiscalità nazionali può trovarle in TRAVERSA, EDOARDO, *L'autonomie fiscale des Régions et des collectivités locales face au droit communautaire*, Bruxelles, 2010. L'autore ha fatto di questo quesito la chiave di lettura del suo Dottorato di ricerca in diritto tributario europeo.

⁶ CARINCI, ANDREA, "Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione europea", in *Rassegna Tributaria*, 4/2004, 1236.

L'UNIONE EUROPEA E L'AUTONOMIA FISCALE DELLE COLLETTIVITÀ
TERRITORIALI

fondamentale, politica e costituzionale, compreso il sistema delle autonomie locali e regionali. Lo stesso articolo del TUE, subito dopo, aggiunge che l'Unione *rispetta le funzioni essenziali dello Stato, in particolare le funzioni di salvaguardia dell'integrità territoriale* ⁽⁷⁾.

Inoltre, la nuova formulazione del principio di sussidiarietà (TUE, articolo 5), riconoscendo esplicitamente alle regioni un ruolo primario per il conseguimento delle finalità del Trattato, stabilisce in modo esplicito che fuori delle aree di sua esclusiva competenza, l'Unione può agire soltanto quando gli obiettivi dell'azione proposta *non possono essere conseguiti in misura sufficiente dagli Stati membri, né a livello centrale né a livello regionale e locale, ma possono, a motivo della portata o degli effetti dell'azione in questione, essere conseguiti meglio a livello di Unione.* Si potrebbe addirittura dire che sia stata proprio l'esplicitazione del principio di sussidiarietà nel diritto dell'UE a dare un impulso decisivo ai recenti fenomeni di decentramento delle funzioni fiscali avvenuti in molti Stati membri ⁽⁸⁾.

Il ruolo svolto dalle collettività territoriali nella costruzione europea trova il suo riconoscimento formale nella creazione del *Comitato delle regioni*. Il Comitato, previsto dall'articolo 13 del TUE ed istituito con il Trattato di Maastricht, ha iniziato la sua attività soltanto nel 1994, ma in realtà, le collettività territoriali, anche sul piano della cooperazione internazionale, hanno una storia che precede addirittura la creazione delle Comunità ⁽⁹⁾.

⁷ Come se il legislatore - al pari di certi arbitri di calcio dopo l'assegnazione di un rigore dubbio - sentisse l'impulso a procedere a un riequilibrio, magari sostanzialmente opportuno, ma legalmente discutibile.

⁸ FANTOZZI, AUGUSTO, "I rapporti tra ordinamento comunitario e autonomia finanziaria degli enti territoriali", in *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, 2008, 1038.

⁹ La creazione del *Consiglio dei Comuni e delle Regioni d'Europa* (CCRE) risale al 1951. I primi Stati generali dei comuni d'Europa si sono tenuti a Versailles nel 1953 e la *Conferenza permanente delle autorità locali e regionali*, istituita nell'ambito del Consiglio d'Europa, è del 1957. Oggi il CCRE, che beneficia dell'aiuto economico della Commissione europea, costituisce un'organizzazione amministrativa di autorità locali e regionali in Europa; più di 50 associazioni nazionali di città e regioni, provenienti da 40 Stati europei, ne sono membri. La Conferenza permanente delle autorità locali e regionali è invece un'assemblea politica paneuropea composta da 636 membri eletti - consiglieri regionali e municipali, sindaci e presidenti regionali - che rappresentano più di 200.000 collettività territoriali di ben 47 paesi europei. La Conferenza ha per obiettivo la promozione della democrazia territoriale e il miglioramento della *good governance* locale e regionale attraverso la diffusione nell'applicazione dei principi contenuti nella *Carta europea dell'autonomia locale*. Si veda ALLEGRI, GIUSEPPE, "Il ruolo del Comitato delle Regioni d'Europa nelle istituzioni comunitarie in trasformazione", in *Osservatorio sul Federalismo*, 4.12.2002; DELCAMP, ALAIN, "État, régions, collectivités territoriales et construction européenne" in *Revue du Marché commun et de l'Union européenne*, 1/2010, 34.

L'UNIONE EUROPEA E L'AUTONOMIA FISCALE DELLE COLLETTIVITÀ TERRITORIALI

Compito del Comitato è fare in modo che la legislazione dell'UE tenga conto della prospettiva locale e regionale. A tal fine il Comitato pubblica dei *pareri* sulle proposte legislative. Le tre grandi istituzioni europee (Commissione, Consiglio e Parlamento) devono necessariamente consultare il Comitato delle regioni prima che l'UE prenda decisioni su temi di competenza delle amministrazioni locali e regionali (si pensi, ad esempio, alle tematiche dell'occupazione, dell'ambiente, dell'istruzione o della salute pubblica).

Il Trattato di Lisbona ha rinforzato, almeno in parte, questo ruolo: la Commissione europea deve infatti consultarsi con gli enti locali e regionali - e le loro associazioni in tutta l'UE - già a partire dalla fase pre-legislativa ed il Comitato, nella sua qualità di portavoce degli enti locali e regionali, è direttamente coinvolto in questa fase. Una volta presentata la proposta legislativa, se tale proposta incide sulle competenze degli enti locali e regionali, la Commissione dovrà consultare di nuovo il Comitato. Purtroppo tale esercizio si esplica soltanto in alcuni settori di interesse per le politiche regionali, ma non in materia fiscale. Occorre inoltre sottolineare come - nel quadro istituzionale delineato dall'articolo 13 del TUE - il Comitato delle regioni, eserciti soltanto *funzioni consultive*, svolgendo un ruolo di mera assistenza delle grandi istituzioni dell'UE sopra citate.

Secondo un'autorevole dottrina⁽¹⁰⁾, le collettività territoriali non trovano uno spazio adeguato nel quadro legislativo comunitario - o almeno non lo trovavano prima dell'entrata in vigore del Trattato di Lisbona - proprio per la natura stessa del diritto dell'UE: pur se dotato di un proprio carattere distintivo, il diritto dell'UE altro non sarebbe che il prodotto di un accordo di diritto internazionale. Poiché i soggetti del diritto internazionale sono eminentemente gli Stati, non sorprende che abbiano voluto limitare a se stessi le prerogative essenziali di questa costruzione giuridica.

2.2 I principi dei trattati: il Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE)

Il TFUE è il trattato europeo che organizza il funzionamento dell'Unione, determinandone il campo d'applicazione, le modalità d'esercizio ed i limiti delle sue competenze.

Già nel suo *preambolo* indica chiaramente, tra gli obiettivi della sua azione, il rafforzamento dell'unità economica e la necessità d'assicurare il suo *sviluppo armonioso riducendo le disparità fra le differenti regioni e il ritardo di quelle meno favorite*⁽¹¹⁾. Il concetto è sviluppato nel suo Titolo XVIII, relativo alla *Coesione economica, sociale e territoriale*. All'articolo 174 si precisa che al fine di rafforzare tale coesione, *l'Unione mira a ridurre il divario tra i livelli di sviluppo delle varie regioni ed il ritardo delle regioni meno favorite. Tra le regioni interessate, un'attenzione particolare è rivolta alle zone rurali, alle zone interessate da transizione industriale e alle regioni che presentano gravi e permanenti svantaggi naturali o demografici, quali le regioni più*

¹⁰ FANTOZZI, AUGUSTO, *op. cit.* 1037.

¹¹ TFUE, *Preambolo*, quinto 'considerando'.

L'UNIONE EUROPEA E L'AUTONOMIA FISCALE DELLE COLLETTIVITÀ
TERRITORIALI

settentrionali con bassissima densità demografica e le regioni insulari, transfrontaliere e di montagna. ⁽¹²⁾

In realtà, come si vedrà meglio esaminando la politica della concorrenza, nel trattato le regioni rivestono essenzialmente la funzione di 'unità di misura territoriale' al fine di determinare gli ambiti applicativi delle politiche dell'Unione ⁽¹³⁾.

Per il resto, sono ben pochi i riferimenti espliciti alle regioni quali protagoniste attive della scena europea, se si escludono alcune referenze pressoché folcloristiche, come l'eccezione regionale alla protezione degli animali quali *esseri senzienti*, in nome dei *riti religiosi, le tradizioni culturali e il patrimonio regionale* (sic) ⁽¹⁴⁾. Insomma, si tratta niente poco di meno che della costituzionalizzazione della 'corrida' come evento culturale, quale contributo al pieno sviluppo degli Stati membri *nel rispetto delle loro diversità nazionali e regionali* ⁽¹⁵⁾!

Decisamente più interessanti i rilievi in tema di tutela giurisdizionale per le entità sub-statali.

Non vi sono dubbi sulla possibilità per una regione di proporre ricorso alla Corte di giustizia ai sensi dell'articolo 263, quarto comma, del TFUE ⁽¹⁶⁾. Esiste ormai una giurisprudenza consolidata in materia: se una collettività locale ha *la personalità giuridica in forza del diritto nazionale* essa va considerata *come una persona giuridica ai sensi dell'articolo [263], quarto comma, del Trattato* ⁽¹⁷⁾.

In quanto alla possibilità di presentare un ricorso alla Corte di giustizia, *per incompetenza, violazione delle forme sostanziali, violazione dei trattati o di qualsiasi regola di diritto relativa alla loro applicazione, ovvero per sviamento di potere*, ai sensi dell'articolo 263, secondo comma, il TFUE, ammette questa facoltà soltanto per le istituzioni dell'UE e per gli Stati

¹² Il *Fondo europeo di sviluppo regionale* è il principale strumento designato a contribuire alla correzione dei principali squilibri regionali esistenti nell'Unione (TFUE, articolo 176).

¹³ Per esempio in caso di calamità naturali, come previsto dal TUE, Art. 21, secondo comma, punto g); si veda altresì: TFUE, Art. 46, punto d); Artt. 91, secondo comma e 96, secondo comma; Art. 98; Art. 107, commi 2 e 3; Artt. 123 a 125; Art. 170; Art. 191, commi 1 e 3; Art. 196; ecc.; FANTOZZI, AUGUSTO, *op.cit.*, 1038.

¹⁴ TFUE, Articolo 13.

¹⁵ TFUE, Art. 167; ma naturalmente, in nome del cerchio-bottismo costituzionale europeo: *evidenziando nel contempo il retaggio culturale comune*.

¹⁶ *Qualsiasi persona fisica o giuridica può proporre ... un ricorso contro gli atti adottati nei suoi confronti o che la riguardano direttamente e individualmente, e contro gli atti regolamentari che la riguardano direttamente e che non comportano alcuna misura d'esecuzione*.

¹⁷ Sentenza del Tribunale del 30 aprile 1998, causa T-214/95 (*Vlaamse Gewest / Commissione*) in *Racc.* 1998, II-732, punto 28; ordinanza della Corte del 1° ottobre 1997 causa C-180/97 (*Regione Toscana / Commissione*), *Racc.* 1997, I-5247, punto 11.

membri, ma non per le altre collettività politiche e territoriali. Inoltre la competenza della Corte a pronunciarsi su di un eventuale ricorso presentato dal Comitato delle regioni è espressamente limitata alle questioni che mettono in gioco la salvaguardia delle *prerogative* proprie al Comitato stesso. Sul tema dei ricorsi giurisdizionali delle collettività territoriali la Corte ha avuto modo, a più riprese, di precisare in dettaglio il suo pensiero: ... *emerge con chiarezza dal sistema generale dei Trattati che la nozione di Stato membro, ai sensi delle norme istituzionali e, in particolare, di quelle relative ai ricorsi giurisdizionali, comprende le sole autorità di governo degli Stati membri delle Comunità europee e non può estendersi agli esecutivi di regioni o di comunità autonome, indipendentemente dalla portata delle competenze attribuite a questi ultimi. Ammettere il contrario equivarrebbe a pregiudicare l'equilibrio istituzionale voluto dai Trattati, i quali determinano in particolare le condizioni alle quali gli Stati membri, vale a dire gli Stati contraenti dei Trattati istitutivi e di quelli di adesione, partecipano al funzionamento delle istituzioni comunitarie. Le Comunità europee non possono infatti comprendere un numero di Stati membri superiore a quello degli Stati che le hanno costituite.*⁽¹⁸⁾

La posizione della Corte sembra ispirata dalla preoccupazione di non compromettere l'equilibrio istituzionale previsto dai Trattati. In particolare, si vuole evitare che la Corte sia chiamata a dirimere questioni puramente interne attraverso il ricorso ai sensi dell'articolo 263, come nel caso di conflitti istituzionali tra collettività territoriali appartenenti allo stesso Stato membro⁽¹⁹⁾. Tuttavia, una tale situazione può ugualmente verificarsi – e, di fatto, si è verificata, sovente proprio su questioni fiscali⁽²⁰⁾ – nel procedimento relativo alla domanda di pronuncia pregiudiziale.

¹⁸ Ordinanza della Corte del 1 ottobre 1997 nella causa C-180/97 (*Regione Toscana / Commissione*), *cit.*, punto 6; nella causa in questione, la Regione Toscana, aveva fatto valere in particolare che, tenuto conto delle competenze legislative attribuite dalla Costituzione italiana alle regioni, queste ultime assumono, nelle materie corrispondenti, la veste di Stato membro. Si veda altresì l'ordinanza simile nella causa C-95/97 (*Région Wallonne / Commissione*), e quanto statuito al punto 28 della sentenza del 30 aprile 1998 nella causa T-214-95 (*Vlaams Gewest / Commissione*).

¹⁹ LENAERT, KOEN; CAMBIEN, NATHAN, "Regions and the European Courts: Giving Shape to the Regional Dimension of Member States" in *European Law Review*, 2010, 610.

²⁰ Sentenza della Corte dell'11 settembre 2008, nei procedimenti da C-428/06 a C-434/06; molte delle cause riunite, ad esempio la C-430 (*Comunidad Autónoma de La Rioja / Diputación Foral de Álava*), si riferiscono ad azioni intentate da regioni spagnole confinanti, nei confronti delle tre province basche, che nell'ambito costituzionale spagnolo, godono di una particolare autonomia fiscale; *Racc.* 2008, I-6747. V. anche sentenza della Corte del 1° aprile 2008, causa C-212/06 (*Governo della Communauté française e a. / Governo Fiammingo*), *Racc.*, 2008, I-1683. Per un'ipotesi di conflitto costituzionale Stato/Regione trasmesso alla Corte di giustizia v. sentenza della Corte del 17 novembre 2009, causa C-169/08 (*Presidente del Consiglio / Regione Sardegna*), *Racc.* 2009, I-10821.

3 Limiti generali imposti dall'UE nell'attuazione delle politiche fiscali regionali

3.1 Premessa

La ripartizione delle competenze in materia fiscale tra Unione e Stati membri e quella tra Stati membri e regioni rispondono a logiche completamente diverse⁽²¹⁾. L'Unione, anche quando legifera in materia di tributi armonizzati - come nel caso dell'iva o delle accise - non è la destinataria del gettito fiscale che ne deriva (se non in piccola parte, attraverso il meccanismo delle 'risorse proprie'). Il suo intervento in campo fiscale è di pura *policy*, finalizzato ad un obiettivo più vasto: *l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno*. La ripartizione delle competenze fiscali all'interno di uno Stato membro a struttura federale o, comunque, decentralizzata, risponde invece all'esigenza di assicurare una maggiore autonomia, sul piano politico e finanziario, all'ente territoriale sotto-ordinato.

Per dirlo in altre parole, in entrambi i casi lo Stato si spoglia di proprie competenze fiscali originarie⁽²²⁾ per meglio rispondere alle diverse e contrapposte esigenze presentate nell'introduzione di questo contributo. Dato però che il passaggio di competenze fiscali dallo Stato membro verso l'Unione è legato principalmente alla necessità di un mercato interno efficiente, privo di barriere fiscali e governato da disposizioni uniformi (o almeno coerenti), e dall'esigenza di un miglior coordinamento di tipo politico-economico sul piano internazionale - funzioni entrambe di natura non finanziaria - gli aspetti budgetari e di gestione finanziaria non transitano verso l'Unione, ma restano allo Stato membro. Nella devoluzione fiscale verso le collettività territoriali è invece l'aspetto finanziario che è prioritario, mentre gli aspetti di *policy* restano generalmente in secondo piano. Non è raro così di assistere, per uno stesso tributo, ad una doppia 'spoliazione': armonizzazione dei principi impositivi trasferita verso l'Unione e riscossione e gestione del gettito conferita alle regioni.

Come la Corte di giustizia ha spesso sentenziato, uno Stato membro è *libero di distribuire come meglio crede le competenze a livello interno* e di realizzare gli obiettivi della politica comunitaria attraverso *provvedimenti adottati dalle autorità regionali o locali*⁽²³⁾, e *non spetta alle istituzioni comunitarie pronunciarsi sulla ripartizione delle competenze mediante le norme istituzionali di ciascuno Stato membro e sugli obblighi che possono*

²¹ TRAVERSA, EDOARDO, "Intégration européenne et fédéralisme fiscal interne: deux processus incompatibles? Une analyse juridique", in *Annales de Droit de Louvain*, 2/2007, 191.

²² L'originarietà statale della sovranità impositiva in qualche caso potrebbe essere discutibile. Si pensi, per esempio, in Spagna, all'autonoma potestà impositiva del Paese Basco, che precede la Costituzione democratica ed è da questa riconosciuta.

²³ Sentenza della Corte del 25 maggio 1982, causa 96/81 (*Commissione / Paesi Bassi*), punto 12, *Racc.* 1982, 1791.

L'UNIONE EUROPEA E L'AUTONOMIA FISCALE DELLE COLLETTIVITÀ
TERRITORIALI

incombere rispettivamente alle autorità del potere centrale e a quelle degli altri enti pubblici territoriali ⁽²⁴⁾.

Tuttavia, uno Stato membro *non può invocare disposizioni, prassi o situazioni del proprio ordinamento giuridico interno onde giustificare l'inosservanza degli obblighi derivanti dalle direttive comunitarie* ⁽²⁵⁾. In particolare, non può invocare, a propria giustificazione, per il mancato rispetto del diritto dell'UE, le disposizioni interne *che derivano dall'organizzazione costituzionale dello Stato stesso* ⁽²⁶⁾.

Soprattutto, di fronte alle istituzioni europee, lo Stato membro resta il solo responsabile della mancata attuazione degli obblighi (di fare o di non fare) che gli derivano dal diritto dell'UE. Anche nel caso in cui tali obblighi, sulla base della ripartizione interna delle competenze, rientrino tra quelli attribuiti alle autorità regionali, il trasferimento delle predette competenze non comporta anche il trasferimento della responsabilità che discenda da una violazione del diritto dell'UE da parte delle regioni, nell'esercizio delle competenze loro attribuite. Tale responsabilità deriva infatti agli Stati dal principio di *leale cooperazione* sancito dall'articolo 4, terzo comma, del TUE ⁽²⁷⁾, che obbliga gli Stati a rispettare gli impegni presi nei trattati o derivanti dagli altri atti delle istituzioni europee.

L'Unione europea ha una *competenza concorrente* con quella degli Stati membri per quel che riguarda il *mercato interno* (articolo 4, TFUE). Per quegli Stati in cui sia avvenuto un processo devolutivo di competenze specifiche, tale competenza è esercitata in concorrenza con le entità sub-statali in cui gli Stati membri si articolano. Tuttavia, è opportuno precisare che quando i trattati attribuiscono all'Unione una competenza concorrente con quella degli Stati membri in un determinato settore, gli Stati membri (o eventualmente le predette entità sub-statali in cui si articolano) possono effettivamente esercitare tale competenza - e quindi possono legiferare e adottare atti giuridicamente vincolanti in tale settore - *soltanto nella misura in cui l'Unione non ha esercitato la propria* (articolo 2, secondo comma, TFUE).

²⁴ Ordinanza della Corte del 1° ottobre 1997 causa C-180/97 (*Regione Toscana / Commissione*), *cit.*, punto 5.

²⁵ Sentenza della Corte del 2 febbraio 1982, causa 68/81 (*Commissione / Belgio*), punto 5, *Racc.* 1982, 153.

²⁶ Sentenza della Corte del 1° aprile 2008, causa C-212/06 (*Governo della Communauté française e a. / Governo Fiammingo*), *cit.*, punto 58.

²⁷ *In virtù del principio di leale cooperazione, l'Unione e gli Stati membri si rispettano e si assistono reciprocamente nell'adempimento dei compiti derivanti dai trattati. Gli Stati membri adottano ogni misura di carattere generale o particolare atta ad assicurare l'esecuzione degli obblighi derivanti dai trattati o conseguenti agli atti delle istituzioni dell'Unione. Gli Stati membri facilitano all'Unione l'adempimento dei suoi compiti e si astengono da qualsiasi misura che rischi di mettere in pericolo la realizzazione degli obiettivi dell'Unione* (TUE, articolo 4, comma 3).

In effetti, la potestà normativa per *l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno* (articolo 114, TFUE) è in gran parte passata dagli Stati membri all'Unione, ma non per quanto riguarda la fiscalità, dove il passaggio è stato minimo. L'articolo 113 del TFUE prevede la possibilità di un'armonizzazione fiscale, ma la limita alle imposte indirette e nella misura strettamente necessaria ad assicurare la realizzazione del mercato interno e al fine di evitare *distorsioni di concorrenza*. L'area armonizzata in materia di imposte dirette è ancora più ridotta: l'articolo 115 del TFUE consente il *ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri* attraverso lo strumento della direttiva anche in materia fiscale, ma soltanto nel caso in cui la legislazione fiscale degli Stati membri abbia un'*incidenza diretta* sul funzionamento del mercato interno. *Ca va sans dire*, tutti i provvedimenti dell'Unione in materia fiscale richiedono l'unanimità.

In generale, la fiscalità resta dunque nella sfera di competenza degli Stati membri (ed eventualmente, delle regioni) e l'intervento legislativo dell'Unione avviene principalmente per appianare quelle differenze fiscali che, pur non essendo di natura discriminatoria - e che pertanto sfuggono al controllo della Corte ed alla sua cd. 'armonizzazione negativa' - si presentano come ostacoli inaccettabili al mercato interno⁽²⁸⁾. Ovviamente, in quelle aree in cui la fiscalità è armonizzata a livello dell'Unione, non si riducono soltanto le possibilità d'intervento degli Stati membri, ma anche quelle delle regioni per le competenze loro attribuite. È il caso, in particolare, per alcune imposte indirette armonizzate ai sensi dell'articolo 113 del TFUE, come meglio si vedrà più avanti.

3.2 La fiscalità regionale, l'unione doganale, la libera circolazione ed il mercato interno

I tributi istituiti dalle regioni così come quelli adottati dagli Stati membri a livello nazionale, devono rispettare le libertà fondamentali che rappresentano la quintessenza del mercato interno, non creare ostacoli ingiustificati e non discriminare i cittadini degli altri Stati membri. Vediamo, in pratica, come tale precetto si realizza.

Il mercato unico è definito dal Trattato come *uno spazio senza frontiere interne, nel quale è assicurata la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali secondo le disposizioni dei trattati* (TFUE, articolo 26, secondo comma). In questa disposizione del Trattato il termine *frontiere* può essere interpretato sia in senso tradizionale, come un richiamo alle frontiere inter-statali che ancora delimitano gli Stati membri, sia in senso lato, riferendosi genericamente a ogni tipo di barriera fisica o economica - e pertanto anche intra-statale - che ostacoli le libertà fondamentali. Nel successivo articolo 28 del TFUE, che sancisce la libera circolazione delle merci all'interno dell'Unione, il Trattato vieta invece in

²⁸ FANTOZZI, AUGUSTO, *op. cit.*, 1039.

modo più esplicito l'applicazione di dazi doganali all'importazione *fra gli Stati membri* (TFUE, articolo 28).

Non vi sono dubbi che un tributo regionale considerato equivalente a un dazio doganale, e che pertanto ostacoli la libera circolazione delle merci tra Stati membri, violi il diritto dell'UE esattamente come lo farebbe un tributo simile d'origine statale. La Corte di giustizia ha avuto modo di pronunciarsi a più riprese su questo tema, anche su un tributo regionale siciliano: la cd. 'tassa sul tubo' ⁽²⁹⁾.

Sarebbe compatibile con il diritto dell'Unione una misura fiscale regionale che si presenti come una barriera all'interno di uno Stato membro, ma, nel contempo, non ostacoli la libera circolazione inter-statale delle merci? Anche in questo caso la Corte ha risposto negativamente. Poiché *il principio dell'unione doganale si estende al complesso degli scambi di merci ... esso esige che sia garantita in generale la libera circolazione delle merci all'interno dell'unione e non esclusivamente il commercio tra Stati* ⁽³⁰⁾. Pertanto *i tributi riscossi in base al valore e percepiti da uno Stato membro sia sulle merci introdotte in una regione determinata del suo territorio in provenienza unicamente da altre regioni del medesimo Stato, sia sulle merci spedite da una regione e destinate unicamente ad altre regioni del medesimo Stato, costituiscono tasse d'effetto equivalente a dazi doganali, rispettivamente all'importazione e all'esportazione* ⁽³¹⁾.

²⁹ La regione Sicilia aveva istituito un tributo con finalità di protezione ambientale (legge regionale 26 marzo 2002, n. 2) sui gasdotti, che in realtà colpiva esclusivamente il transito del gas importato dall'Algeria e destinato ad altre regioni italiane e Stati membri. Per la Corte tale misura violava le disposizioni in materia di politica commerciale dell'UE (articolo 207 TFUE), l'accordo di cooperazione tra l'UE e l'Algeria e costituiva un onere pecuniario gravante su merci che attraversano una frontiera e quindi si configurava come *una tassa di effetto equivalente* ad un dazio doganale, proibita dal diritto dell'UE a prescindere da qualsiasi considerazione circa lo scopo ambientale della misura; sentenza della Corte del 21 giugno 2007, causa C-173/05 (*Commissione / Italia - tassa gasdotti*), *Racc.* 2007, I-4929. Per un ampio commento v. LA SCALA, AGOSTINO ENNIO, "Il carattere ambientale di un tributo non prevale sul divieto di introdurre tasse ad effetto equivalente ai dazi doganali", in *Rassegna Tributaria*, 4/2007, 1309.

³⁰ Sentenza del 9 agosto 1994, cause riunite C-363/93, C-407/93, C-408/93, C-409/93, C-410/93 E C-411/93 (*Lancry e a.*), *Racc.* 1994, I-3978, punto 29. D'altronde tale divieto è previsto anche dalla Costituzione italiana, che all'articolo 120, primo comma, recita: *la Regione non può istituire dazi di importazione o esportazione o transito tra le Regioni, né adottare provvedimenti che ostacolino in qualsiasi modo la libera circolazione delle persone e delle cose tra le Regioni*. Nel dispositivo costituzionale per il vero manca un riferimento alle altre libertà fondamentali del Trattato; v. GALLO FRANCO; MELIS GIUSEPPE, "The Italian Tax System: International and EU Obligations and the Realization of Fiscal Federalism", in *Bulletion for International Taxation*, 9/2010, 402.

³¹ Sentenza della Corte del 14 settembre 1995, procedimenti riuniti C-485/93 e C-486/93 (*Simitzi*), *Racc.* 1995, I-2669.

L'UNIONE EUROPEA E L'AUTONOMIA FISCALE DELLE COLLETTIVITÀ
TERRITORIALI

Com'è stato osservato, i vantaggi dell'abolizione delle barriere alla libera circolazione tra gli Stati membri sarebbero facilmente compromessi se le regioni con poteri fiscali autonomi, potessero liberamente istituire tali barriere tra di loro: *tenendo conto delle tendenze al decentramento regionale in diversi Stati membri, questo può diventare un problema serio. Per quanto vantaggioso il decentramento possa essere nell'ottica della sussidiarietà e della responsabilità democratica, esso non può realizzarsi a costo di compromettere, di fatto, l'area della libera circolazione o l'effetto utile del diritto comunitario* ⁽³²⁾.

Tuttavia, per quel che riguarda le altre libertà del TFUE, la giurisprudenza della Corte in materia di tributi introdotti su base territoriale è ben più ridotta. La ragione va ricercata, prevalentemente, nella struttura delle misure fiscali regionali. Infatti, i tributi locali, per loro natura, privilegiano come base imponibile od oggetto del tributo i beni immobili e le merci piuttosto che i redditi individuali, le transazioni finanziarie o le attività economiche transfrontaliere ⁽³³⁾. Inoltre, in materia di libera circolazione delle persone dei servizi o dei capitali, l'attitudine interpretativa della Corte in materia di *situazioni puramente interne* è molto più restrittiva di quella a cui si è accennato in precedenza in materia di merci ⁽³⁴⁾.

Anche in tale materia la Corte ha comunque avuto modo di pronunciarsi e, in alcuni casi - a tutela del mercato interno - ha ritenuto dei tributi regionali contrari al diritto dell'UE.

È il caso ad esempio dell'imposta sarda sullo scalo turistico degli aerei adibiti al trasporto privato e delle imbarcazioni da diporto di grandi dimensioni (la cd. 'tassa sul lusso') ⁽³⁵⁾. Un'imposta regionale che doveva gravare sugli esercenti degli aeromobili e delle unità da diporto aventi il domicilio fiscale fuori dal territorio regionale e che la Corte ha ritenuto essere contraria alle disposizioni del Trattato in materia di libera prestazione dei servizi.

³² Conclusioni dell'Avvocato generale Sharpston del 28 giugno 2007 nella già citata causa C-212/06 (*Governo della Communauté française e a. / Governo Fiammingo*): *Racc.*, 2008, I-1683, punto 118.

³³ TRAVERSA, EDOARDO, *L'autonomie fiscale des Régions...*, cit., 226.

³⁴ A questo proposito è interessante lo 'sfogo' dell'Avvocato generale Sharpston al punto 116 delle già citate Conclusioni nella causa C-212/06: *Confesso di trovare qualcosa di profondamente paradossale nell'idea che, malgrado gli sforzi profusi negli ultimi 50 anni per abolire le barriere alla libera circolazione tra gli Stati membri, autorità decentrate possano reintrodurre ostacoli dalla porta di servizio istituendoli all'interno degli Stati membri. Ci si potrebbe chiedere retoricamente in che tipo di Unione europea ci troviamo se la libera circolazione viene garantita tra Dunquerque (Francia) e De Panne (Belgio) ma non fra Jodoigne [Belgio - Wallonia] e Hoegaarden [Belgio - Fiandre].*

³⁵ Legge della Regione Sardegna dell'11 maggio 2006, n. 4, *recante disposizioni varie in materia di entrate, riqualificazione della spesa, politiche sociali e di sviluppo*, e successive modifiche; v. DAMI, FILIPPO, "L'autonomia tributaria regionale ed i vincoli statali e comunitari all'indomani della pronuncia di legittimità delle cd. «tasse sul lusso»", in *Diritto e pratica tributaria*, 2008, II, 825.

Per la Corte va rammentato ... che, nel settore della libera prestazione dei servizi, un provvedimento fiscale nazionale che ostacoli l'esercizio di tale libertà può costituire una misura vietata, sia ch'esso emani dallo Stato stesso sia che emani da un ente locale ⁽³⁶⁾. Nel caso specifico, la misura fiscale adottata dalla regione Sardegna avrebbe avuto l'effetto di rendere più onerosi per i cittadini dell'UE i servizi forniti da un operatore non residente in Sardegna ⁽³⁷⁾. Tale costo supplementare a carico degli operatori non residenti avrebbe altresì offerto un vantaggio competitivo alle imprese residenti in Sardegna (che la Corte ha ritenuto illegittimo anche sotto il profilo dei principi UE in materia di aiuti di Stato).

Una diversità di trattamento in materia fiscale tra soggetti residenti e non-residenti è ritenuta in genere ammissibile ai sensi del diritto dell'UE, in quanto, ai fini dell'applicazione delle regole di diritto tributario internazionale sulla ripartizione della sovranità impositiva tra paese della fonte e paese della residenza, il possesso della residenza fiscale costituisce, di per sé, un elemento distintivo sufficiente delle due posizioni tributarie ⁽³⁸⁾. Tuttavia, nel caso in cui - come per la tassa sarda - tra un'impresa non residente e una residente che svolga un'attività lavorativa analoga non sussista alcuna obiettiva diversità di situazione, una disparità di trattamento non può essere giustificata e costituisce una restrizione alla libera circolazione nel mercato interno.

Infine, in materia di libertà di stabilimento, merita di essere citato il caso della legislazione fiamminga sulle imposte di successione (in Belgio regionalizzate) ⁽³⁹⁾. La legislazione in materia di successioni della regione

³⁶ Sentenza della Corte del 17 novembre 2009, causa C-169/08 (*Presidente del Consiglio / Regione Sardegna*), cit. punto 29; sentenza della Corte dell'8 settembre 2005 nei procedimenti riuniti C-544/03 e C-545/03 (*Mobistar e Belgacom Mobile*), *Racc.* 2005, I-7736, punto 28.

³⁷ Nella causa in questione la Commissione europea ha osservato che ... i servizi sui quali l'imposta regionale sullo scalo ha un'incidenza possono rivestire un carattere transfrontaliero poiché tale imposta, da un lato, può incidere sulla possibilità delle imprese stabilite nella regione interessata di offrire servizi di scalo negli aerodromi e nei porti a cittadini e ad imprese stabiliti in un altro Stato membro e, dall'altro, ha un'incidenza sull'attività delle imprese straniere aventi la loro sede in un altro Stato membro e che assumono l'esercizio di unità da diporto in detta regione; sentenza della Corte del 17 novembre 2009, causa C-169/08 (*Presidente del Consiglio / Regione Sardegna*), cit. punto 28. Per un più ampio commento: VEZZOSO, GIOVANNI: "Le tasse sarde sul lusso al vaglio della Corte costituzionale e della Corte di giustizia CE", in *Diritto e pratica tributaria*, 2010 II, 40; LOMBARDI, ORIANA, "Tassa sul lusso: un'occasione per riflettere su autonomia tributaria regionale, legislazione statale e diritto europeo quali tasselli di un mosaico più unitario", in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2010, 429.

³⁸ Sentenza della Corte del 14 febbraio 1995, causa C-279/93 (*Finanzamt Köln-Altstadt / Roland Schumacker*), *Racc.* 1995, I-249, punti 31-32 e 34.

³⁹ Sentenza della Corte del 25 ottobre 2007, causa C-464/05 (*Geurts e Vogten*), *Racc.* 2007, I-9325; v. PARISIS, GAUTHIER "Arrêt Geurts. Les transmissions

delle Fiandre prevedeva l'esenzione dal pagamento dei diritti di successione per le imprese familiari nel caso in cui tale impresa impiegasse un certo numero di lavoratori nella regione. Per la Corte di giustizia, una legislazione regionale che determini una disparità di trattamento fiscale tra imprese - in materia di imposte di successione - fondandosi sul criterio del luogo in cui tali imprese impieghino dei lavoratori è, in linea di principio, contraria all'articolo 49 del TFUE in quanto costituisce una discriminazione (seppure indiretta) idonea ad ostacolare l'esercizio della libertà di stabilimento. Per il vero, tale sentenza non ha raccolto l'unanimità dei giudizi della dottrina in quanto, non terrebbe nel debito conto le finalità d'una simile legislazione regionale, tesa ad assicurare la trasmissione generazionale d'impresa ed il mantenimento dei livelli occupazionali sul territorio, giustificazioni sovente accettate dalla Commissione in materia di controllo delle regole della concorrenza ⁽⁴⁰⁾.

3.3 Le regole in materia di aiuti di Stato e l'autonomia fiscale regionale

3.3.1 Gli aiuti fiscali: quadro generale

Il gettito fiscale non assolve soltanto la funzione di finanziare i complessi bisogni di uno Stato e delle sue suddivisioni territoriali e i servizi da loro forniti.

Che non vi sia una semplice rispondenza tra le imposte pagate allo Stato dai contribuenti ed i servizi da loro ottenuti è a tutti noto, ma in genere si attribuiscono queste disparità all'utilizzo in chiave redistributiva delle risorse fiscali, in applicazione del principio - in Italia, costituzionalmente sancito - della 'capacità contributiva' e quindi ad una funzione etica e di solidarietà sociale dello strumento fiscale. Se però spostiamo il nostro centro d'interesse verso il mondo delle imprese, vediamo che le risorse fiscali svolgono anche un'altra funzione qualitativamente e quantitativamente non trascurabile.

Gli Stati o le regioni possono utilizzare le loro risorse fiscali per procedere ad una sorta d'interventismo economico, utilizzando la 'spesa fiscale' per aiutare le imprese del proprio Stato o della propria regione a svilupparsi, a conquistare mercati o semplicemente a scomparire in maniera socialmente meno traumatica ⁽⁴¹⁾. È altresì evidente che questo interventismo ha tendenza ad accentuarsi nei momenti di difficile congiuntura economica come quelli che stiamo vivendo.

Gli Stati membri e le regioni non sono però completamente liberi di agire come credono. Il corretto funzionamento delle regole della concorrenza -

d'entreprises en exonération de droits sous le feu de la législation européenne", in *Journal des tribunaux / droit européen*, 2008, 76.

⁴⁰ TRAVERSA, EDOARDO, *L'autonomie fiscale des Régions...*, cit., 230.

⁴¹ COMMUNIER, JEAN-MICHEL, *Droit fiscal communautaire*, 2001, 124.

L'UNIONE EUROPEA E L'AUTONOMIA FISCALE DELLE COLLETTIVITÀ
TERRITORIALI

nell'Unione come in altri contesti internazionali ⁽⁴²⁾ - esige, come principio basilare, che le leggi del mercato non vengano falsate a favore dei propri produttori e a spese dei concorrenti degli altri Stati membri. Nell'ordinamento giuridico dell'UE tale obiettivo trova, tra l'altro, un sostegno efficace nelle disposizioni contenute negli articoli 107-109 del TFUE relative agli aiuti di Stato ⁽⁴³⁾.

Per il TFUE, come si è visto in precedenza, il mercato unico consiste in uno spazio di totale libertà di circolazione per persone, servizi, capitali e soprattutto merci. Da questo stesso fondamentale obiettivo dell'Unione, oltre a prendere origine il complesso di norme che proibiscono agli Stati membri di applicare diritti doganali alle frontiere interne, discende il divieto di frapporre ostacoli alla libera concorrenza transfrontaliera. Su quest'ultimo punto il TFUE è categorico: tutti gli interventi esterni, tutti gli aiuti - e quindi anche gli aiuti di natura fiscale - suscettibili di turbare la concorrenza sono proibiti in via di principio, in quanto incompatibili con il mercato unico.

Ovviamente, un tale divieto sarebbe politicamente insostenibile come proibizione assoluta poiché, anche in una concezione economica strettamente liberale non si può immaginare che uno Stato si privi totalmente della possibilità di intervenire finanziariamente nelle attività economiche del proprio Paese, almeno quando si tratti di correggere gravi squilibri o rimediare a situazioni d'emergenza ⁽⁴⁴⁾. Per questa ragione il principio d'interdizione trova nello stesso Trattato una serie di limiti; delle deroghe ben precise che lasciano un certo margine di manovra agli Stati membri e a tutte le collettività territoriali, in particolare a quelle dotate di una qualche sovranità fiscale.

Il concetto di 'aiuto di Stato', anche senza entrare nel dettaglio di tutti gli elementi che ne costituiscono l'esatta nozione giuridica, è noto: quando uno Stato membro o una regione concedono delle sovvenzioni ad una determinata impresa e questa ne trae beneficio a discapito dei suoi concorrenti la distorsione del mercato è evidente. Ma in cosa consiste più esattamente un 'aiuto fiscale' per l'UE? e, quale è la sua dimensione regionale?

Gli aiuti fiscali rientrano tra gli aiuti cd. *negativi* ⁽⁴⁵⁾. Una forma di aiuto

⁴² Si veda, in particolare, nell'ambito della normativa base dell'Organizzazione Mondiale del Commercio gli articoli VI, XVI e XXIII dell'accordo GATT e le successive modifiche concluse nel quadro dell'Uruguay Round del 1994; v. FICHERA, FRANCO, "Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario", in *Rivista di Diritto Finanziario*, 1, 1998, 85.

⁴³ Oltre ad essere assicurato dall'applicazione rigorosa del divieto di accordi anticoncorrenziali, di abuso di posizione dominante e dalla disciplina sulle concentrazioni fra imprese, previsti agli articoli 101 e 102 del TFUE.

⁴⁴ SALIMBENI, GIOVANNI, "Gli aiuti pubblici alle imprese. Profili generali" in *Rivista di Diritto Europeo*, 1/1995, 13.

⁴⁵ È giurisprudenza costante che la nozione di aiuto è più generale di quella di sovvenzione, dato che non designa soltanto prestazioni positive del genere delle sovvenzioni stesse, ma anche interventi i quali, in varie forme, alleviano gli oneri che

L'UNIONE EUROPEA E L'AUTONOMIA FISCALE DELLE COLLETTIVITÀ
TERRITORIALI

meno evidente ma altrettanto efficace per i beneficiari e ugualmente problematica per i fragili equilibri del mercato dell'Unione. In sostanza, la diversità tra una 'sovvenzione' e un 'aiuto fiscale' è d'ordine puramente pratico. Anziché trasferire del denaro pubblico dalle casse dello Stato o della regione ai conti dell'impresa beneficiaria, lo Stato rinuncia ad incamerare dei tributi che altrimenti l'impresa dovrebbe versargli. Vi è inoltre, un'altra differenza più sottile. Come è stato autorevolmente osservato ⁽⁴⁶⁾, l'aiuto fiscale è 'fuori bilancio'. Ciò vuol dire che offre molta più flessibilità all'entità pubblica che lo concede, sia essa centrale o locale, e indubbiamente, essendo più 'discreto', il suo impatto sull'opinione pubblica è minore. Inoltre, trattandosi di tributi non ancora riscossi, diventa generalmente arduo quantificarli in misura adeguata.

Nell'Unione europea l'impiego del sistema tributario a fini di aiuto alle imprese è di estrema rilevanza, le agevolazioni fiscali costituiscono infatti, ormai da molti anni, quasi un terzo degli aiuti complessivi erogati dagli Stati membri al settore industriale ⁽⁴⁷⁾.

Come si è detto, la fiscalità è principalmente una competenza degli Stati membri (o delle loro suddivisioni politiche e territoriali) che, tuttavia devono esercitarla nel pieno rispetto dei principi dei trattati europei. Ciò si traduce, in pratica, nel seguente principio: la 'natura fiscale' di un provvedimento non potrà essere invocata come ragione sufficiente a escluderlo dal campo d'applicazione delle disposizioni del TFUE. Né, pertanto, potrà escludersi a priori un esame dell'UE di un 'aiuto' ('aiuto pubblico' per definizione, nel caso della fiscalità), in ossequio a quanto chiaramente indicato nel primo comma dell'articolo 107 del TFUE, ove si afferma l'incompatibilità con il mercato comune degli aiuti concessi *sotto qualsiasi forma*. Il concetto è stato esplicitamente ribadito, più volte, dalla Commissione europea e dalla stessa

normalmente gravano sul bilancio di un'impresa e che di conseguenza, senza essere sovvenzioni in senso stretto, ne hanno la stessa natura e producono identici effetti (sentenza del 15 novembre 2011 cause riunite C-106/09P e C-107/09P (Commissione / Gibilterra), non ancora pubblicata, punto 71); sentenza dell'8 settembre 2011, cause riunite da C-78/08 a C-80/08, (Paint Graphos e a.), non ancora pubblicata, punto 45; sentenza dell'8 novembre 2001, causa C-143/99 (Adria-Wien Pipeline), Racc. 2001, I-8365, punto 38; v. COMMUNIER, JEAN-MICHEL, *cit.*, 135.

⁴⁶ MONTI, MARIO, "EU Policy towards fiscal state aid", discorso tenuto all'Universiteit Nyenrode, il 22 gennaio 2002, in occasione del seminario *State Aid and Tax*; v. EASSON, ALEX J., "Tax Competition and Investment Incentives", in *EC Tax Journal*, 1/1997, 1, 63; SCHÖN, WOLFGANG, "Taxation and State Aid Law in the European Union", in *Common Market Law Review*, 1999, 911.

⁴⁷ COMMISSIONE EUROPEA, *Nono censimento degli aiuti di Stato nell'UE*; documento COM(2001)403 del 18 luglio 2001, 18, punto 41; COMMISSIONE EUROPEA, *Scoreboard - Data on State aid expenditure*, Tavola I.5: [Aid to industry and services by aid instrument and by Member State \(2008-2010\)](#), dati aggiornati al 31 Dicembre 2010; v. FICHERA, FRANCO, *cit.* 85.

Corte di giustizia (⁴⁸). E' evidente che la sottomissione al controllo previsto dalla disciplina in materia di aiuti di Stato di una misura fiscale adottata da una regione presenta un impatto politico non indifferente. Infatti, il margine di manovra per l'ente erogante ne risulta fortemente limitato, tanto per quel che riguarda le modalità applicative della misura che per la sua stessa determinazione (⁴⁹).

La Commissione europea, una volta identificata la misura fiscale come un aiuto ai sensi delle disposizioni del TFUE, può imporre alla regione (*rectius*: allo Stato membro cui la regione appartiene, essendo lo Stato - come si è detto - il suo solo interlocutore) limiti sostanziali all'esercizio della sua competenza fiscale. La Commissione è autorizzata a dichiarare incompatibile la misura, qualificata come 'aiuto di Stato' che non rientri tra le deroghe previste al secondo e terzo comma dell'articolo 107 TFUE ed a proibirne la messa in esecuzione e, nel caso in cui la misura sia stata attuata senza il suo consenso, ad esigere la restituzione dell'aiuto finanziario erogato.

Per quanto riguarda le misure fiscali adottate dalle entità sub-statali, due elementi costitutivi del concetto di 'aiuto' ai sensi del diritto dell'UE sembrano essere particolarmente rilevanti: l'origine statale dell'aiuto ed il cd. criterio della 'selettività territoriale'. Ci limiteremo pertanto in questa sede ad una presentazione generale di questi due elementi.

3.3.2 *L'origine 'statale' di un aiuto erogato da una regione*

L'articolo 107, primo comma, del TFUE sancisce l'incompatibilità con il mercato interno degli *aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali*. Questa espressione implica pertanto la necessità di analizzare la nozione di Stato e quella di risorse statali e vedere se essa include, o meno, le regioni e le risorse regionali.

Per la Corte di giustizia la nozione di Stato deve essere interpretata in senso ampio. L'articolo 107 non si applica pertanto ai soli comportamenti dello Stato-persona, ma anche a quelli da attribuire alle istituzioni e alle autonomie territoriali, e cioè a quei soggetti che concorrono a formare lo Stato-ordinamento (⁵⁰). La Corte di giustizia ha precisato come, il fatto che un *programma di sovvenzioni sia stato adottato da uno Stato federato o da una*

⁴⁸ COMMISSIONE EUROPEA, *Comunicazione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese*; SEC(98)1800 del 18 novembre 1998, punto 8; in *GUCE*, C384, del 10.12.1998, 3. v. sentenza della Corte del 25 giugno 1970, 47/69 (*Francia / Commissione*), *Racc.* 1970, 487, e, sentenza del Tribunale del 27 gennaio 1998, T-67/94 (*Ladbroke / Commissione*), *Racc.* 1998, II-1, punto 52.

⁴⁹ SAPONARO, FABIO, "L'armonizzazione fiscale e il ruolo delle autonomie locali nel sistema pre-federale europeo", in *Rivista di Diritto Tributario*, 10/2002, 1064 parla di una vera e propria limitazione della sovranità fiscale; nello stesso senso: KEPPELNE, JEAN-PAUL, "Politiques fiscales nationales et contrôle communautaire des aides d'Etat", in *Journal des tribunaux - Droit européen*, 2000, 66, 26.

⁵⁰ VUILLERMOZ, RICCARDO, *Vademecum sulla disciplina dell'Unione europea in materia di aiuti di Stato*, 2012, 8.

L'UNIONE EUROPEA E L'AUTONOMIA FISCALE DELLE COLLETTIVITÀ
TERRITORIALI

collettività territoriale e non dall'autorità federale centrale non osta all'applicazione dell'art. [107], n. 1, del trattato, qualora ne ricorrano i presupposti. Allargando ulteriormente il campo di applicazione del citato articolo, la Corte precisa che esso nominando gli aiuti concessi "dagli Stati ovvero mediante risorse statali sotto qualsiasi forma", si riferisce a tutte le sovvenzioni finanziate col pubblico danaro. Risulta pertanto evidente alla Corte che gli aiuti concessi da enti regionali e locali degli Stati membri, indipendentemente dal loro statuto e dalla loro denominazione, sono soggetti al sindacato di conformità di cui all'art. [107] del trattato ⁽⁵¹⁾.

Il concetto di 'risorse pubbliche' è interpretato in modo ampio dalla Corte di giustizia, che dà prevalenza all'aspetto sostanziale su quello formale, verificando se la misura è effettivamente supportata, direttamente o indirettamente, da fondi pubblici. Un'altra sentenza della Corte permette di chiarire, in senso ampio, tale concetto: per la Corte, *come si desume dalla stessa lettera dell'art. [107], n. 1, la sovvenzione non deve necessariamente essere finanziata col denaro dello Stato perché si tratti di una sovvenzione statale* ⁽⁵²⁾.

L'aiuto può dunque essere concesso da un soggetto, anche di diritto privato - quale ad esempio una società a partecipazione pubblica per il finanziamento delle attività imprenditoriali regionali - qualora siano implicate risorse provenienti dallo Stato o da una sua suddivisione territoriale o che rientrano nella sfera della disponibilità delle predette entità pubbliche. Ed ancora, *l'articolo [107], n. 1, del trattato, comprende tutti gli strumenti pecuniari che il settore pubblico può realmente usare per sostenere imprese, a prescindere dal fatto che questi strumenti appartengano o meno permanentemente al*

⁵¹ Sentenza della Corte di giustizia del 14 ottobre 1987, causa 248/84, (*Germania / Commissione*), *Racc.* 1987, 4013, punto 17; sentenza del 22 marzo 1977, causa 78/76 (*Steinike e Weinlig / Germania*), *Racc.* 1977, 595; sentenza del 24 gennaio 1978, causa 82/77 (*Paesi Bassi / Van Tiggele*), *Racc.* 1978, 25; sentenza del 13 ottobre 1982, cause riunite 213/81 e 215/81 (*Norddeutsches Vieh- und Fleischkontor Will v. BALM*), *Racc.* 1982, 3583; sentenza del 14 novembre 1984, causa 323/82 (*Intermills / Commissione*), *Racc.* 1984, 3809; sentenza del 17 marzo 1993, cause riunite C-72/91 e C-73/91 (*Sloman Neptun*), *Racc.* 1993, I-887. Si vedano anche le sentenze del Tribunale del 6 marzo 2002, cause riunite T-127/99, T-129/99 e T-148/99 (*Diputación Foral de Álava e.a. / Commissione*), *Racc.* 2002, II-1330, punto 142; e del 23 ottobre 2002, cause riunite da T-346/99 a T-348/99 (*Diputación Foral de Álava e.a. / Commissione*), *Racc.* 1999, II-4287, punto 62. A questo proposito può essere utile segnalare che, già nel 1963, la Corte costituzionale italiana con sentenza del 9 aprile 1963, n. 49. - proprio in riferimento alla regione Sicilia - aveva constatato la violazione dell'articolo 93 (attualmente articolo 108 del TFUE) del trattato; v. POCAR, FAUSTO, *Diritto dell'Unione europea*, 2010, 337. Per un approfondimento della questione delle possibili violazioni degli obblighi internazionali da parte delle regioni si rinvia a VUILLERMOZ, RICCARDO, *La Belgique, l'Espagne et l'Italie face à l'intégration juridique communautaire*, 2003, in particolare 622-666.

⁵² Sentenza della Corte del 30 gennaio 1985 causa 290/83 (*Commissione / Francia - Caisse nationale du Crédit agricole*), *Racc.* 1985, 439, punto 14.

patrimonio del suddetto settore. È sufficiente pertanto la 'disponibilità' delle somme erogate anche se tali somme non appartengono 'tecnicamente' al patrimonio dello Stato, ma restano *costantemente sotto il controllo pubblico, e dunque a disposizione delle autorità nazionali competenti* ⁽⁵³⁾.

Il fatto poi che si tratti semplicemente di un minor gettito per l'erario, non cambia la natura di 'risorsa pubblica' di tale mancato introito ⁽⁵⁴⁾. Come già accennato, si è in presenza di un aiuto pubblico anche nel caso in cui vi sia, da parte dei pubblici poteri - centrali o locali - una rinuncia a percepire tributi già accertati o altre spettanze dovute ⁽⁵⁵⁾.

3.3.3 *La selettività regionale*

Il concetto di 'selettività' è indubbiamente il più complesso tra i criteri enunciati dalla disposizione-chiave del TFUE in materia di aiuti di Stato ed affidati dallo stesso Trattato all'esercizio di valutazione e controllo dei servizi della Commissione europea. La formulazione del principio è riscontrabile nel primo comma dell'articolo 107 laddove si precisa che sono incompatibili con il mercato interno quegli aiuti concessi dagli Stati che favoriscono *talune imprese o talune produzioni*. Come è stato osservato ⁽⁵⁶⁾ la specificità o selettività della misura può essere vista da più angolature: nei confronti del beneficiario (è il caso degli aiuti cd. "settoriali"), dell'attività destinataria del vantaggio fiscale (aiuti cd. "orizzontali"), o del territorio assistito. Gli aiuti regionali rientrano in quest'ultima prospettiva.

Ragionando *a contrariis*, dal criterio appena enunciato può dedursi un corollario molto importante: le misure fiscali che non possono essere considerate come selettive - le cd. 'misure generali' - sono fuori dal campo d'applicazione dell'articolo 107, primo comma, del TFUE. Diventa pertanto fondamentale determinare l'ambito applicativo della misura fiscale per stabilire se si tratta di un aiuto.

⁵³ Sentenza della Corte del 16 maggio 2000, causa C-83/98 (*Francia / Ladbroke Racing Ltd e Commissione*), *Racc.* 2000, I-3271, punto 50.

⁵⁴ Sentenza della Corte del 23 febbraio 1961, causa 30/59 (*De Gezamenlijke Steenkolenmijnen*), *Racc.* 1961, 39; sentenza della Corte del 15 marzo 1994, causa C-387/92 (*Banco Exterior de España*), *Racc.* 1994, I-877 punto 13. Per la dottrina, v. TERRA, BEN; WATTEL PETER, *European Tax Law*, 2001, 56; KEPPELNE, JEAN-PAUL, *cit.*, 27, particolarmente nota 22.

⁵⁵ Sentenza del Tribunale del 27 gennaio 1998, causa T-67/94 (*Ladbroke / Commissione*), *cit.*, punto 107 e ss.; la COMMISSIONE EUROPEA, nella sua Comunicazione *sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese*, *cit.*, al punto 10 precisa che *una perdita di gettito fiscale è equivalente al consumo di risorse statali sotto forma di spesa fiscale*; si veda altresì il paragrafo precedente di questo contributo.

⁵⁶ PINTO, CARLO, "EC State Aid Rules and Tax Incentives: A U-Turn in Commission Policy?", in *European Taxation*, 8/1999, 299.

L'UNIONE EUROPEA E L'AUTONOMIA FISCALE DELLE COLLETTIVITÀ
TERRITORIALI

La scelta di sottrarre le misure generali al controllo degli aiuti di Stato può anche, con qualche ragione, essere criticata⁽⁵⁷⁾, tuttavia in questo senso si è espressa in modo chiaro la Commissione europea - almeno in materia fiscale - e l'opinione è condivisa dalla Corte di giustizia sulla base dell'interpretazione del Trattato⁽⁵⁸⁾. Pertanto, un'analisi della selettività così come applicata nell'Unione deve necessariamente partire da questo assunto, anche se la distinzione tra misura generale e misura selettiva, specialmente nel settore della fiscalità regionale, non è sempre agevole.

Per apprezzare la selettività di una misura fiscale a portata regionale, occorre dunque stabilire se, favorendo alcune imprese, essa instauri un'eccezione al sistema generale. Una volta stabilito ciò, bisognerà poi verificare se questo carattere eccezionale rispetto al regime generale possa essere giustificato *dalla natura o dall'economia del sistema*⁽⁵⁹⁾. In presenza di tale giustificazione, la misura non sarà considerata derogatoria al sistema generale e si sottrarrà alla qualificazione di misura selettiva e, di conseguenza, all'applicazione dell'articolo 107, primo comma del TFUE.

Riassumendo in forma schematica, per determinare se una misura è selettiva l'esame passa attraverso tre fasi: dapprima l'identificazione del sistema generale, successivamente l'analisi della misura in questione per valutare se costituisce un'eccezione al sistema e infine, in caso di risposta affermativa, la verifica delle eventuali giustificazioni⁽⁶⁰⁾.

Vediamo dunque come determinare il regime generale.

Quando la fiscalità diretta è di competenza esclusiva dello Stato membro il regime generale di riferimento non può che essere quello applicabile senza alcuna distinzione (settoriale o territoriale) a tutte le imprese nazionali operanti nello Stato⁽⁶¹⁾. Se la competenza a legiferare in materia fiscale

⁵⁷ In questo senso si veda BOURGEOIS, JACQUES, "State Aids, Taxation Measures and Specificity – Some Thoughts", in *Mélanges en hommage à Michel Waelbroeck*, 1999, vol. II, 765.

⁵⁸ COMMISSIONE EUROPEA, Comunicazione *sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese*, cit., punti 6 e 13; sentenza della Corte del 19 settembre 2000, causa 156/98 (*Germania / Commissione – nuovi Länder*), Racc. 2000, I-6857, punto 22; sentenza del 15 dicembre 2005, causa C-148/04 (*Unicredito Italiano*), Racc. 2005, I-11169, punto 49; sentenza del 6 settembre 2006, causa C-88/03 (*Portogallo / Commissione – Azzorre*), Racc. 2006, I-7168, punto 61; sentenza del 15 novembre 2011 cause riunite C-106/09P e C-107/09P (*Commissione / Gibilterra*), non ancora pubblicata, punti 73 e 79.

⁵⁹ Sentenza della Corte del 2 luglio 1974, causa 173/73 (*Italia / Commissione*), Racc. 1974, 709, punto 33.

⁶⁰ COMMISSIONE EUROPEA, Comunicazione *sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese*, cit., punto 16.

⁶¹ KEPPELNE, JEAN-PAUL, *op. cit.*, 29; Sentenza della Corte del 17 giugno 1999, causa C-75/97 (*Belgio / Commissione*), punti 32 e 33.

L'UNIONE EUROPEA E L'AUTONOMIA FISCALE DELLE COLLETTIVITÀ
TERRITORIALI

appartiene - almeno per determinati tributi - ad un'entità sub-statale, il regime generale dovrà essere determinato al livello territoriale corrispondente. Regime generale, dunque, è quello che si applica a tutte le aziende a livello dell'autorità che ha competenza per creare e modificare il tributo in questione. La conseguenza di questo concetto di regime generale è che ogni misura che stabilisce un trattamento più vantaggioso per certe aziende o produzioni, rompendo così l'orizzontalità della sua applicazione, sarà in principio considerata come una misura (potenzialmente) derogatoria del regime generale.

Di conseguenza, si presume che siano selettive quelle misure fiscali la cui portata non si estende alla totalità del territorio dello Stato membro o dell'entità sub-statale che ha competenza fiscale (cd. 'selettività territoriale'). Se uno Stato membro, su un tributo di propria esclusiva competenza, decide d'introdurre degli incentivi fiscali ad esclusivo vantaggio degli operatori situati in una determinata regione o zona geografica, detta misura - in quanto non suscettibile di andare a beneficio di tutte le imprese dello Stato in questione - sarà considerata come regionalmente selettiva ⁽⁶²⁾. Lo stesso accadrà qualora una regione o un'altra collettività territoriale dotata di una qualche sovranità fiscale, decida di concedere, sui propri tributi, incentivi riservati ad un solo settore industriale (per esempio, l'industria alberghiera) o ad una sola parte del suo territorio ⁽⁶³⁾.

Invece, la situazione di una regione (o altra entità sub-statale) con competenza in materia fiscale e, in particolare, con la capacità di fissare e modificare le imposte che gravano sulle imprese operanti sul suo territorio, la quale decide di attuare degli incentivi fiscali, aperti senza discriminazione a tutti gli operatori economici soggetti alla sua giurisdizione, presenta aspetti ben più controversi sui quali la Corte di giustizia si è pronunciata solo di recente.

Fino a pochi anni fa l'unico riferimento giurisprudenziale pertinente erano le Conclusioni dell'Avvocato generale in un caso riguardante l'autonomia fiscale delle Province basche ⁽⁶⁴⁾, che, in maniera un po' sbrigativa, suggerivano di valutare quale 'selettivo' ogni regime fiscale non applicabile alla totalità del territorio di uno Stato membro. L'Avvocato generale, nella causa in questione, considerava, infatti, che accettare il carattere generale per le misure adottate da entità sub-statali sarebbe equivalso ad un aggiramento del controllo comunitario degli aiuti di Stato ⁽⁶⁵⁾. In quel procedimento la

⁶² COMMISSIONE EUROPEA, Comunicazione *sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese*, cit., punto 17.

⁶³ Ad esempio, la Regione Sicilia, al solo comune di Taormina.

⁶⁴ Conclusioni dell'Avvocato generale Saggio, presentate il 1° luglio 1999 nelle cause congiunte C-400/97, C-401/97 e C-402/97 (*Administración del Estado / Juntas generales de Guipúzcoa e a.*), Racc. 2000, I-1073.

⁶⁵ ... se così non fosse, lo Stato potrebbe agevolmente evitare l'applicazione, in parte del proprio territorio, delle disposizioni comunitarie in materia di aiuti di Stato

L'UNIONE EUROPEA E L'AUTONOMIA FISCALE DELLE COLLETTIVITÀ
TERRITORIALI

Corte di giustizia non ebbe occasione di pronunciarsi sulla questione, dato che, successivamente alla (e forse, a causa della) presentazione delle Conclusioni dell'Avvocato generale, il tribunale spagnolo di rinvio ritirò la propria domanda pregiudiziale. Occorre però precisare che la teoria per cui in ogni Stato membro esiste un regime fiscale di riferimento, che si applica nella totalità del territorio - e con riferimento al quale si deve apprezzare la selettività delle misure adottate dalle entità sub-statali - non corrisponde esattamente a molte realtà giuridico-costituzionali di Stati membri dell'UE, come ad esempio, la Spagna, in cui differenti regimi fiscali giustapposti, costituzionalmente riconosciuti, coesistono.

Qualche anno dopo, però, chiamata a pronunciarsi su una misura fiscale adottata dalla regione insulare portoghese delle Azzorre - pur considerando nel caso specifico la misura fiscale regionale come selettiva⁽⁶⁶⁾ - la Corte è stata di diverso avviso. Ha infatti ritenuto che non si possa escludere che una regione di uno Stato membro *sia dotata di uno statuto di fatto e di diritto che la renda sufficientemente autonoma rispetto al governo centrale* e che, pertanto, *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*. In tali circostanze, anche in ambito tributario, *il territorio nel quale esercita la sua competenza l'entità infrastatale che ha adottato il provvedimento, e non il territorio nazionale nella sua totalità, rappresenta il contesto rilevante per accertare se un provvedimento adottato da tale entità favorisca determinate imprese rispetto ad altre che si trovino in una situazione fattuale e giuridica analoga*⁽⁶⁷⁾.

Nella sua decisione la Corte precisa che il regime fiscale applicato in una determinata parte del territorio nazionale non riveste carattere selettivo rispetto a quello applicato nel restante territorio dello Stato qualora l'ente territoriale che governa la zona di riferimento goda di una vera autonomia sotto il profilo istituzionale, procedurale e finanziario⁽⁶⁸⁾.

semplicemente approntando modifiche alla ripartizione interna delle competenze in determinate materie, così da invocare la natura «generale», per quel determinato territorio, della misura in questione; Conclusioni dell'Avvocato generale Saggio, *cit.*, punto 37; v. MUGURUZA ARRESE JAVIER "Los incentivos fiscales forales ante la jurisdicción comunitaria: qué ha pasado y qué podría llegar a pasar", in *Forum Fiscal de Bizkaia*, 1999, 99.144; ROCCATAGLIATA FRANCO, "Il federalismo fiscale al vaglio della Corte di Giustizia", in *Il Fisco*, 20/2000, 6802.

⁶⁶ Occorre però precisare che, sul piano costituzionale, la sovranità fiscale della regione delle isole Azzorre è molto più limitata di quella delle Province basche.

⁶⁷ Sentenza del 6 settembre 2006, causa C-88/03 (*Portogallo / Commissione - Azzorre*), *cit.*, 58.

⁶⁸ *Affinché una decisione ... possa essere considerata come adottata nell'esercizio di poteri sufficientemente autonomi, è innanzi tutto necessario ... che tale decisione sia stata adottata da un'autorità regionale o territoriale dotata, sul piano costituzionale, di uno statuto politico e amministrativo distinto da quello del governo centrale. Inoltre, la decisione in questione deve essere stata presa senza possibilità di un intervento diretto da parte del governo centrale in merito al suo contenuto. Infine, le*

L'UNIONE EUROPEA E L'AUTONOMIA FISCALE DELLE COLLETTIVITÀ
TERRITORIALI

Per la Corte, perché un'autonomia politica e fiscale rispetto al governo centrale sia sufficiente sotto il profilo dell'applicazione delle disposizioni del diritto dell'UE relative agli aiuti di Stato, occorre che la collettività territoriale abbia la *competenza ad adottare, nel rispettivo territorio, misure di riduzione dell'aliquota d'imposta indipendentemente da qualsiasi considerazione collegata all'azione dello Stato centrale*, e che essa altresì *si assuma le conseguenze politiche ed economiche di una tale misura* ⁽⁶⁹⁾.

Una situazione assai difficile a riscontrarsi nelle forme di federalismo fiscale attuate negli Stati membri dell'Unione, come molti commentatori hanno giustamente osservato ⁽⁷⁰⁾.

La giurisprudenza *Azzorre* è applicabile ad una 'ripartizione asimmetrica' delle competenze fiscali regionali, ovverosia quando una regione ha una sovranità fiscale speciale di cui non possono valersi altre entità territoriali del medesimo livello. Diverso sarebbe il caso di una 'ripartizione simmetrica', vale a dire, quando tutte le regioni godono delle stesse competenze fiscali. Come l'Avvocato generale ha correttamente osservato, in un tale caso, poiché ogni regione è libera di stabilire l'imposta applicabile nel suo territorio, *non ha senso prendere l'intero territorio dello Stato membro come contesto di riferimento ai fini dell'accertamento della selettività ... Infatti, l'idea di «eccezione» o di «deroga» ha senso, dal punto di vista concettuale, solo qualora si possa stabilire una «regola» di portata nazionale – cosa che risulta impossibile in una situazione in cui ciascuna amministrazione locale dispone del potere di fissare autonomamente le proprie aliquote d'imposta* ⁽⁷¹⁾.

Merita infine un cenno la recente decisione della Corte sull'intricato caso della compatibilità con le disposizioni del Trattato del nuovo regime fiscale di Gibilterra.

Riassumiamo brevemente i fatti. Nell'agosto del 2002 il Regno Unito notificava alla Commissione la riforma prevista dal governo di Gibilterra

conseguenze economiche di una riduzione dell'aliquota d'imposta nazionale applicabile alle imprese presenti nella regione non devono essere compensate da sovvenzioni o contributi provenienti da altre regioni o dal governo centrale; sentenza del 6 settembre 2006, causa C-88/03 (*Portogallo / Commissione – Azzorre*), *cit.*, punto 67; v. CALCAGNO, MARCO, "Il federalismo fiscale di fronte al divieto comunitario di aiuti di Stato: il criterio della selettività nell'elaborazione della Corte di giustizia delle Comunità europee", in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2008, 1157; QUIGLEY CONOR, "Direct Taxation and State Aid: Recent Developments Concerning the Notion of Selectivity", in *Intertax*, 2012, 113.

⁶⁹ *Idem*, punto 68; v. altresì sentenza dell'11 settembre 2008, procedimenti riuniti C-428/06 e C-434/06 (*Unión General de Trabajadores de La Rioja*), punto 51 e ss.

⁷⁰ CARINCI, ANDREA, "Autonomia impositiva degli enti *sub* statali e divieto di aiuti di Stato", in *Rassegna Tributaria*, 5/2006, 1802.

⁷¹ Conclusioni dell'Avvocato generale Geelhoed del 20 ottobre 2005 nella causa C-88/03 (*Portogallo / Commissione – Azzorre*), *cit.*, punto 53; v. altresì VUILLERMOZ, RICCARDO, *Vademecum ... cit.*, 19.

riguardante l'imposta sulle società. Tale riforma prevedeva, in particolare, l'abrogazione del precedente sistema fiscale e l'istituzione di tre imposte applicabili a tutte le imprese operanti a Gibilterra che, com'è noto, gode di uno statuto speciale rispetto alla madrepatria britannica. Nel 2004 la Commissione decideva che le misure fiscali proposte costituivano un regime di aiuti di Stato incompatibile con il mercato interno e, di conseguenza, non potevano essere attuate ⁽⁷²⁾. Secondo la Commissione, infatti, la riforma fiscale era selettiva sia sul piano materiale (per una serie di motivi che esulano dal nostro tema), sia su quello regionale, in quanto la riforma fiscale prevedeva un'aliquota d'imposta delle società a Gibilterra che era generalmente inferiore a quella applicata alle società del Regno Unito. A seguito di ricorso presentato da Gibilterra e Regno Unito, il Tribunale di primo grado nel 2008 annullava la decisione della Commissione ⁽⁷³⁾. Nella sua sentenza il Tribunale riteneva che la decisione della Commissione sulla selettività materiale presentava errori d'analisi che ne viziavano il risultato. Inoltre, il Tribunale riteneva che l'ambito di riferimento per valutare la selettività regionale della riforma avrebbe dovuto corrispondere esclusivamente ai confini del territorio di Gibilterra e non a quelli del Regno Unito, basandosi sostanzialmente sui criteri elaborati dalla Corte nella sentenza relativa al regime fiscale delle isole Azzorre ⁽⁷⁴⁾.

Chiamata a pronunciarsi in seconda istanza sulla decisione del Tribunale, la Corte l'ha cassata dichiarando che è stato il Tribunale ad aver commesso un errore di diritto considerando che la proposta di riforma tributaria non conferiva vantaggi selettivi sul piano della cd. 'selettività materiale' alle società *offshore* operanti a Gibilterra. Così decidendo, la Corte riteneva superfluo esaminare anche i motivi attinenti alla selettività regionale e allo status di Gibilterra, non aggiungendo, per il momento, un nuovo capitolo alla saga della 'selettività regionale' ⁽⁷⁵⁾.

⁷² COMMISSIONE EUROPEA, Decisione del 30 marzo 2004, 2005/261/CE, relativa al regime di aiuti che il Regno Unito sta progettando di applicare in relazione alla riforma del sistema di tassazione delle imprese del governo di Gibilterra, in *GUCE* L85 del 2.4.2005, 1.

⁷³ Sentenza nelle cause riunite T-211/04 e T-215/04 (*Gibilterra / Commissione*), *Racc.* 2008, II-3745; v. ROSSI-MACCANICO, PIERPAOLO, "Gibraltar and the Unsettled Limits of Selectivity in Fiscal Aids", in *European State Aid Law Quarterly*, 2009, 63.

⁷⁴ Sentenza nelle cause riunite T-211/04 e T-215/04 (*Gibilterra / Commissione*), *cit.*, punti da 81 a 116.

⁷⁵ Sentenza del 15 novembre 2011, cause riunite C-106/09P e C-107/09P (*Commissione / Gibilterra*), non ancora pubblicata, punto 110; per un'approfondita analisi della decisione della Corte e delle interessanti Conclusioni dell'Avvocato generale Jääskinen, si rinvia a ROSSI-MACCANICO, PIERPAOLO, "Fiscal Aid Review and Cross-Border Tax Distorsions", in *Intertax*, 2/2012, 92 e ROSSI-MACCANICO, PIERPAOLO, "From the Advocate General still not the last word on distinguishing selectivity from harmful tax competition" in *Diritto e Pratica*

4 La legislazione secondaria: incidenza e limiti della fiscalità regionale nelle aree fiscali armonizzate

4.1 La fiscalità indiretta: l'ipotesi di regionalizzazione delle accise

In materia di accise si registra da qualche anno un'accresciuta tentazione da parte degli Stati membri d'applicare aliquote differenziate in aree determinate del loro territorio. In genere si tratta di agevolare aree geograficamente isolate o soddisfare le accresciute esigenze finanziarie di regioni a forte autonomia politico-amministrativa. Le variazioni 'regionali' rispetto all'aliquota nazionale ordinaria pongono una serie di interrogativi dal punto di vista delle politiche dell'Unione, in particolare in rapporto al buon funzionamento del mercato interno e al meccanismo stesso d'armonizzazione delle accise nell'UE. Alcune misure di questo tipo - quelle che prevedono una riduzione dell'aliquota nazionale - sono già in atto o possono teoricamente essere autorizzate dal Consiglio. Per altre - l'aumento delle aliquote regionali rispetto a quella nazionale - nulla al momento è previsto nella legislazione dell'UE, ma è chiaro che tali misure, avendo un impatto sui tributi armonizzati, potrebbero mettere in discussione l'interesse comune.

Com'è noto, esiste un quadro legislativo comunitario che definisce oggetto e struttura di alcune accise (⁷⁶). Esistono pertanto definizioni comuni dei prodotti sottoposti alle accise armonizzate, metodi comuni di determinazione del tributo dovuto, ecc.; e questo quadro non è modificabile da parte degli Stati membri per adattarlo ai bisogni delle proprie collettività territoriali.

Nel 1992, proprio in vista del completamento del mercato interno europeo, che avrebbe visto la luce di lì a poco, è stato introdotto nel diritto dell'Unione il principio delle aliquote minime di accisa (⁷⁷). Un minimo comun denominatore al di sopra del quale gli Stati membri sono liberi di fissare le loro aliquote nazionali ai livelli ritenuti più appropriati per meglio rispondere alle loro specificità; seppure con alcuni limiti, in particolare l'obbligo di rispettare il principio di non-discriminazione previsto dall'articolo 110 del TFUE.

Secondo la legislazione sulle accise e la giurisprudenza della Corte di giustizia, per ogni prodotto soggetto a un'accisa armonizzata a livello dell'UE, una sola aliquota nazionale - pari o superiore ai minimi previsti dalla legislazione UE - dovrebbe essere applicata da ciascuno Stato membro. Lo stesso Tribunale ha confermato che un'aliquota d'imposta diversa da quella prevista a livello nazionale può essere applicata dagli Stati membri solo previa autorizzazione, o perché direttamente prevista nella legge (disposizioni opzionali della direttiva) o in quanto espressamente concessa dal Consiglio.

Tributaria Internazionale, 2011, 637; occorre però notare che il Tribunale aveva precisato .

⁷⁶ V. da ultimo, la direttiva 2008/118/CE del Consiglio, del 16 dicembre 2008, relativa al regime generale delle accise e che abroga la direttiva 92/12/CEE, in *GUCE*, L 9 del 14.1.2009, 12.

⁷⁷ Direttive 92/12/CEE, 92/83/CEE, 92/84/CEE e 92/108/CEE.

L'UNIONE EUROPEA E L'AUTONOMIA FISCALE DELLE COLLETTIVITÀ
TERRITORIALI

Inoltre, secondo una giurisprudenza ben consolidata, le deroghe a tali principi comunitari fondamentali devono essere interpretate e applicate in senso stretto ⁽⁷⁸⁾.

La normativa UE sulle accise lascia dunque un certo margine di manovra agli Stati membri per quanto riguarda l'aliquota, ma esclude qualsiasi potere discrezionale sulle strutture dei tributi. Inoltre, la flessibilità delle aliquote si applica solo a livello nazionale: le aliquote delle accise non possono variare nel territorio di uno Stato membro, a meno che non esista una specifica deroga ⁽⁷⁹⁾.

La direttiva sulla tassazione dei prodotti energetici sottoposti ad accisa è l'unica che contiene una disposizione generale ⁽⁸⁰⁾ che consente agli Stati membri, in base a considerazioni politiche specifiche, di richiedere tale autorizzazione. Per alcool e tabacco le deroghe sono state concesse nel momento in cui le direttive sono state adottate e riguardano aree geograficamente svantaggiate, generalmente isole o, in alcuni casi, aree di confine con paesi terzi. A causa della natura specifica delle aree in questione, il Consiglio ha ritenuto che tali deroghe non avevano un impatto negativo sul buon funzionamento del mercato interno.

La natura dei prodotti energetici, che molto spesso rappresentano un bisogno primario dei cittadini e dell'economia locale, particolarmente nelle regioni periferiche dell'Unione, giustifica l'esistenza di una norma generale di deroga ai sensi della quale gli Stati membri possono essere autorizzati dal Consiglio ad introdurre riduzioni o esenzioni fiscali in considerazione di

⁷⁸ La sentenza si riferisce all'armonizzazione delle accise sugli oli minerali ... *il sesto 'considerando' della direttiva 92/81 indica che «è opportuno consentire agli Stati membri di applicare a titolo facoltativo altre (...) esenzioni o aliquote ridotte all'interno del loro territorio, purché ciò non comporti distorsioni della concorrenza». Da questo 'considerando' risulta che l'insieme dell'art. 8, n. 2, della direttiva 92/81 ... devono essere interpretati alla luce delle distorsioni di concorrenza che le misure di applicazione di queste disposizioni possono creare.* Sentenza del Tribunale del 27 Settembre 2000, causa T-184/97 (*BP Chemicals Ltd / Commissione*), *Racc.* 2000, II-3149, punto 62, v. altresì il punto 61 e la giurisprudenza ivi citata; v. anche la sentenza della Corte del 27 febbraio 2002, causa C-302/00 (*Commissione / Francia*), *Racc.* 2002, I-2077, punto 20, per quanto riguarda le accise sul tabacco lavorato.

⁷⁹ Finora diversi Stati membri sono stati autorizzati dal Consiglio ad applicare aliquote di accisa differenziate in alcune parti del loro territorio; v. a titolo d'esempio la Decisione del Consiglio, 2008/417/CE, del 3 giugno 2008, *che autorizza il Portogallo ad applicare un'aliquota di accisa ridotta alla birra prodotta localmente nella regione autonoma di Madera*; in *GUCE*, L 147 del 6.6.2008, 61.

⁸⁰ ... *il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare gli Stati membri ad applicare ulteriori esenzioni o riduzioni in base a considerazioni politiche specifiche*; articolo 19 della Direttiva 2003/96/CE del Consiglio, del 27 ottobre 2003, *che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità*. *GUCE*, L 283 del 31.10.2003, 51.

L'UNIONE EUROPEA E L'AUTONOMIA FISCALE DELLE COLLETTIVITÀ
TERRITORIALI

specifiche ragioni di *policy*. L'introduzione di queste aliquote fiscali regionali minori esige comunque un esame approfondito da parte della Commissione.

Questa procedura garantisce che si tenga debitamente conto dell'interesse del mercato interno e che le misure proposte non creino problemi ad altre politiche dell'Unione (per esempio, in materia ambientale). In particolare occorre assicurarsi che la regionalizzazione non comporti una concorrenza fiscale tra regioni (o tra Stati membri) e che non violi il già citato principio della leale concorrenza nel mercato interno.

Le proposte di riduzione delle aliquote che non trovano applicazione sull'intero territorio dello Stato membro proponente, saranno altresì oggetto di valutazione in tema di concorrenza e quindi - indipendentemente dalla richiesta d'autorizzazione al Consiglio ai sensi della legislazione sulle accise - dovranno essere notificate ai servizi della concorrenza della Commissione per consentire la loro valutazione ai sensi delle regole in materia di aiuti di Stato. Va infine ricordato che tali deroghe, in via di principio, dovrebbero essere temporanee, al fine di limitarne i rischi per il mercato interno. Questo, ovviamente, ne riduce di molto l'*appeal* quale misura di finanziamento dei processi devolutivi esaminati in questo convegno.

Il quadro giuridico comunitario non contiene disposizioni per consentire agli Stati membri di applicare livelli di tassazione superiore all'aliquota nazionale in alcune parti del loro territorio. Nel recente passato si è discusso a più riprese in sede di Consiglio sull'opportunità di introdurre una maggiore flessibilità nella legislazione dell'UE in materia di accise, proprio per prendere in considerazione le esigenze avanzate da alcuni Stati membri a seguito del 'processo di regionalizzazione', al fine di utilizzare le risorse aggiuntive per coprire i costi derivanti dai poteri (ed obblighi) conferiti alle collettività territoriali.

Tenuto conto dell'attuale struttura della legislazione in materia di accise, l'introduzione di un certo grado di flessibilità agli Stati membri per permettere alle regioni di aumentare le aliquote sul loro territorio non sembrerebbe turbare eccessivamente la logica del sistema (già abbastanza frammentato di per sé). Non si può tuttavia non osservare che tale approccio potrebbe aggravare ulteriormente le distorsioni già esistenti, o generarne di nuove. Si pensi, ad esempio, alle distorsioni del mercato interno dovute al passaggio transfrontaliero, o trans-regionale dei consumatori, semplicemente per beneficiare del miglior prezzo sui prodotti soggetti ad accisa. È evidente che, qualora fosse introdotta la possibilità di un innalzamento territoriale dell'aliquota delle accise, le conseguenze negative in tal senso sarebbero innanzi tutto per le regioni che lo metterebbero in attuazione.

Per quanto riguarda la Commissione europea, nelle riunioni preliminari di lavoro con i rappresentanti degli Stati membri, non si è manifestata alcuna aprioristica opposizione a questa ipotesi, ma si è comunque sottolineato l'importanza di garantire che tali misure non incidano negativamente sulla libera circolazione delle merci nel mercato interno, non portino ad un aumento delle frodi dei prodotti sottoposti ad accisa e non influenzino la struttura della tassazione prevista nelle direttive.

4.2 La fiscalità diretta: il caso del codice di condotta in materia di tassazione delle imprese

La compatibilità delle politiche fiscali a portata regionale con il Codice di condotta in materia di tassazione delle imprese⁽⁸¹⁾ non dovrebbe trovare una corretta collocazione in un capitolo dedicato alla trattazione della legislazione secondaria dell'UE. Il Codice, infatti, dal punto di vista formale è una 'risoluzione'⁽⁸²⁾; pertanto, non può considerarsi come parte della legislazione dell'UE, ma come un semplice 'atto atipico'. Tuttavia, l'importanza assunta dal Codice nella concezione delle strutture fiscali degli Stati membri e delle loro suddivisioni territoriali ed i meccanismi di controllo attuati a livello di Consiglio dell'UE, non consentono di completare un rapporto sull'influenza comunitaria sul federalismo fiscale senza farne un breve cenno.

Non si tratta, come detto, di un atto giuridico vincolante, ma di un cd. *gentlemen's agreement*: un impegno formale assunto, a livello politico, dai governi degli Stati membri. Eppure, attraverso l'insieme dell'ordine giuridico comunitario - di cui comunque fa parte - può condizionare la condotta degli Stati membri, delle collettività territoriali e delle stesse Istituzioni europee, anche senza la forza vincolante dell'atto tipico⁽⁸³⁾.

Il Codice di condotta ha per finalità la lotta alla 'concorrenza fiscale dannosa'. Devono ritenersi potenzialmente *dannose*, secondo il Codice, le misure fiscali che determinano un livello d'imposizione effettiva nettamente inferiore rispetto ai livelli generalmente applicati nello Stato membro interessato, e che hanno (o che possono potenzialmente avere) una sensibile incidenza sull'ubicazione delle attività imprenditoriali nel territorio dell'UE. Tale livello d'imposizione può essere determinato dall'aliquota nominale dell'imposta, dalla base imponibile o da qualsiasi altro elemento pertinente.

⁸¹ *Risoluzione del Consiglio e dei Rappresentanti dei Governi degli Stati membri riuniti in sede di Consiglio su un codice di condotta in materia di tassazione delle imprese*. Allegato I alle Conclusioni del Consiglio Ecofin del 1° dicembre 1997 in materia di politica fiscale, in *GUCE*, C 2 del 6.1.1998, 1; v. ROCCATAGLIATA FRANCO, "Concorrenza fiscale internazionale: i limiti alla potestà tributaria nazionale derivanti dal codice di condotta sulla tassazione delle imprese ed i suoi legami con la disciplina comunitaria in materia di aiuti di Stato", in *Rivista di diritto tributario internazionale*, 2/2006, 25.

⁸² La 'risoluzione' rientra nell'ambito di quelle misure prese dalle istituzioni dell'UE che vanno sotto la denominazione di *soft law*. Per una più ampia disamina del concetto di *strumento non legislativo* o *norma non vincolante* ('soft law') nella politica fiscale dell'UE, si rinvia a COMMISSIONE EUROPEA, Comunicazione sulla *politica fiscale dell'Unione europea - Priorità per gli anni a venire*", documento COM(2001) 260, del 23 maggio 2001, in *GUCE*, n. C 284 del 10.10.2001.

⁸³ TRAVERSA EDOARDO, "Is There Still Room Left in EU Law for Tax Autonomy of Member States' Regional and Local Authorities?", in *EC Tax Review*, 1/2011, 10-11; v. anche LA SCALA, AGOSTINO ENNIO, "Il divieto di aiuti di Stato e le misure di fiscalità di vantaggio nel quadro della politica regionale dell'Unione europea e degli Stati membri", in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2005, 60.

L'UNIONE EUROPEA E L'AUTONOMIA FISCALE DELLE COLLETTIVITÀ
TERRITORIALI

Il primo rapporto preliminare del Gruppo Primarolo ⁽⁸⁴⁾, dopo aver esaminato quasi 300 regimi fiscali di vantaggio, ne ha segnalati ben 66 come *dannosi*, cioè rispondenti ai criteri elaborati dal Codice di condotta.

Pur se tra dissidi, anche aspri - tra Stati membri e con la Commissione europea - su tempi e modalità dello smantellamento dei regimi fiscali non rispondenti ad un criterio di sana concorrenza fiscale, vanno comunque sottolineati i significativi effetti della messa in atto del Codice. Dal 1998 ad oggi la spinta degli Stati membri ad introdurre misure fiscali agevolate, potenzialmente pregiudizievoli ai sensi del Codice, si è di molto frenata, e le poche misure introdotte hanno fatto oggetto di un'accurata analisi preventiva da parte del gruppo di controllo del Consiglio. Inoltre alcuni progetti di legge sono stati trasmessi in via preventiva all'esame del gruppo e molte misure suscettibili di rientrare nell'ambito d'applicazione del Codice sono state ritirate, spesso ben prima della data finale prevista ⁽⁸⁵⁾.

Per quanto riguarda gli aspetti che in questa sede più ci interessano, al punto G ⁽⁸⁶⁾ il Codice, tra l'altro, precisa che per le misure fiscali *adottate a sostegno dello sviluppo economico di particolari regioni, si dovrà valutare se esse sono proporzionate e mirate rispetto all'obiettivo perseguito*.

Numerose misure fiscali nazionali a base regionale o adottate da entità sub-statali sono state esaminate dal gruppo di lavoro del Consiglio per verificarne la compatibilità con il Codice. Molte hanno passato l'esame (per esempio: i crediti d'imposta per certe attività imprenditoriali nel Mezzogiorno o l'ammortamento accelerato per le PMI dell'Irlanda del Nord). Alcune, invece, sono state ritenute - *prima facie* - 'dannose': per esempio, i centri di

⁸⁴ Documento del CONSIGLIO DELL'UE, SN 4901/99 del 29 novembre 1999. Il Gruppo di lavoro di alto livello del Consiglio, per i primi cinque anni è stato presieduto dalla sig.ra Dawn Primarolo, sottosegretario per le Finanze (più precisamente: *paymaster general*) del Tesoro britannico.

⁸⁵ COMMISSIONE EUROPEA, Comunicazione al Consiglio e al Parlamento europeo *Prima relazione annuale sull'applicazione del Codice di condotta in materia di tassazione delle imprese e degli aiuti di Stato di carattere fiscale*; documento COM(1998)595 finale del 25 novembre 1998.

Nel caso dell'Italia lo spontaneo adeguamento agli impegni presi il 1° dicembre 1997 è palese nel mancato avvio dell'attività del *centro finanziario di Trieste* che, tra l'altro aveva ricevuto l'autorizzazione ad operare dalle stesse autorità comunitarie, ma in epoca precedente all'approvazione del codice di condotta.

⁸⁶ Ebbene sì, anche i codici di condotta hanno il loro punto G: *Il Consiglio ribadisce inoltre la necessità di valutare attentamente ... le ripercussioni esercitate dalle misure stesse su altri Stati membri, tra l'altro alla luce delle imposizioni effettive delle attività considerate nell'insieme della Comunità. Nella misura in cui le misure fiscali sono adottate a sostegno dello sviluppo economico di particolari regioni, si dovrà valutare se esse sono proporzionate e mirate rispetto all'obiettivo perseguito. Nell'ambito di questa valutazione si presterà particolare attenzione alle caratteristiche e alle esigenze particolari delle regioni ultraperiferiche e delle piccole isole, senza compromettere l'integrità e la coerenza dell'ordinamento giuridico della Comunità, ivi compresi il mercato interno e le politiche comuni.*

coordinamento delle Province basche e della Navarra, il regime delle *captive insurance companies* delle isole finlandesi Åland, le zone franche di Madera e delle Azzorre, alcuni regimi vigenti a Gibilterra o l'area dell'aeroporto di Shannon in Irlanda e ne è stato suggerito lo smantellamento ⁽⁸⁷⁾.

5 L'insularità

In un convegno di studi organizzato in Sicilia, non si può concludere l'analisi della compatibilità delle politiche fiscali regionali con i principi del diritto dell'UE, senza soffermarsi sul concetto di *insularità*, peraltro richiamato dallo stesso TFUE. Tanto più che, per ragioni storico-politiche, tra le popolazioni residenti nelle isole periferiche dell'Unione si annoverano spesso i più ferventi sostenitori della causa europea ⁽⁸⁸⁾.

La legislazione dell'UE non offre una definizione di 'isola' o di 'insularità', e per quanto possa sembrare *self evident*, la presenza nell'UE di alcuni Stati membri che rientrano interamente nel concetto geografico in questione pone la necessità di fare qualche distinzione sul piano pratico e giuridico. Se la Corte di giustizia non è andata più in là della mera definizione geografica ⁽⁸⁹⁾, il Parlamento europeo, in una sua risoluzione del 1998 ⁽⁹⁰⁾ ne tenta una definizione geo-politica. Per l'istituzione europea una *regione insulare* è una *parte di un paese membro interamente circondata dal mare, senza alcun legame fisso con il continente e non ospitante una capitale dell'Unione*. Usando questo criterio selettivo, che esclude le isole principali di Regno Unito, Irlanda, Cipro e Malta, ventiquattro regioni europee, abitate da poco

⁸⁷ PISTONE, PASQUALE, "Smart Tax Competition and the Geographical Boundaries of Taxing Jurisdictions: Countering Selective Advantages Amidst Disparities", in *Intertax*, 2/2012, 87-88, 'legge' nella recente sentenza del 15 novembre 2011, riunite C-106/09P e C-107/09P (*Commissione / Gibilterra*), relativa al regime *offshore* di Gibilterra, un'interessante 'passerella' per transitare dalla *soft* all'*hard law* in materia di tutela della concorrenza fiscale leale.

⁸⁸ HEPBURN, EVE; ELIAS, ANWEN, "Dissent on the Periphery? Island Nationalisms and European Integration", in *West European Politics*, 4/2011, 859; una forte contrapposizione col potere centrale dello Stato membro è spesso la molla per sostenere un europeismo federativo a base regionale, percepito come meno vincolante.

⁸⁹ La sentenza della Corte del 21 ottobre 2004 nella causa C-288/02 (*Commissione / Repubblica Ellenica*), al punto 42 precisa che *in un contesto marittimo (sic) si definisce isola una superficie di terraferma emersa in modo durevole dalle acque marine*; *Racc.* 2004, I-10102. Nella causa in questione la nozione di isola, che la Grecia pretendeva applicare all'intero Peloponneso, permetteva una limitazione ingiustificata alla libera prestazione dei servizi in materia di cabotaggio intracomunitario.

⁹⁰ PARLAMENTO EUROPEO, Risoluzione sui problemi delle regioni insulari dell'Unione europea, doc. A4-0118/98; *GUCE* C195 del 22.6.1998, 59.

L'UNIONE EUROPEA E L'AUTONOMIA FISCALE DELLE COLLETTIVITÀ
TERRITORIALI

meno di 14 milioni di cittadini dell'Unione rientrano nella definizione di 'regione insulare' ⁽⁹¹⁾.

Le isole europee necessitano di maggiori risorse finanziarie - da parte dello Stato membro o dell'Unione - rispetto alle regioni continentali? Uno studio condotto dalla Commissione europea nel 2002 ⁽⁹²⁾ risponde positivamente a questa domanda, ma solo per alcuni aspetti peculiari. In particolare, nell'analisi introduttiva, si nega il luogo comune per cui le isole generino necessariamente povertà e arretratezza. Secondo tale studio (che si è basato sull'insieme delle situazioni insulari dell'UE) i principali fattori negativi che contraddistinguono le regioni insulari sono piuttosto la dimensione ridotta della popolazione e l'effettiva perifericità. Questo secondo fattore è diverso dalla perifericità geografica ed è determinato da un insieme di elementi quali la velocità e la frequenza dei trasporti. Secondo questo studio, inoltre, all'insularità si aggiungono frequentemente altre condizioni sfavorevoli. Ad esempio, quasi tutte le isole dell'Unione sono anche regioni montuose. Inoltre, le attività economiche delle isole europee si incentrano prevalentemente su attività tipiche: la pesca, il turismo e l'agricoltura. Da questo punto di vista, la mancanza di diversificazione delle economie insulari rischia di renderle vulnerabili, particolarmente nei momenti di crisi economica generalizzata.

Come si è detto in precedenza, l'azione di rafforzamento della coesione economica, sociale e territoriale descritta nel TFUE punta a *ridurre il divario tra i livelli di sviluppo delle varie regioni ed il ritardo delle regioni meno favorite* (TFUE, articolo 174, secondo comma). Tra le regioni che si trovano in questa situazione oggettiva d'arretratezza rispetto al livello di sviluppo medio dell'Unione, il TFUE prevede che *un'attenzione particolare* sia rivolta alle *regioni insulari*. (TFUE, articolo 174, terzo comma).

È stato osservato ⁽⁹³⁾ che le imprese delle regioni insulari (non ultraperiferiche), trovandosi comunque a margine del continente, possono subire gravi perdite di competitività a causa degli oneri rappresentati dalle spese di trasporto, molto più elevate di quelle sostenute in qualsiasi altro territorio del continente europeo per il fatto di non poter accedere facilmente a ferrovie e autostrade, né agli altri sistemi di trasporto terrestri. Tutto ciò rappresenta un vero e proprio handicap in una zona di libero scambio quale il mercato unico dell'UE. All'ostacolo oggettivo rappresentato dall'insularità cerca di porre rimedio l'articolo 170 del TFUE: per contribuire al raggiungimento di un vero mercato unico in un'Europa coesa, e permettere all'insieme delle *collettività regionali e locali di beneficiare pienamente dei*

⁹¹ GARCIA, THIERRY, "Insularité et droit communautaire: la possibilité d'une île?", in *Revue du Marché commun et de l'UE*, 2010/1, 30.

⁹² COMMISSIONE EUROPEA, *Analysis of the EU island regions*, 2003, citato da PRODI, ROMANO, "Le isole fra riforme e allargamento", discorso tenuto al Convegno *Le ragioni dell'insularità*, tenutosi a Sassari il 24 gennaio 2003.

⁹³ Interrogazioni scritte E-0331/03 del 10 febbraio 2003 e E-2303/01 del 31 luglio 2001, rivolte da membri del Parlamento europeo alla Commissione.

L'UNIONE EUROPEA E L'AUTONOMIA FISCALE DELLE COLLETTIVITÀ
TERRITORIALI

vantaggi derivanti dall'instaurazione di uno spazio senza frontiere interne, l'UE favorisce lo sviluppo di reti transeuropee nei settori delle infrastrutture dei trasporti, delle telecomunicazioni e dell'energia. Nel favorire l'accesso a tali reti, l'Unione tiene conto in particolare della necessità di collegare alle regioni centrali dell'Unione le regioni insulari.

Da queste prima lettura del TFUE appare, pertanto, evidente che *l'insularità*, di per sé, non è sufficiente ad assicurare un accesso privilegiato alle politiche dell'UE, ma può fungere in qualche modo da 'acceleratore' nel caso in cui la regione in questione si trovi in una situazione oggettiva di disagio economico.

Lasciando ad altri interventi della giornata il compito di chiarire quale sia il divario attuale del livello di sviluppo della Sicilia rispetto alle altre regioni italiane e alla media europea, e se tale divario possa giustificare un adeguato intervento dei fondi europei, concentriamoci su di un altro quesito: in che modo l'UE offre *un'attenzione particolare* (articolo 174) o *tiene conto* (articolo 170) dell'insularità? Tutto ciò potrebbe, in astratto, giustificare un intervento mirato sul piano della fiscalità regionale?

Un aiuto può venirci da un'interpretazione esegetica dei trattati europei. L'attuale terzo comma dell'articolo 174 del TFUE è stato introdotto nelle carte fondamentali dell'Unione con il Trattato di Amsterdam (articolo 130A). La Conferenza intergovernativa (CIG) che lo ha introdotto ha allegato a quel Trattato una *dichiarazione* esplicativa sul punto in questione (Dichiarazione n.30): *la conferenza riconosce che le regioni insulari soffrono, a motivo della loro insularità, di svantaggi strutturali il cui perdurare ostacola il loro sviluppo economico e sociale. La conferenza riconosce pertanto che la legislazione comunitaria deve tener conto di tali svantaggi e che possono essere adottate misure specifiche, se giustificate, a favore di queste regioni per integrarle maggiormente nel mercato interno a condizioni eque.* Benché le *dichiarazioni* non abbiano gli effetti vincolanti del Trattato, sembrerebbe quindi che il legislatore costituzionale europeo abbia considerato positivamente la possibilità di adottare *misure di favore* - anche di natura fiscale, ovviamente - verso queste regioni, ma soltanto quando siano *giustificate* da situazioni oggettive di svantaggio⁹⁴.

Vale la pena di rilevare che - come la Corte ha spesso ricordato proprio agli Stati membri in molte sue decisioni in materia fiscale) - per il diritto dell'UE, non si ha una discriminazione ai sensi del diritto dell'UE soltanto quando si applicano norme diverse a situazioni analoghe, ma anche quando si applica la stessa norma a situazioni oggettivamente diverse⁹⁵. Sembrerebbe logico aspettarsi che tale principio basilare non serva soltanto all'interpretazione della normativa interna degli Stati membri che regola situazioni

⁹⁴ Per un approfondimento si rinvia a LA SCALA, AGOSTINO ENNIO, "Il divieto di aiuti di Stato e le agevolazioni fiscali nella Regione Siciliana", in *Rassegna Tributaria*, 5/2005, 1511.

⁹⁵ Si veda, per esempio, la sentenza della Corte del 14 febbraio 1995 nella causa C-279/93 (*Finanzamt Köln-Altstadt / Roland Schumacker*), *cit.*, punto 30.

L'UNIONE EUROPEA E L'AUTONOMIA FISCALE DELLE COLLETTIVITÀ
TERRITORIALI

transfrontaliere, ma guidi altresì l'operato del legislatore comunitario nelle sue scelte di armonizzazione legislativa.

Il Parlamento europeo, nella Risoluzione sopra citata, chiedeva espressamente alla Commissione di dare un effetto concreto, anche in materia fiscale, alla Dichiarazione sull'insularità formulata dalla CIG in occasione del Trattato di Amsterdam, prendendo in considerazione la possibilità di introdurre *misure fiscali di armonizzazione che tengano conto della specificità di queste regioni*.

Secondo il Parlamento europeo, le regioni insulari dovrebbero poter beneficiare di progetti-pilota relativi alla riduzione dell'Iva nei settori a grande intensità di manodopera (quale il settore alberghiero) così come d'altronde previsto dallo stesso Consiglio al fine di promuovere l'occupazione⁽⁹⁶⁾. Inoltre si richiedeva alla Commissione europea di studiare *incentivi fiscali e finanziari* tali da promuovere *lo sviluppo endogeno delle regioni insulari*.

Nella Risoluzione parlamentare si sottolineava l'esigenza - per l'insieme delle regioni insulari - di una valutazione meno rigorosa delle misure identificate come *dannose* sulla base dei criteri contenuti nel Codice di condotta in materia di tassazione delle imprese⁽⁹⁷⁾. In realtà, come si è visto in precedenza, il Codice di condotta, al punto G, tiene già conto di una molteplicità di realtà insulari: le *regioni (insulari) ultraperiferiche* e le *piccole isole* (indipendentemente dalla loro ubicazione geografica)⁽⁹⁸⁾.

D'altronde la possibilità di adottare misure specifiche per le regioni insulari ultraperiferiche è prevista nello stesso TFUE, all'articolo 349⁽⁹⁹⁾. La proposta di allargare questa eccezione all'insieme delle regioni insulari, avanzata a più riprese nelle conferenze intergovernative che hanno preceduto le diverse riforme dei trattati, invece, non è stata mai accolta. Va infine

⁹⁶ Conclusioni del Consiglio europeo straordinario sull'occupazione, tenutosi a Lussemburgo il 20-21 novembre 1997.

⁹⁷ Risoluzione del Consiglio e dei Rappresentanti dei Governi degli Stati Membri, riuniti in sede di Consiglio, *su un codice di condotta in materia di tassazione delle imprese* (allegato 1 alle Conclusioni del Consiglio del 1° dicembre 1997 *in materia di politica fiscale*; in *GUCE* C2 del 6.1.1998, 2.

⁹⁸ Documento del CONSIGLIO DELL'UE, SN 4901/99 del 29 novembre 1999, punti 19-21. Si veda altresì *supra*, nota 86.

⁹⁹ *Tenuto conto della situazione socioeconomica strutturale della Guadalupa, della Guyana francese, della Martinica, della Riunione, di Saint Barthélemy, di Saint Martin, delle Azzorre, di Madera e delle isole Canarie, aggravata dalla loro grande distanza, dall'insularità, dalla superficie ridotta, dalla topografia e dal clima difficili, dalla dipendenza economica da alcuni prodotti, fattori la cui persistenza e il cui cumulo recano grave danno al loro sviluppo, il Consiglio, su proposta della Commissione e previa consultazione del Parlamento europeo, adotta misure specifiche volte, in particolare, a stabilire le condizioni di applicazione dei trattati a tali regioni, ivi comprese politiche comuni ... in particolare politiche doganali e commerciali, politica fiscale, zone franche, ...* (TFUE, articolo 349, primo e secondo comma).

L'UNIONE EUROPEA E L'AUTONOMIA FISCALE DELLE COLLETTIVITÀ
TERRITORIALI

osservato che anche isole maggiori europee, non ultra-periferiche, fruiscono o hanno fruito di misure fiscali di favore ed eccezioni alla normativa comunitaria, ma, generalmente, soltanto in via temporanea. Per citare un esempio recente, la Direttiva relativa all'accisa sulle sigarette, prevede una riduzione dell'aliquota per la Corsica fino al 31 dicembre 2015. La deroga è giustificata dalla necessità di *non nuocere all'equilibrio economico e sociale dell'isola* (¹⁰⁰).

¹⁰⁰ Articolo 12, secondo comma, della Direttiva 2011/64 del Consiglio del 21 giugno 2011, *relativa alla struttura e alle aliquote dell'accisa applicata al tabacco lavorato*; si veda altresì il *considerando 22*; GUUE, L176 del 5.7.2011.

Prof. ssa Livia Salvini

Professoressa Università Luiss di Roma

Il ruolo dell'IMU nell'attuazione del federalismo fiscale

1 Premessa.

Le vicende degli ultimi anni di vigenza dell'ICI, del varo della legge di delega sul federalismo fiscale e dell'emanazione del decreto attuativo sul federalismo municipale che ha istituito l'IMU hanno riportato all'attualità alcune questioni che avevano già accompagnato la lunga gestazione dell'ICI, quale tributo immobiliare destinato a finanziare i Comuni. Mi riferisco, in particolare, alle discussioni che hanno portato alla scelta, per molti versi "naturale" ed adottata in molti altri Paesi, di individuare un'imposta di tipo patrimoniale quale base per l'imposizione locale. Certamente gli immobili, in quanto beni "fondati" per definizione, costituiscono la materia ideale per l'imposizione locale, ispirata dal principio di territorialità. Tuttavia fin da subito si pose il problema di stabilire se vi dovesse essere un rapporto tra questa tassazione e la fruizione dei servizi indivisibili offerti dal comune ai possessori degli immobili, e come tale rapporto potesse esprimersi nella struttura del tributo.

Il decreto sul federalismo municipale non ha risolto la questione, nonostante il dibattito sull'istituzione di una *service tax* che si è sviluppato in vista della sua emanazione. Ora, il "decreto Monti", con la nuova configurazione dell'IMU e con l'istituzione della TARES, sembra dare, per la prima volta, una (ancora molto embrionale) risposta.

2 L'ICI come (ambigua) imposta patrimoniale.

La scelta di incentrare l'imposizione comunale su un'imposta immobiliare a carattere patrimoniale ha posto fin da subito il problema della perequazione del carico fiscale con riferimento al godimento dei servizi pubblici indivisibili resi disponibili dai comuni. Ed infatti, quasi contemporaneamente al varo della legge istitutiva dell'imposta, fu emanato un disegno di legge delega (atto Senato n. 855 del 17/12/1992) ¹ per l'istituzione di un'imposta per i servizi generali resi dal comune (ISCOM), con l'obiettivo di mitigare il prelievo puramente patrimoniale "*chiamando tutti indistintamente i potenziali utenti dei servizi generali resi dal comune, indipendentemente dal loro rapporto giuridico con l'immobile insistente sul territorio del comune medesimo, a contribuire agli oneri finanziari sopportati dall'ente locale per assicurare ai propri amministrati la fruibilità di un determinato grado di servizi indivisibili*" (così la relazione al ddl). La fiscalità dei comuni si sarebbe così incentrata, in modo organico e razionale, su tre pilastri: un'imposta patrimoniale immobiliare "pura", cioè l'ICI; un'imposta collegata

¹ Il testo si può leggere in Corr. Trib. 1993, 532. V. sul punto MARINI, *Contributo allo studio dell'imposta comunale sugli immobili*, Milano 2000, 59 ss.; BASILAVECCHIA, *Profili generali dell'imposta comunale sugli immobili*, in Rass. Trib. 1999, 1354 ss.

alla fruizione dei servizi indivisibili, cioè l'ISCOM; tasse dovute a fronte dei servizi divisibili (smaltimento rifiuti, disinquinamento delle acque, ecc.). L'ISCOM sarebbe stata anch'essa parametrata al valore dell'immobile, assumendosi che vi fosse una relazione con la fruizione dei servizi indivisibili², ma sarebbe stata applicabile agli abitanti, anche se non possessori dell'immobile (quindi anche ai conduttori).

Questo progetto non fu attuato e quindi, non senza qualche difficoltà, l'ICI assolse le funzioni di ambedue le progettate imposte patrimoniali. Come ha affermato la Corte Costituzionale, *“l'imposizione ICI non tende a colpire solo i proprietari ma, più in generale, i titolari delle situazioni previste ... in quanto idonee, nella loro varietà, ad individuare di norma coloro che, avendo il godimento del bene, si avvantaggiano, con immediatezza, dei servizi e delle attività gestionali dei comuni, a beneficio dei quali il gettito viene, a regime, destinato”*³. Ed invero, è diffusa, anche se non unanimemente condivisa, la tesi secondo cui i tributi locali in genere e l'imposta patrimoniale comunale nello specifico⁴ debbano essere connotati dal principio del beneficio; principio inteso, sotto il profilo giuridico, non come alternativo a quello di capacità contributiva, bensì, a completamento di questo, come indice di ragionevolezza del prelievo locale, in particolare sotto il profilo della sua specialità⁵.

² In base al principio di capacità contributiva, il finanziamento delle spese pubbliche destinate ai servizi indivisibili avviene attraverso imposte che colpiscono indici economici di ricchezza. Un tributo destinato a finanziare tali servizi avente natura puramente commutativa dovrebbe invece avere natura di testatico, cioè essere applicato direttamente sulla persona, assumendosi la sua stessa esistenza come presupposto per l'imposizione. Per evidenti motivi di equità e ragionevolezza del prelievo (si vedano ad esempio le note vicende della *poll tax* - più propriamente, *Community charge*, avente natura di testatico - la cui introduzione nel 1990 nel Regno Unito portò a sollevazioni popolari che contribuirono alle dimissioni del primo ministro Thatcher; il suo successore la sostituì con la *Council tax*, destinata a finanziare i servizi locali indivisibili attraverso l'imposizione sulla proprietà immobiliare) sembra preferibile ancorare l'imposizione al valore immobiliare.

³ Negli stessi termini la Corte si era espressa con riguardo alla SOCOF nella sent. n. 159/1985. Questa argomentazione viene usata dalla Corte per giustificare il fatto che un'imposta patrimoniale come l'ICI non consenta al possessore di dedurre le passività contratte per l'acquisto dell'immobile. La capacità contributiva connessa al possesso del cespite viene così “isolata” da quella complessivamente manifestata dal soggetto passivo, con la conseguenza che tali passività dovrebbero necessariamente trovare riconoscimento - sempre secondo la Corte - solo in un'imposta patrimoniale di carattere generale. Il collegamento con il beneficio viene anche utilizzato come argomento per giustificare la legittimità dell'imposta in quanto di carattere “speciale”, in quanto cioè colpisce solo una determinata tipologia di cespiti: v. sul punto GIOVANARDI, *L'autonomia tributaria degli enti locali*, Milano 2005, 348 ss. e la dottrina ivi citata.

⁴ Tra gli altri, v. GALLO, *L'autonomia impositiva degli enti locali*, Bologna 1979, 107 ss..

⁵ DELLA VALLE, *I limiti costituzionali alla sovrapposizione di tributo erariale e tributo locale: capacità contributiva e coordinamento finanziario*, in Riv. Dir. Fin. 1994, 598 ss.; GIOVANARDI, *op. cit.*, 356 ss. GALLO, F. Maffezzoni e l'IVA: *la capacità contributiva come godimento di pubblici servizi*, in Rass. Trib. 2009, 1263 ss., sottolinea che nella più ampia

Non vi è dubbio, peraltro, che il tema del beneficio, facendo esso capo – come dice la Corte – a chi ha il godimento del bene, è strettamente collegato con quello della rivalsa sull'utilizzatore dell'immobile dell'imposta gravante sul possessore dello stesso⁶. In quanto idonea a spostare l'onere del tributo, in caso di locazione o simili rapporti che assicurano il godimento dell'immobile ad un soggetto diverso dal proprietario, su tale ultimo soggetto, la rivalsa quindi consente di attuare una tendenziale coincidenza tra soggetto inciso e fruitore dei servizi indivisibili (essendo altrimenti tale incisione rimessa solo alle leggi economiche)⁷. Se da un lato è vero, infatti, che alcuni servizi indivisibili (viabilità, parcheggi pubblici, illuminazione, ecc.) possono riflettersi direttamente nel (maggior) valore degli immobili, gli stessi servizi comportano anche un'utilità per gli abitanti in quanto persone.

Attraverso il collegamento con il beneficio, la patrimonialità dell'ICI si connota dunque in modo peculiare.

3 L'eliminazione dell'ICI sulla prima casa.

L'equilibrio in qualche modo raggiunto venne minato alle fondamenta con l'abrogazione dell'ICI sulla prima casa⁸. Per quanto qui ci riguarda, appare evidente che ogni collegamento dell'imposta con il beneficio correlato ai servizi indivisibili viene meno laddove proprio coloro che più intensamente hanno la possibilità di usufruirne, cioè i residenti nel comune, vengono esonerati dal pagamento del tributo.

Il messaggio politico che viene dato per propugnare prima ed attuare poi questa abrogazione è quello dell'odiosità e dell'iniustizia dell'imposizione su un bene di primaria importanza e di larga diffusione nelle famiglie italiane, spesso acquistato con i sacrifici di una vita. In questa ottica si perde però completamente il collegamento tra imposizione patrimoniale e beneficio,

nozione di capacità contributiva come mero criterio di riparto, e non come capacità economica qualificata, il godimento del pubblico servizio costituisce un utile criterio distributivo.

⁶ Nel testo originario dell'ICI (art. 3 d. lgs. n. 504/1992) era previsto un diritto di rivalsa del soggetto passivo concedente sull'utilizzatore degli immobili dati in usufrutto, enfiteusi o locazione finanziaria. Tale previsione fu poi eliminata, avendo dato luogo a dubbi sulla sua congruenza con il presupposto del tributo. La questione veniva tuttavia posta nell'ottica di un'ulteriore ambiguità del presupposto dell'ICI, vertente sulla natura reddituale oppure patrimoniale dell'imposta (e non dunque con riferimento al beneficio). V. per tutti sul punto RANDAZZO, *La rivalsa nella disciplina dell'ICI*, in Riv. Dir. Trib. 1995, I, 257 e, in termini più generali, ID., *Le rivalse tributarie*, Milano 2012, *passim* e spec. 36.

⁷ TOSI, *Principi generali del sistema tributario locale*, in Riv. Dir. Trib. 1995, I, 33 ss.

⁸ Mi sono già soffermata su questo tema in un altro lavoro, cui rinvio eventuali interessati: SALVINI, *Federalismo fiscale e tassazione degli immobili*, in *Fiscalità immobiliare. Atti del convegno (Siena 12 febbraio 2010)*, a cura di PISTOLESI, Milano 2011, 81 ss., in cui si mette tra l'altro in evidenza come l'abrogazione dell'ICI sulla prima casa costituisca una grave alterazione, se non un vero e proprio tradimento, dei principi fondanti del federalismo fiscale.

poiché sono proprio gli abitanti – e dunque i possessori di “prime case” – coloro che ritraggono (insieme ai possessori degli immobili adibiti ad attività commerciali che restano assoggettati al tributo) un maggiore vantaggio potenziale dai servizi indivisibili. Ci si potrebbe chiedere, in questa ottica, se la Corte Costituzionale riuscirebbe ancora a giustificare con il godimento dei servizi indivisibili dei comuni la discriminazione insita nella tassazione speciale del patrimonio immobiliare (al lordo delle relative passività), quando questa grava solo su alcune tipologie di immobili. La risposta dovrebbe probabilmente essere negativa.

4 La legge di delega per il federalismo fiscale e la sua attuazione.

Il ruolo fondamentale del tributo immobiliare per la fiscalità dei comuni viene riconosciuto dall'art. 12, comma I, lett. b) l. 42/2009 che prevede, come criterio direttivo per i decreti di attuazione del federalismo fiscale, la *“definizione delle modalità secondo cui le spese dei comuni relative alle funzioni fondamentali ... sono prioritariamente finanziate da una o più delle seguenti fonti: ... dalla imposizione immobiliare, con esclusione della tassazione patrimoniale sull'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo”*, secondo quanto previsto ai fini ICI.

Nella delega, come è noto, vengono fissati principi di carattere generale che si richiamano (oltre che, naturalmente, al principio di territorialità del tributo⁹, certamente soddisfatto dalla tassazione immobiliare) espressamente al criterio del beneficio¹⁰ quale ispiratore dei tributi locali e al principio di continenza¹¹, che - come è stato giustamente rilevato¹² - può ritenersi strettamente correlato, dal punto di vista dell'ente locale, al beneficio.

La estrema genericità della delega al legislatore statale¹³ in punto di istituzione del nuovo tributo immobiliare, solo mitigata dalla previsione contenuta nella stessa legge sulla possibilità di sostituire o accorpore tributi già esistenti e/o di attribuire ai comuni quote di tributi erariali, da un lato, e

⁹ Secondo FRANSONI, *Il presupposto dei tributi regionali e locali. Dal precetto costituzionale alla legge delega*, in Riv. Dir. Trib. 2011, I, 277 ss., il principio di territorialità è insito nel precetto dell'art. 53 Cost., per cui la sua previsione nell'ambito della legge delega potrebbe servire solo a ribadire che esso si applica anche nei rapporti interni inerenti la ripartizione dell'autonomia impositiva tra i diversi livelli di governo e non solo con riferimento ai profili internazionali.

¹⁰ Definito dall'art. 2, comma 2, lett. p) l. n. 42/2009 quale *“tendenziale correlazione tra prelievo fiscale e beneficio connesso alle funzioni esercitate sul territorio in modo da favorire la corrispondenza tra responsabilità finanziaria e amministrativa”*.

¹¹ Su cui v. GALLO, *I capisaldi del federalismo fiscale*, in Dir. Prat. Trib. 2009, I, 219 ss.

¹² LOVECCHIO, *I principi del coordinamento tributario nel disegno di legge delega sul federalismo fiscale*, in Comuni d'Italia 2009, 56; GIOVANARDI, *Il riparto delle competenze tributarie tra giurisprudenza costituzionale e legge delega in materia di federalismo fiscale*, in Riv. Dir. Trib. 2010, I, 44.

¹³ Sul sistema della delega quanto ai tributi propri dei comuni rinvio a SALVINI, *I tributi propri di Regioni, Province e Comuni*, in *Il federalismo fiscale*, a cura di NICOTRA, PIZZETTI, SCOZZESE, Roma 2009, 213 ss.

l'espresso divieto di re-istituire un'imposta patrimoniale sulla prima casa, dall'altro, hanno fatto sì che per l'attuazione della delega si proponessero diverse alternative¹⁴. Tra queste alternative spiccava quella dell'introduzione di una *service tax*, cioè di un'imposta destinata a finanziare i servizi pubblici indivisibili dei comuni, connotata dal principio del beneficio cui, come si è visto, la delega fa espresso riferimento. All'adozione di questa soluzione sembrava tuttavia frapporsi in modo decisivo il divieto, posto dal principio da attuare, di colpire la "prima casa" con un'imposizione di tipo patrimoniale: come si è visto, infatti, a meno di non costruire un tributo di tipo commutativo (sostanzialmente un testatico), difficilmente si può disgiungere un tale beneficio dal possesso, o comunque dal godimento, di un immobile.

L'attuazione della delega ad opera del d. lgs. n. 23/2011 ("Federalismo fiscale municipale") è stata dunque di stampo conservativo: come è noto, l'art. 8 ha istituito a decorrere dal 2014 l'imposta municipale propria, che ha come presupposto il possesso di immobili diversi dall'abitazione principale "e sostituisce, per la componente immobiliare, l'imposta sul reddito delle persone fisiche e le relative addizionali dovute in relazione ai redditi fondiari relativi ai beni non locati, e l'imposta comunale sugli immobili".

Il quadro dell'imposizione locale è stato completato con l'istituzione, sempre dal 2014, dell'imposta municipale secondaria, destinata a sostituire 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, nonché il canone per l'autorizzazione all'installazione dei mezzi pubblicitari, con un tributo avente per presupposto l'occupazione di aree pubbliche e di spazi pubblicitari.

5 Le nuove misure contenute nel "decreto Monti" (d.l. n. 201/2011 conv. dalla l. n. 214/2011) e considerazioni conclusive.

Il "decreto Monti" non ha solo anticipato "in via sperimentale" dal 2012 l'IMU, ma ha impresso una notevole modificazione all'impianto preesistente, appena creato, dell'intera imposizione municipale.

Prescindendo qui dalle notevoli problematiche applicative ed interpretative del nuovo tributo, che denotano la fretta ed una certa approssimazione del suo varo¹⁵, per attenersi al tema di questo intervento, le principali modifiche attengono: in primo luogo, all'assoggettamento all'imposta della "prima casa"¹⁶; in secondo luogo, alla riserva, a favore dello Stato e con versamento diretto ad esso, della "quota di imposta pari alla metà dell'importo calcolato

¹⁴ Cfr. SALVINI, *Federalismo fiscale e tassazione degli immobili cit.*

¹⁵ Si v. le considerazioni critiche dell'IFEL illustrate da BARUZZI, *Imu: le principali problematiche interpretative analizzate dall'Ifel nella "Guida al bilancio 2012"*, in *Il Fisco* 2012, 1608.

¹⁶ Trattandosi di un'autonoma iniziativa legislativa e non di un decreto di attuazione della legge di delega n. 42/2009, è stato possibile superare il divieto posto da quest'ultima dell'introduzione di un tributo analogo all'ICI sulla "prima casa".

applicando alla base imponibile di tutti gli immobili, ad eccezione dell'abitazione principale e delle relative pertinenze ..., nonché dei fabbricati rurali ad uso strumentale ..., l'aliquota di base ... Le detrazioni previste dal presente articolo, nonché le detrazioni e le riduzioni di aliquota deliberate dai comuni non si applicano alla quota di imposta riservata allo Stato di cui al periodo precedente.”

È ben possibile, dato il contesto in cui il provvedimento è maturato, che queste due misure siano soprattutto ispirate ad esigenze di risanamento dei conti pubblici. Specialmente la riserva allo Stato di una quota del tributo locale pare mirata non solo a far “riappropriare” l'erario del gettito dell'IRPEF sui redditi fondiari dei beni non locati, assorbita nell'IMU, ma ad incrementare notevolmente le entrate rispetto alla situazione preesistente¹⁷. Tuttavia, mi sembra che la loro importanza sistematica sia notevole. Ma prima di formulare alcune considerazioni in merito, il quadro delle novità del “decreto Monti” che qui interessano va completato con altre due misure.

La prima è costituita dalla nuova TARES, tributo comunale sui rifiuti e sui servizi (art. 14 d.l. cit.) applicabile dal 2013, che detta una disciplina più organica dei tormentati, vigenti prelievi per la raccolta e lo smaltimento dei rifiuti. Una “importante novità”¹⁸, che si riflette anche nella denominazione del tributo, è costituita dal fatto che esso è destinato non solo alla “*copertura dei costi relativi al servizio di gestione dei rifiuti urbani e dei rifiuti assimilati avviati allo smaltimento, svolto in regime di privativa dai comuni*”, ma anche, attraverso un'apposita maggiorazione, alla copertura “*dei costi relativi ai servizi indivisibili dei comuni*”.

La seconda misura che qui interessa è l'istituzione di un'imposta patrimoniale sul valore degli immobili situati all'estero a qualsiasi uso destinati dalle persone fisiche (art. 19, commi 13 ss., d.l. cit.), cui si applicano, in virtù di successive modifiche (art. 19, comma 15 *bis*), le detrazioni per l'abitazione principale analoghe a quelle previste per l'IMU (a conferma della natura omogenea dei due prelievi).

Sul sistema dell'imposizione immobiliare che ne risulta posso dunque conclusivamente formulare le seguenti considerazioni, che si muovono su due livelli.

¹⁷ La relazione tecnica stima in 2 miliardi di euro annui l'incremento di gettito per i comuni derivante – si ritiene – soprattutto dall'assoggettamento ad IMU della prima casa; a questo incremento corrisponde naturalmente una minore assegnazione ai comuni di risorse statali. È invece stimato in ben 9 miliardi di euro annui l'incremento di entrate per lo Stato (essendo di 1,6 miliardi di euro il gettito complessivo tra IRPEF e addizionali regionali e comunali sugli immobili non locati) a seguito della riserva di quota. Si vedano su questo punto e sul raffronto tra decreto sul federalismo municipale e decreto Monti in materia di tassazione degli immobili non locati le penetranti osservazioni critiche di LONGOBARDI e PORCELLI, *La difficile coabitazione di due imposte patrimoniali: perché non guardare al modello britannico?* in www.nelmerito.com.

¹⁸ Così definita dalla relazione governativa al d.l., la quale peraltro non individua in alcun modo i contorni di questa novità, limitandosi a parafrasare il dettato normativo.

Il primo è quello che riguarda l'attuazione dei principi del federalismo fiscale. L'IMU, come caposaldo dell'imposizione locale prevista da una legge di delega ispirata da principi accentuatamente riduttivi dell'autonomia locale ¹⁹, non può che conformarsi – naturalmente – a tale impostazione. Viene dunque riproposto, come se il Titolo V della Costituzione non fosse stato mai riformato, lo schema dell'ICI, cioè di un tributo che costituisce il fondamento della finanza locale istituito e regolato dalla legge statale, con ridotti margini di autonomia dei comuni nella fissazione delle aliquote.

Il secondo livello di considerazioni riguarda la struttura del sistema impositivo dei patrimoni e dei cespiti immobiliari più in particolare.

Mi sembra, in primo luogo, che si stia rafforzando – rispetto all'ICI - una natura più genuinamente patrimoniale dell'IMU, in linea con l'impronta del governo Monti di attuare, sia pure in modo frammentato e non progressivo attraverso diverse imposte “speciali”, quell'imposizione dei patrimoni da più parte invocata ²⁰. Ciò emergerebbe dalla riserva allo Stato di una quota dell'IMU sugli immobili diversi dalle “prime case”, riserva che potrebbe sancire un parziale svincolo, per questi immobili, del presupposto del tributo dal beneficio collegato ai servizi indivisibili predisposti dai comuni. Più precisamente, si potrebbe ritenere che tale riserva sia il riconoscimento normativo del fatto che di questi servizi, in quanto prestati non solo all'immobile, ma all'abitante, beneficino in misura minore gli immobili diversi dalle “prime case”; minore remunerazione spetterebbe dunque, per essi, ai comuni ²¹. Nell'ottica della “patrimonializzazione” dell'IMU si collocherebbe anche la – per molti versi simmetrica - imposizione patrimoniale degli immobili siti all'estero.

In questa ottica – quella cioè di accentuare la natura patrimoniale dell'IMU rispetto all'ICI (quando ad essa erano soggette le “prime case”), a parziale detrimento della componente del beneficio relativo ai servizi indivisibili comunali - si collocherebbe anche la componente della TARES destinata alla copertura dei costi dei servizi indivisibili. Devo dire che il disegno di quest'ultimo tributo, per effetto dei miei limiti, della quantomeno articolata e variegata struttura dei prelievi (TARSU, TIA1 e TIA2) sostituiti e dell'assenza di qualsiasi spiegazione nella relazione governativa, non è chiarissimo, soprattutto con riferimento alla componente dei servizi indivisibili che qui interessa. Dovrebbe comunque ritenersi che tali servizi non siano quelli relativi alla componente indivisibile che si può ravvisare nella TARSU e nella TIA1. Come ha affermato C. Cost. n. 238/2009, infatti, la componente relativa alla raccolta e smaltimento dei rifiuti “esterni”, cioè

¹⁹ V. per tutti sul punto GALLO, *Il federalismo fiscale delineato dalla legge delega n. 42 del 2009: tra autonomia tributaria coordinata e competenza legislativa regionale “primaria”, in corso di pubblicazione.*

²⁰ SALVINI, *L'imposizione patrimoniale e la “progressione” dell'ICI nella manovra Monti*, in www.nelmerito.com.

²¹ Devo peraltro osservare che, se questa è effettivamente la logica della riserva, non sembra logico riservare allo Stato anche una quota del gettito degli immobili di impresa.

quelli rinvenibili nelle aree pubbliche, che costituisce remunerazione di servizi indivisibili, assorbe anche la natura commutativa della parte relativa ai rifiuti "interni", facendo assumere natura tributaria all'intero prelievo. Se ne dovrebbe dedurre che, avendo la TARES natura tributaria per espressa definizione normativa, essa inglobi già la copertura dei servizi indivisibili relativi ai rifiuti.

Se così è, dunque, la maggiorazione della TARES prevista a fronte dei servizi indivisibili dovrebbe essere relativa ad "altri" servizi indivisibili, diversi da quelli relativi ai rifiuti. Nel quadro che tento di delineare deve inserirsi anche la circostanza che i comuni che hanno realizzato sistemi di misurazione puntuale della quantità di rifiuti conferiti al servizio pubblico possono prevedere l'applicazione di una tariffa avente natura corrispettiva, in luogo del tributo, ma possono comunque applicare il tributo sui servizi indivisibili (art. 14, commi 29 ss., d.l. cit.).

La TARES, così come le entrate che è destinata a sostituire, è dovuta dagli abitanti/occupanti degli immobili, in ragione della consistenza degli immobili stessi. Potrebbe allora ritenersi che la maggiorazione in esame costituisca, come si è anticipato, un completamento organico della disciplina dell'IMU "patrimonializzata", facendo gravare, sia in parte, gli oneri derivanti dai servizi indivisibili comunali sugli utilizzatori degli immobili.

In questo modo, seppure incerto e faticoso, si recupererebbero le linee fondamentali così chiaramente delineate nelle vecchie proposte di introduzione dell'ISCOM: un'imposta patrimoniale immobiliare "pura" o tendenzialmente tale (l'IMU); un'imposta sui servizi indivisibili dei comuni (l'addizionale TARES sui servizi indivisibili; la TARES sui rifiuti per i comuni che non hanno realizzato sistemi di misurazione puntuale dei rifiuti); entrate commutative sui servizi divisibili (tariffa sui rifiuti per i comuni che hanno realizzato tali sistemi; imposta municipale secondaria per l'occupazione di spazi pubblici e pubblicità).

Dott. Giovanni Vezzoso

Dottore in giurisprudenza

Il potere impositivo delle regioni, fra limiti costituzionali e vincoli comunitari

SOMMARIO: 1 Premessa e piano dell'esposizione - 2 Ricognizione dei principi informatori del federalismo fiscale - 2.1 Richiamo delle modifiche apportate al titolo V della Costituzione - 2.2 Difficoltà nascenti dalla nuova ripartizione del potere legislativo - 2.3 Opportunità di distinguere fra principi fondamentali del federalismo fiscale e principi del coordinamento del sistema tributario - 2.4 - I principi fondamentali del federalismo fiscale - 3 I limiti al potere impositivo regionale - 3.1 I rapporti fra ordinamento statale e ordinamento regionale - 3.2 Ruolo delle regioni nella determinazione del sistema tributario degli enti locali - 4 I condizionamenti nascenti dal diritto comunitario: il caso particolare della fiscalità di vantaggio - 4.1 La fiscalità di vantaggio nella giurisprudenza comunitaria - 4.1.1 Implicazioni sul federalismo fiscale in Italia

1 Premessa e piano dell'esposizione

La base di partenza per un esame dell'estensione e dei limiti del potere impositivo delle regioni italiane a statuto ordinario è costituita dalle modifiche del titolo quinto della Costituzione definite nel 2001. La legge delega n. 42 del 5 maggio 2009 ha iniziato a dare attuazione ai nuovi principi costituzionali, rinviando ad una serie di decreti delegati¹ la definizione precisa delle regole che dovranno definire il quadro del nuovo assetto tributario progettato. Tutte le normative, già emanate o non ancora definite, dovranno comunque essere valutate e interpretate alla luce, da un lato, dei principi della costituzione, e, dall'altro lato, dell'ordinamento comunitario,

¹ Al momento in cui si licenzia questo scritto (febbraio 2012) risultano emanati i seguenti decreti delegati: D. lsv. 28 maggio 2010, n. 85 recante attribuzione a comuni, province, città metropolitane e regioni di un proprio patrimonio, in attuazione dell'articolo 19 della legge 5 maggio 2009, n. 42, in Gazz.uff. n. 134 del 11 Giugno 2010; D.lsv. n.156 del 17 settembre 2010, recante disposizioni su Roma capitale, in Gazz. uff. 18 settembre 2010, n. 219; D.lsv. . n. 216 del 28 novembre 2010, che ha definito il sistema dei costi standard e dei fabbisogni standard di comuni province e città metropolitane, in in Gazz. uff. n. 294 del 17 dicembre 2010; il D. lsv. 14 marzo 2011, n. 23, recante disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale, in Gazz. uff., n.67 del 23 marzo 2011; successivamente modificato dal c.d. decreto salva Italia (d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito dalla legge n. 214 del 22 dicembre 2011, in supplemento ordinario n. 251 Gazz. uff. n. 284 del 6 dicembre 2011) con riferimento alla nuova tassa immobiliare municipale (anticipo dell'entrata in vigore e aliquote).

perché le disposizioni fiscali possono provocare effetti vietati dalle norme sugli aiuti di stato, sulla tutela della corretta concorrenza e sulla non discriminazione in funzione della nazionalità. In effetti, tanto la Costituzione quanto la legge delega fanno espliciti riferimenti ai vincoli nascenti dall'ordinamento comunitario (art. 17, co. 1 della Costituzione e articoli 2mm e 27.3c della legge delega). Ne consegue la necessità di un'analisi che consideri, in modo integrato, i vari aspetti sopra accennati che interagiscono fra loro, tenendo anche conto delle precisazioni giurisprudenziali apportate dalla Corte costituzionale e dalla Corte di giustizia dell'Unione europea.

La presente esposizione sarà articolata in tre parti, condotte tutte con riferimento alle norme esistenti e alla giurisprudenza che le ha precisate. La prima sarà dedicata alla ricognizione dei principi informatori del federalismo fiscale, sulla base delle modifiche apportate al titolo quinto della Costituzione e delle norme di attuazione che vi hanno fatto seguito. Nella seconda si cercherà di rispondere alla domanda *quali limiti il nuovo ordinamento pone alla capacità impositiva delle regioni*, e saranno successivamente esaminati i rapporti fra ordinamento nazionale e ordinamento regionale e il ruolo della regione nella determinazione del sistema tributario degli enti locali; nella terza parte, infine, verranno analizzati i vincoli posti al sistema fiscale regionale dall'ordinamento comunitario, con particolare attenzione alle disposizioni fiscali – siano esse emanate dallo stato o da una regione – volte a favorire lo sviluppo di una specifica regione, o di un'area interna alla stessa, mediante la cosiddetta *fiscalità di vantaggio*.

Dato il carattere estremamente evolutivo della materia trattata, l'esposizione, più che a prospettare soluzioni certe, tenderà a evidenziare i maggiori problemi che si pongono, prospettando al massimo semplici ipotesi di soluzione. Va infine avvertito che l'analisi avrà fondamentalmente riguardo alle regioni a statuto ordinario e solo pochi cenni saranno dedicati alle regioni a statuto speciale, il cui status particolare giustifica una più completa trattazione separata.

2 Ricognizione dei principi informatori del federalismo fiscale

2.1 Richiamo delle modifiche apportate al titolo V della Costituzione

Già la Costituzione del 1948 aveva previsto norme volte a dare alle regioni un notevole grado di autonomia legislativa e finanziaria, ma, se si eccettua il caso particolare delle regioni a statuto speciale – per le quali il conferimento di autonomia rispondeva a esigenze politiche e di ordine pubblico – il processo di attuazione delle norme costituzionali è stato lungo e travagliato: le regioni a statuto ordinario furono istituite soltanto nel 1970 (l. n. 281 del 16 maggio 1970 e successivi decreti attuativi); un passo avanti fu compiuto nel 1977 (con il dpr n. 616 del 24 luglio 1977), e uno ulteriore con la legge n. 59 del 15 marzo 1997 e con i successivi decreti delegati, fra i quali spiccava per importanza il d.p.r. n. 112 del 21 aprile 1998. Di federalismo fiscale in senso proprio, ma a *Costituzione invariata*, si cominciò a parlare

con la legge 13 maggio 1999, n. 33, recante *Disposizioni in materia di perequazione, razionalizzazione e federalismo fiscale*, con la quale venne conferita delega al Governo per emanare decreti legislativi in materia di federalismo fiscale secondo sedici criteri direttivi. Mentre proseguiva con fatica il processo volto a concretare i principi affermati, interveniva però la legge costituzionale n. 3 del 21 ottobre 2001, la quale ha modificato profondamente la ripartizione dei poteri fra stato, regioni e enti locali, tracciando anche le linee di una nuova configurazione del sistema fiscale e ha quindi spinto verso una completa revisione della normativa in materia. Siamo giunti così alla legge delega n. 42 del 2009, che ha posto le basi per la concreta introduzione del federalismo fiscale.

Conviene soffermarsi brevemente sulle più importanti innovazioni costituzionali introdotte dalla l. n. 3 del 2001. In primo luogo, esse hanno istituito una distinzione fra Repubblica e Stato, facendo del secondo un semplice componente della prima, tendenzialmente con pari dignità rispetto alle Regioni, che con lo Stato condividono la potestà legislativa. In effetti, l'art. 114, nella sua originaria formulazione, recitava: *La Repubblica si riparte in Regioni, Province e Comuni* e l'art. 115 precisava che le Regioni sono costituite in enti autonomi con propri poteri e funzioni secondo i principi fissati dalla Costituzione; inoltre, ai sensi dell'art. 117, alle regioni era attribuito il potere di emanare norme legislative in materie determinate ma nei limiti dei principi fondamentali stabiliti dalle leggi dello stato, sempreché le norme stesse non siano in contrasto con l'interesse nazionale e con quello di altre regioni. Il nuovo testo, al primo comma, afferma invece che *la Repubblica è costituita dai Comuni, dalle Province, dalle Città metropolitane, dalle Regioni e dallo Stato*. Lo Stato diventa quindi soltanto uno dei componenti della Repubblica, nel senso che viene inteso nel senso stretto di amministrazione centrale e non come il titolare dell'ordinamento giuridico e costituzionale della Repubblica italiana. Vi sono per la verità motivi per considerare eccessivo questo cedimento verbale ai principi federalistici. Nel linguaggio corrente si dice che *lo Stato italiano è o ha la forma* di una repubblica e non viene inteso soltanto come uno dei suoi componenti. Si comprende l'ironia con cui taluno (ad es. il Caianello) ha posto il quesito se si potrà ancora parlare, a proposito del Presidente della Repubblica, di "Capo dello Stato". Resta il fatto che l'interpretazione di cui sopra è l'unica che può rendere comprensibile la nuova formulazione dell'art. 117. e va accettata la soluzione proposta dal Gallo il quale sostiene la necessità, d'ora in poi, di distinguere fra Stato persona – cioè lo Stato come ente equiordinato e paritetico, secondo la lettera dell'art. 114 Cost., rispetto agli altri enti territoriali – e lo Stato ordinamento, cioè quale ente da cui gli altri enti derivano i loro poteri.² In secondo luogo, e in coerenza con

2. v. GALLO, I principi del federalismo fiscale, in corso di pubblicazione, da me consultato nel manoscritto. Per un ridimensionamento della equiparazione fra Stato e regioni v. Corte costituzionale n. 274 del 24 luglio 2003, in *Giur. cost.*, 2003 III 2239, con note di A. Anzon, ivi, 2256, G. Gemma (ivi, 2260) e R. Dickmann, ivi, 2269. La

l'innovazione ora ricordata, la competenza legislativa viene ripartita fra Stato e Regioni - tenuti entrambi a esercitarla nel rispetto della Costituzione e dei vincoli nascenti dal diritto comunitario - secondo il seguente criterio: le materie che richiedono una considerazione unitaria per tutto il territorio nazionale, elencate nell'art. 117, co.2, sono riservate alla *legislazione esclusiva* dello Stato, mentre altre, menzionate nell'art. 117, comma 3, sono materia di *legislazione concorrente*, per le quali spetta allo Stato, inteso come Stato ordinamento, la determinazione dei principi fondamentali, mentre le Regioni avranno la potestà legislativa. L'art. 117, co. 4, prevede inoltre una competenza che si può definire *residuale*, poiché afferma che *spetta alle regioni la potestà legislativa in riferimento ad ogni materia non espressamente riservata alla legislazione dello stato*. La ripartizione dei poteri fra Stato e Regione trova un'ulteriore precisazione nel sesto comma dell'art. 117, il quale dispone che *la potestà regolamentare spetta allo Stato nelle materie di legislazione esclusiva, salva delega alle Regioni*, e spetta alle Regioni in ogni altra materia *non espressamente riservata alla legislazione dello Stato*.

2.2 Difficoltà nascenti dalla nuova ripartizione del potere legislativo

Non si può affermare che le nuove disposizioni costituzionali abbiano dato un fondamentale contributo di chiarezza per quanto riguarda la ripartizione dei poteri fra stato e regioni. Vi è in primo luogo la discutibile attribuzione alla legislazione concorrente di alcuni aspetti per i quali risulta difficile attribuire allo Stato il solo compito di determinare i principi fondamentali. Per fare un semplice esempio, si può considerare il terzo comma dell'art. 117, che annovera, fra le materie di legislazione concorrente le *grandi reti di trasporto e di navigazione*, sicché, a stretto rigore di termini, allo Stato non potrebbe essere riconosciuta in materia né la potestà legislativa né un potere regolamentare di esecuzione, ma la semplice enunciazione di "principi fondamentali". Difficile trovare una norma più improvvida: nella pianificazione delle grandi reti di trasporto e di navigazione non ha alcun senso separare i principi fondamentali (che lo stato si dovrebbe limitare a formulare) dalle scelte concrete, che possono essere oggetto di discussione nella fase istruttoria, ma devono risalire necessariamente alla responsabilità del governo centrale, che non può essere privato della competenza legislativa e regolamentare per la definizione di un sistema che interessa tutto il territorio nazionale e può essere soggetto a vincoli di origine comunitaria.

Corte ha affermato che, anche nel nuovo assetto costituzionale, non si può parlare di completa equiparazione fra lo Stato e gli altri enti citati nell'art. 114, dovendo essere riservata allo Stato una posizione peculiare, legata al fatto che l'ordinamento postula l'esistenza di un soggetto – lo Stato appunto – responsabile di assicurare i vincoli nascenti dall'ordinamento comunitario e di tutelare l'unità giuridica e economica dell'ordinamento, posta come esigenza imprescindibile dall'art. 120 della Costituzione

IL POTERE IMPOSITIVO DELLE REGIONI, FRA LIMITI COSTITUZIONALI E VINCOLI
COMUNITARI

Per venire alla materia tributaria, oggetto di questo scritto, ci imbattiamo in altre disposizioni che impongono di conciliare in via interpretativa norme non ben coordinate fra loro. Vi è in primo luogo il problema di conciliare il testo dell'art. 117, co. 2, lett. e) con il terzo comma dello stesso articolo: il primo attribuisce alla competenza esclusiva statale il *sistema tributario e contabile dello Stato*; il secondo attribuisce alla competenza concorrente di Stato e Regione il *coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*, i cui principi sono richiamati dal successivo art. 119, co.2 come vincoli all'esercizio del potere impositivo di regioni e enti locali. In secondo luogo, va segnalato che anche l'art. 117, co. 3, che assegna il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario alla competenza concorrente di Stato e regione, pone un problema di interpretazione: In effetti, una volta definiti dallo Stato i principi fondamentali, non si può pensare, come suggerirebbe il tenore letterale del testo, che le singole regioni possano singolarmente legiferare per coordinare i sistemi tributari regionali con quello dello Stato. Infine, occorre domandarsi se i *principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario* – che l'art. 119 della Costituzione, co. 2, pone come vincoli all'esercizio del potere impositivo di regioni e enti locali, sono gli stessi enunciati nell'art. 117, co. 2, lett. e).

Questi vari aspetti saranno esaminati più approfonditamente di seguito (v. *infra*, par. 4). In termini generali vanno segnalate le prevedibili difficoltà pratiche legate alla necessità di conciliare il potere legislativo regionale con quello statale nelle materie riservate alla legislazione esclusiva dello Stato ai sensi dell'art. 117, co. 2. Si tratta di materie molto ampie, che vanno dalla politica estera alla tutela dell'ordine pubblico, dalla sicurezza e dai diritti sociali fondamentali alla tutela della concorrenza. Hanno quindi normalmente una portata *trasversale*, poiché possono avere implicazioni sull'ordinamento di vari settori; ne derivano possibili condizionamenti all'esercizio delle competenze regionali e rischi di conflitti. Inoltre, la Corte costituzionale, in una celebre sentenza confermata dalla giurisprudenza successiva, ha affermato che l'art. 118 della Costituzione consente un'interpretazione dinamica del principio di sussidiarietà, che può giustificare l'attribuzione di funzioni amministrative al livello di governo più adeguato a svolgerle, e che a questo livello va pertanto attribuito anche il potere di emanare le leggi in cui le disposizioni amministrative devono trovare la base.³ L'applicazione di questo principio (peraltro corrispondente a criteri di buon senso) può agire nel duplice senso di limitare sia la competenza concorrente delle regioni nelle materie enunciate nei commi 2 e 3 dell'art. 117, sia quella *residuale* ai sensi dell'art. 117, co. 4, nelle materie non attribuite esplicitamente alla

³ Sentenza n. 303 del 1 ottobre 2003. La sentenza è stata oggetto di numerosi commenti, fra i quali si citano: BARBERO, M., *Alle Regioni una potestà legislativa "doppiamente residuale"*, in www.associazionedeicostituzionalisti.it, 26/4/2994; BARTOLE, S., *Collaborazione e sussidiarietà nel nuovo ordine regionale*, in *Le Regioni*, n. 1, 2004, 578-586; MORRONE, A., *La Corte costituzionale riscrive il titolo V?*, in *Forum di Quaderni costituzionali*, 8 ottobre 2003.

competenza esclusiva statale E' stato osservato⁴ che, tenuto conto delle materie trasversali di competenza esclusiva statale, e del ricordato indirizzo della Corte costituzionale, la competenza legislativa delle Regioni ex art. 117, co. 4, è doppiamente residuale, perché può soltanto comprendere materie non toccate dalle competenze esclusive statali in materie *trasversali*, e, inoltre, può essere compresa da normative statali assunte nel quadro della ricordata interpretazione dinamica del principio di sussidiarietà.

2.3 Opportunità di distinguere fra principi fondamentali del federalismo fiscale e principi del coordinamento del sistema tributario

Le considerazioni critiche che precedono attengono alla razionalità del sistema di ripartizione delle competenze legislative escogitato dal costituente. L'interprete deve però concentrarsi sul problema di circoscrivere con il massimo possibile di chiarezza il potere legislativo regionale, e di riflesso anche il potere impositivo delle regioni. Da questo punto di vista vengono in rilievo le tre norme già ricordate, la cui formulazione è leggermente diversa:

- l'art. 117, comma 2 e) della Costituzione, che assegna alla legislazione esclusiva dello stato il *sistema tributario e contabile dello stato* e la *perequazione delle risorse finanziarie*;
- il comma 3 dello stesso articolo, che assegna alla legislazione concorrente di Stato e Regioni l'*armonizzazione dei bilanci pubblici e il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*;
- il comma 2 dell'art. 119, in forza del quale, enti locali e regioni *stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e con i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*.

Ci si deve anzitutto domandare se queste tre disposizioni, pur con le differenze che si riscontrano nei vari testi, fanno sostanzialmente riferimento agli stessi principi. Si può fin d'ora escludere dal confronto la dizione dell'art. 117, comma 2: se si accetta la distinzione sopra accennata fra *Stato*

⁴ BARBERO M., *Alle Regioni etc., cit.* Per un'applicazione del principio che le competenze *trasversali* dello stato prevalgono sulle competenze *residuali* delle regioni v. Corte costituzionale n. 1 del 18 gennaio 2012, con la quale la Corte costituzionale ha dichiarato illegittima una disposizione della regione Sardegna che poneva limiti alla cessione di attività commerciali. La Corte, oltre a ravvisare una violazione delle regole comunitarie, ha ravvisato anche una violazione dell'art. 117, co. 2 lett e) che riserva alla legislazione esclusiva dello stato la materia della concorrenza e ha ritenuto che, di fronte a un principio sancito costituzionalmente, non potesse essere opposto il fatto che la materia del commercio rientra fra le competenze residuali delle regioni ai sensi dell'art. 117, co. 4.

ordinamento e stato persona (dove lo stato è inteso come una delle istituzioni in cui si articola la repubblica), si deve interpretare la disposizione in questione, come riferita esclusivamente ai tributi propri dello Stato e direttamente gestiti dall'amministrazione statale. Al contrario, per principi fondamentali del sistema tributario della Repubblica si devono intendere quelli che possono essere desunti in primissimo luogo dalla Costituzione e, in secondo luogo, dai criteri fondamentali di indirizzo che possono essere emanati dallo *Stato-ordinamento* e trovare la loro fonte, oltre che nella Costituzione, anche in altre leggi volte a definire criteri impostativi di fondo, come ad esempio lo statuto dei diritti del contribuente. Se questa interpretazione è corretta, sgombrato il campo dal secondo comma dell'art. 117, si deve concludere che i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario di cui all'art. 117, co. 3 e i principi di coordinamento di cui all'art. 119, co. 2, sono gli stessi e devono mirare ad assicurare l'armonia fra di diversi sistemi tributari (statale, regionale e locale) e l'equilibrio complessivo del sistema tributario. Come già accennato, anche l'assegnazione alla competenza concorrente di stato e regioni del *coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*, disposta dall'art. 117, co. 3, pone problemi interpretativi. In effetti, una volta definiti dallo Stato i principi fondamentali, non si può pensare, come suggerirebbe il tenore letterale del testo, che le singole regioni possano individualmente legiferare per coordinare i vari sistemi tributari regionali con quello dello Stato. Per dare alla disposizione un significato ragionevole bisogna concludere che le regioni, nel rispetto dei principi generali dettati dallo stato, siano responsabili di coordinare il loro sistema tributario con quello degli enti locali.⁵

Sgombrato il campo da queste questioni preliminari, conviene soffermarsi sull'importante distinzione fra *principi generali* e *principi di coordinamento del federalismo fiscale*. La risposta deve essere trovata nel fatto che i primi vanno desunti fondamentalmente dalla Costituzione, anche se possono trovare la loro fonte in normative comunitarie o in normative nazionali tese a concretare i principi costituzionali e comunitari; i secondi definiscono i criteri che devono regolare il potere impositivo delle varie componenti dello stato federale e i loro reciproci rapporti. Questa conclusione è del resto confortata dall'interpretazione adottata dalla Corte costituzionale quando ha definito, anche se con qualche imprecisione verbale, la differenza fra i *principi del sistema tributario dello Stato* e i *principi fondamentali di coordinamento*. I primi, ha affermato, *attengono specificamente alla tipologia e alla struttura degli istituti tributari statali, nonché alle rationes ispiratrici di detti istituti. L'armonia con tali principi dei tributi regionali va, perciò, intesa come rispetto, da parte del legislatore regionale, dello "spirito" del sistema tributario dello Stato e, perciò, come coerenza e omogeneità con tale sistema*

⁵ v. P. Giarda, *Le regole del federalismo fiscale nell'art. 119; un economista di fronte alla nuova Costituzione, working paper* n. 115 del 2001 della Società di economia pubblica, 9; in senso conforme Gallo, *I principi del federalismo fiscale, cit., par. 4.2.*

*nel suo complesso e con i singoli istituti che lo compongono; i principi fondamentali di coordinamento, invece, attengono 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 e presuppongono una legge statale che li fissi espressamente.*⁶ Si può soltanto osservare, sul piano lessicale, che la Corte non ha distinto, come avrebbe dovuto, fra stato persona e stato ordinamento, dando al testo dell'art. 117, co. 2 un significato contrastante con quello che gli deve essere attribuito.⁷

La differenza di cui sopra non risponde soltanto a una preoccupazione analitica, ma può avere conseguenze pratiche. La violazione dei principi generali del federalismo fiscale può giustificare un ricorso, a seconda dei casi, alla Corte costituzionale o alla Corte di giustizia dell'unione europea. E va aggiunto che gli stessi criteri di coordinamento potrebbero essere contestati per incostituzionalità o violazione delle regole comunitarie. Al contrario, una particolare disposizione volta a regolare il rapporto fra sistema tributario regionale o locale e sistema tributario statale, se non viola i principi fondamentali, potrebbe essere contestata sul piano della sua opportunità, ma non potrebbe essere dichiarata illegittima, e potrebbe comunque essere sempre modificata in relazione alle mutate circostanze rispetto al momento in cui è stata emanata. Per fare un esempio, non sembra possa essere data rilevanza costituzionale al principio fissato dall'art. 2.1.q) della legge delega, che vieta alle regioni di istituire tributi con riguardo a presupposti già assoggettati a imposizione da parte dello Stato, sicché è concepibile su questo

6 v. per tutti il punto 5.2 dei *Considerato in diritto* della sentenza n. 102 del 15 aprile 2008, P.C.M c. Regione Sardegna, in www.federalismi.it, 9 luglio 2008, con ampia nota di G.C.Carboni, *La Corte riconosce la più ampia autonomia finanziaria delle regioni speciali e detta le regole per la costruzione del sistema tributario della Repubblica*; v. anche Vezzoso, *Le tasse sarde sul lusso al vaglio della Corte Costituzionale e della Corte di giustizia CE*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, vol LXXXI, n. 1, pp. 41 – 56. Al di là del caso esaminato la sentenza ha giustamente attirato l'attenzione per i principi affermati. Si veda in particolare: L. Antonini *Un'importante sentenza sul federalismo fiscale innovativa oltre il caso di specie*, in *Riv. Dir.Fin.*, 2008, II, 96-111; Cosciani S.F., *Tributi propri della regione Sardegna e armonia del sistema tributario*, in *Rass. Trib.*, 2008, 1401 ss.; Greggi M., *Tributi regionali e vincoli comunitari (quando il controllo di legittimità passa anche attraverso la Corte costituzionale)*, in *Rass. Trib.*, 2008, 1449 ss.; Giovanardi A., *Riflessioni critiche sulla ripartizione delle competenze legislative in materia tributaria fra stato e regioni alla luce della sentenza della Corte costituzionale sui tributi propri della Regione Sardegna*, in *Rass. Trib.*, 2008, 1424 ss.

⁷ Va peraltro osservato che di fatto la Corte ha sostanzialmente seguito l'impostazione accolta nel testo, perché ha condotto l'esame della normativa regionale contestata alla stregua degli articoli 3, 53 e 117, primo comma, della Costituzione, verificando se tale normativa era coerente con i principi costituzionali, con lo spirito del sistema tributario e con le *rationes* dei tributi statali gravanti sulle stesse o su analoghe materie imponibili. Ha valutato anche se esisteva o meno contrasto fra le disposizioni regionali e la normativa comunitaria.

punto un mutamento di indirizzo non subordinato ad una precedente modifica costituzionale.

La legge 5 maggio 2009, n. 42 afferma lo scopo di attuare la Costituzione stabilendo *in via esclusiva i principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*. In realtà, come osserva il Gallo, nell'ambito dei principi elencati alla rinfusa negli artt. 2 e ss., si possono trovare sia *principi generali del federalismo fiscale* che *principi di coordinamento del sistema tributario complessivo*, mentre questa distinzione avrebbe forse meritato di essere meglio evidenziata.⁸ Tuttavia un tentativo in questo senso va fatto.

2.4 I principi fondamentali del federalismo fiscale

Nella Costituzione si rinvengono anzitutto una serie di principi che devono informare tutta la legislazione, quindi anche quella in materia tributaria, sia essa di portata generale o specificamente volta all'attuazione del federalismo fiscale. Possiamo ricordare: *l'uguaglianza di fronte alla legge* (art. 3), la *riserva di legge* per l'imposizione di qualsiasi prestazione personale o patrimoniale (art. 23), il principio di *capacità contributiva* e quello di *progressività* che devono informare il sistema tributario (art. 53). Anche i principi di *sussidiarietà, differenziazione e adeguatezza*, sanciti dall'art. 118, costituiscono principi generali che devono informare qualsiasi previsione legislativa. Con più diretto riferimento ai principi del federalismo fiscale può essere ricordato l'art. 5 il quale, dando dignità costituzionale all'obiettivo di promuovere le *autonomie locali e il decentramento*, da un lato conferisce una base costituzionale alle disposizioni informate a questo principio, dall'altro potrebbe essere invocato per fare valere l'illegittimità di soluzioni legislative che vadano nella direzione opposta. Il principio dell'autonomia è ripreso nell'art. 119, co. 1, della Costituzione che dispone che agli enti locali e alla regione deve essere assicurata *autonomia finanziaria di entrata e di spesa*. Dall'art. 119, co. 2 si desume il principio di *territorialità*, secondo il quale regioni e enti locali *dispongono di compartecipazioni* al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio. Dal co. 4 dell'art. 119 si può desumere un principio di *adeguatezza*, nel senso che le risorse attribuite agli enti sub-statali (comprese quelle derivanti dal fondo perequativo previsto dal terzo comma dell'art. 119) *debbono consentire di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite*.

Fatta eccezione per il principio di territorialità – ripreso e esplicitato dagli articoli 2hh e 7d della legge delega⁹ - è lecito esprimere qualche dubbio sulla

⁸ Gallo, op. cit. par. 4.1.

⁹ Il principio del necessario legame del rapporto fra prelievo e territorio è stato utilizzato per sostenere l'illegittimità della cosiddetta *tassa sul tubo*, istituita dalla Regione siciliana a carico dei possessori di gasdotti, e destinata ovviamente a essere scaricata sull'utenza, con la conseguenza di fare pagare a tutti gli italiani un tributo deliberato dalla Regione siciliana. Il tributo in questione è stato anche considerato illegittimo dalla Corte di Giustizia europea, sotto il profilo che violava i principi del

IL POTERE IMPOSITIVO DELLE REGIONI, FRA LIMITI COSTITUZIONALI E VINCOLI
COMUNITARI

reale portata pratica delle disposizioni costituzionali ricordate, quando non siano seguite da disposizioni applicative. I principi generali sanciti dalla Costituzione hanno lo scopo di indicare importanti obiettivi di carattere politico e sociale, ma ad essi si può dare soltanto il significato di fornire indicazioni per la corretta interpretazione di altri articoli e, al limite, per valutare la legittimità costituzionale delle leggi ordinarie.¹⁰ Si può inoltre osservare che la disposizione del comma 3 dell'art. 119, per la sua concreta applicazione, richiede la preventiva identificazione delle funzioni *normali* degli enti sub-statali – dato che il comma 4 dello stesso articolo prevede la destinazione di risorse aggiuntive per provvedere a scopi diversi dal *normale esercizio delle funzioni attribuite* – e, soprattutto, la costruzione di un sistema idoneo a individuare il livello di spesa adeguato per lo svolgimento di tali funzioni.

La stessa caratteristica di semplici disposizioni di principio, la cui concretizzazione deve necessariamente essere precisata da successive disposizioni, e, sia detto per inciso, col rischio di defatiganti conflitti fra Stato e Regioni, mi sembra debba essere attribuita ad altri principi fondamentali che sono stati individuati e esplicitati da Gallo¹¹:

trattato che vietano l'imposizione di dazi interni e di prelievi equivalenti con l'effetto di ostacolare la libera circolazione dei beni entro il mercato comune. Sul punto: M. Barbero, *Bocciatura definitiva per la "tassa sul tubo" della regione Sicilia*, in www.forum costituzionale.it; Ciarlo, *La tassa sul tubo, ovvero del federalismo impazzito*; in *Quaderni costituzionali*, 2002, n. 4, 808; L. Antonini, *La Corte assegna l'IRAP alla competenza esclusiva statale. Intanto il federalismo fiscale rimane al palo mentre decolla il "tubatico" siciliano*, in *Le Regioni*, 2004, i, 238-253.

¹⁰ Il problema dell'efficacia delle norme di principio contenute nella Costituzione è dibattuto. Mi limito qui a fare notare che la tesi sostenuta nel testo trova il conforto di autorevoli costituzionalisti. In un saggio del 1957 (pubblicato nuovamente nel 1996, Ed. Ideazione, Roma) il MARANINI si poneva il problema della portata pratica delle disposizioni di carattere sociale ed economico contenute nella Costituzione, e osservava che esse nel complesso non hanno molta importanza, "*non perché diritti di ordine economico non possano essere considerati anche in norme costituzionali, ma perché le strutture economiche non si possono improvvisare con un articolo della Costituzione, ma possono semmai trovare riconoscimento e salvaguardia nella Costituzione quando già siano realtà*". In un saggio successivo lo stesso Autore (MARANINI, *La Repubblica*, Vallecchi, Firenze, 1965, p. 110) mentre rifiutava l'opportunità di distinguere fra norme precettive (di efficacia immediata o differita) e norme programmatiche, sosteneva che un documento solenne come la Costituzione dovrebbe contenere soltanto norme molto chiare e suscettibili di immediata attuazione e coercizione, perché l'introduzione nel testo di elementi che non hanno un preciso ed evidente significato giuridico e non si esprimono in norme immediatamente coercibili, significa "*diminuire il necessario prestigio di tutto il documento, e aprire la strada all'incertezza sul suo effettivo contenuto e sull'effettiva coercibilità e concretezza anche di quelle norme che in verità sono coercibili e concrete*".

¹¹ Gallo, *I principietc. cit.*, par. 4.

IL POTERE IMPOSITIVO DELLE REGIONI, FRA LIMITI COSTITUZIONALI E VINCOLI COMUNITARI

- il principio di sussidiarietà sancito dall'art. 118, co. 1, della Costituzione e riaffermato, con quelli di solidarietà, di differenziazione e di adeguatezza, dagli articoli 2.2e e 2.2ff della legge delega. In forza del principio di sussidiarietà lo Stato dovrebbe intervenire solo nelle materie riguardo alle quali gli enti sotto ordinati, nell'ambito delle rispettive competenze, non possono decidere ed agire con efficacia;
- il principio di semplificazione ed efficienza che vuole che nella propria sfera di autonomia ogni amministrazione regionale o locale decida in termini di costi e benefici e agisca di conseguenza (lettere *c, f, z e dd*);
- i principi di responsabilità e del beneficio, tesi a permettere ai cittadini amministrati di controllare, indirizzare e giudicare l'operato dei loro amministratori per quanto riguarda le decisioni di spesa e di entrata (ricavabile dall'art. 2.2.p).

In tutta evidenza, siamo di fronte a semplici linee-guida rivolte al legislatore il quale dovrà intervenire per la loro concreta attuazione.

Di applicazione immediata possono essere invece i vincoli nascenti dalle normative comunitarie, poiché il principio della loro diretta applicabilità nell'ordinamento interno può consentire un ricorso al giudice ordinario contro la loro violazione. Pertanto, devono essere considerate contrarie ai principi fondamentali quelle eventuali misure fiscali che violino il TFUE - trattato sul funzionamento dell'Unione europea¹²- in quanto comportino: discriminazioni in funzione della nazionalità (art. 18), misure equiparabili a dazi fra gli stati membri (art. 28 e 30), restrizioni alla libera prestazione dei servizi (art. 101), concessione di aiuti di stato illeciti (art. 107).

3 I limiti al potere impositivo regionale

3.1 I rapporti fra ordinamento statale e ordinamento regionale

Il quesito se e quale potere impositivo autonomo spetti alle Regioni, sia per i tributi ad esse specificamente riferiti che per quelli attribuiti agli enti locali rientranti nel territorio regionale, va analizzato alla luce dei principi di coordinamento del sistema tributario. Come si è visto, con questo termine si devono intendere le 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. Il testo obbligato di riferimento è costituito dalla legge 5 maggio 2009, n. 42, ferma restando ovviamente la necessità di verificare il rispetto dei principi costituzionali.

Gli articoli 2.2., punti q), r), s) e t) e l'art. 7 della legge delega dettano le linee guida per l'attribuzione del potere impositivo alle regioni. L'art. 2.2.q.1 pone il principio fondamentale che vieta ad esse di istituire tributi regionali e

¹² La numerazione degli articoli indicati è conforme a quella recepita nella versione consolidata del trattato (GUE C83 del 30 marzo 2010).

locali relativi a presupposti già soggetti a imposizione da parte dello stato. Le altre disposizioni citate specificano che le regioni possono: determinare le variazioni delle aliquote e le agevolazioni che gli enti territoriali possono applicare nell'esercizio della propria autonomia (art. 2.2.q.2); modulare alcune accise, (art. 2.2.r); istituire compartecipazioni al gettito di tributi e compartecipazioni regionali.(art. 2.2.s). L'articolo 7, a sua volta, precisa al punto b) che per tributi delle regioni si intendono: a) i tributi propri derivati, istituiti e regolati da leggi statali, il cui gettito è attribuito alle regioni; b) le addizionali sulle basi imponibili dei tributi erariali; c) i tributi propri istituiti dalle regioni con proprie leggi, ribadendo che ciò può avvenire *in relazione ai presupposti non già assoggettati a imposizione erariale*. Per i tributi sub a) e b) le regioni potranno modificare le aliquote e disporre esenzioni, detrazioni e deduzioni, ma *nei limiti e secondo criteri stabiliti dalla legge statale*.

Di fronte a queste disposizioni il primo problema che si pone è se le regioni, in attesa dei principi generali di coordinamento, possono considerare *propri* determinati tributi, sui quali intervenire istituendoli, se si tratta di tributi nuovi, o precisandone le basi imponibili e stabilendo detrazioni o esenzioni, se si tratta di tributi istituiti con leggi statali ma il cui provento fu assegnato alle regioni. Un secondo problema riguarda se e in quale misura alle regioni possa essere riconosciuto un potere di intervento sul sistema tributario degli enti locali, ai quali – vigendo il principio della riserva di legge per l'imposizione di qualsiasi prestazione personale o patrimoniale, e essendo la funzione legislativa riservata allo stato e alle regioni – non può essere riconosciuto un autonomo potere impositivo.

Per quanto concerne l'esistenza di una potestà impositiva regionale e i suoi eventuali limiti, è stato sostenuto che il potere regionale in materia fiscale trova nella Costituzione rinnovata la sua fonte diretta: nella competenza esclusiva dello Stato rientrerebbe soltanto il sistema tributario statale, e la norma costituzionale non parla di sistema tributario delle Regioni, che avrebbero pertanto in materia la competenza residuale ai sensi del quarto comma dell'art. 117. Inoltre, la riserva di legge ex art. 23 della Costituzione non potrebbe più essere concepita come riserva di legge statale, poiché le nuove norme costituzionali avrebbero sancito la piena equiparazione della legge regionale e di quella statale.¹³ Quanto alla possibilità, per le Regioni, di assumere iniziative in campo fiscale anche in mancanza dei principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, che spetta allo Stato di emanare, si è affermato che questa possibilità trova il suo fondamento nella legge 5 giugno 2003, n.131, recante *Disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3*. Questa legge afferma che *“le Regioni esercitano la potestà legislativa nell'ambito dei principi fondamentali espressamente determinati dallo Stato o, in difetto, quali desumibili dalle leggi statali vigenti”* (art. 1.3), e precisa che in caso di inerzia del legislatore

¹³ BRANCASI, A., *L'autonomia finanziaria degli enti territoriali: note esegetiche sul nuovo art. 119 della Costituzione*, in *Le Regioni*, 2003, I, 41 – 115, spec. p.50.

le Regioni sarebbero pertanto legittimate a intervenire direttamente. Questa tesi mi sembra chiaramente viziata da *estremismo federalistico*. Se è vero che l'esistenza di un potere impositivo autonomo delle regioni avrebbe dalla sua il fatto di corrispondere ad una impostazione coerentemente federalistica, è vero altresì che non è ragionevole ipotizzare che questo possa avvenire al di fuori di una cornice a validità generale, ciò che comporterebbe il rischio di iniziative non coordinate che potrebbero disarticolare completamente il sistema. Di fatto, la Corte costituzionale ha respinto decisamente, con varie sentenze¹⁴, le tesi "autonomistiche" più spinte. Così, ha affermato che non possono essere considerati tributi propri regionali quei tributi, come l'IRAP e la tassa automobilistica, il cui provento fu a suo tempo assegnato alle Regioni, ma che furono istituiti con legge statale, mentre alle Regioni furono attribuite soltanto competenze di carattere attuativo (sentenza 296/2003). Di conseguenza, ha escluso che le Regioni possano legiferare sui tributi locali esistenti, istituiti e regolati da leggi nazionali, prima che il legislatore nazionale abbia fissato i principi cui i legislatori regionali dovranno attenersi (sentenza 36/2004). Riguardo a questi principi, nella sentenza 37/2004 la Corte ha affermato la necessità che il legislatore, al fine di coordinare l'insieme della finanza pubblica, oltre a fissare i principi cui i legislatori regionali dovranno attenersi, tracci anche le grandi linee dell'intero sistema

¹⁴ si veda in particolare: sentenza n. 296 del 26 settembre 2003, Presidenza Consiglio dei Ministri c. Regione Piemonte in *Riv. Dir. Fin.*, 2003, n. 4, pp. 97 ss., con nota di Antonini, L., *La prima giurisprudenza costituzionale sul federalismo fiscale: il caso dell'IRAP*, *ivi*, pp. 97 ss., e in *Giur. Cost.*, 2003, III, 2555 ss., con nota critica di Brancasi, A., *Per "congelare" la potestà impositiva delle Regioni la Corte Costituzionale mette in pericolo la loro autonomia finanziaria*, *ivi*, pp. 2562–2568; sentenza n. 36 del 26 gennaio 2004, Regione Toscana e altri c. P.C.M., in *Giur. Cost.*, 2004, I, 497 ss., con nota critica di Pinelli, C., *Patto di stabilità interna e finanza regionale*, *ivi*, pp. 514–517; sentenza n. 37 del 26 gennaio 2004, Regioni Basilicata e Romagna c. P.C.M., in *Giur. Cost.*, 2004, I, 517 – 541, con note di A. Morrone, *Principi di coordinamento e "qualità" della potestà tributaria di Regioni e enti locali*, *ivi*, 549 e di 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 fiscale"*, *ivi*, 550; sentenza n. 417/2005 del 9/14 novembre 2005, Regione Campania e altre c. P.C.M., in *Giur. Cost.*, 2005, V, 4524 ss. e in *Riv. Dir. Fin.*, 2006, II, 27 ss., con nota di M. Barbero, *Il problematico coordinamento della finanza pubblica*, 35 ss.; Sentenza 102/08 del 13 febbraio/15 aprile 2008, P.C.M. c. Regione Sardegna, con nota di Carboni C.C., *La Corte riconosce la più ampia autonomia finanziaria delle regioni speciali e detta le regole per la costruzione del sistema tributario della repubblica*, in *www.federalismi.it*, 9 luglio 2008. Per un esame critico dell'impostazione restrittiva della Corte costituzionale in materia di autonomia tributaria delle Regioni si veda Paino, *Lo strano caso della competenza legislativa in materia di enti locali. Un percorso attraverso la giurisprudenza costituzionale*, in www.federalismi.it del 27 gennaio 2010. Per un esame di ordine generale del ruolo svolto dalla giurisprudenza della Corte costituzionale si veda E. Jorio, *L'incisione della Consulta in tema di applicazione del federalismo fiscale*, in *www.federalismi.it*, n. 2 del 2008.

tributario, e definisca gli spazi e i limiti entro i quali si potrà esplicare la potestà impositiva dello Stato; ha sostenuto inoltre la necessità che venga prevista un'adeguata disciplina transitoria. Nella stessa sentenza, la Corte ha esaminato il problema se il sistema tributario degli enti locali dovesse considerarsi di competenza residuale delle regioni. Secondo una tesi avanzata, il legislatore statale avrebbe potuto emanare norme di coordinamento, ma senza spingersi al punto di dettare disposizioni di dettaglio. La Corte si è espressa in senso contrario, e, per sostenere la necessità di una disciplina di coordinamento, ha osservato che non esistevano ancora tributi che potessero definirsi a pieno titolo propri di regioni e enti locali, perché di tributi propri si potrebbe parlare solo per quelli che sono frutto di un'autonoma potestà impositiva. Questa caratteristica, secondo la Corte, non esiste nel caso di tributi (come l'IRAP e le tasse automobilistiche regionali) che sono stati istituiti da leggi statali e in esse trovano la loro disciplina. L'affermazione della Corte che non possono esistere, nella situazione attuale, tributi propri delle regioni, può essere considerata superata dalla legge delega, che all'art. 7.1.b.1) dichiara che per *tributi* delle regioni si intendono: *tributi propri derivati, istituiti e regolati da leggi statali, il cui gettito è attribuito alle regioni, le addizionali su basi imponibili dei tributi erariali e i tributi propri*, che possono essere istituiti dalle Regioni con proprie leggi, ma *in base a presupposti non soggetti a imposizione statale*. Si può quindi concludere che nella categoria dei *tributi propri* rientrano sia i *tributi derivati* che quelli che potrebbero essere chiamati *tributi propri in senso stretto*, in quanto istituiti direttamente dalle regioni nell'esercizio del proprio potere impositivo. I limiti al potere regionale rimangono tuttavia immutati: gli interventi regionali su addizionali e basi imponibili potranno sempre esplicarsi nei limiti stabiliti dalla legge statale; è inoltre problematico individuare la possibilità per una regione di istituire tributi integralmente nuovi, dato il preciso divieto di colpire presupposti già oggetto di tributi statali fissato dagli articoli 2.2 q) e 7.1.b3 della legge delega. Osserva il Gallo¹⁵ che, finché non si deciderà a livello politico di regionalizzare o municipalizzare realmente alcuni tributi statali che si prestano a rendere effettiva l'autonomia tributaria e più pregnante il federalismo fiscale sul fronte delle proprie entrate tributarie, lo spazio riservato all'esercizio della potestà legislativa primaria della Regione resterà minimo. Sarà, infatti, limitato a quei pochi tributi (regionali e locali) – c.d. tributi “corrispettivi” e di “scopo” – che essa potrebbe teoricamente stabilire e istituire di sua iniziativa ai sensi dell'art. 117, co. 4. Per la verità, nella citata sentenza n. 102 del 2008,¹⁶ la Corte costituzionale sembra avere leggermente temperato la radicalità delle sue affermazioni, in quanto ha affermato la possibilità che le regioni istituiscano tributi propri, a condizione di non colpire presupposti già colpiti da tributi erariali. Si è parlato perciò da alcuni di *assoluta novità* della sentenza, che, con la sua formulazione, avrebbe implicitamente riconosciuto

¹⁵ *I principi ..., cit., par. 4.1.*

¹⁶ v. nota 6

alle regioni un potere impositivo autonomo.¹⁷ Tuttavia, l'impossibilità di colpire presupposti già colpiti da tributi erariali costituisce un grosso ostacolo alla introduzione di tributi regionali *propri in senso stretto*.

In sostanza, saranno soprattutto le compartecipazioni a costituire la parte fondamentale delle entrate regionali. Di qui l'esigenza di introdurre una serie di meccanismi di responsabilizzazione per non favorire una finanza allegra. E' valida infatti l'osservazione che, in un sistema costituito solo sul meccanismo delle compartecipazioni, si verifica una situazione in cui "l'impopolarità dell'imposizione" rimane allo Stato, e la "popolarità della spesa" passa alla Regione o all'ente locale, in un contesto in cui l'ente politico decisore si è avvicinato ai cittadini e quindi la richiesta della qualità del servizio è maggiore.¹⁸ Di qui l'esigenza di un sistema di *costi standard* previsto agli articoli 2.1.f) e 8.1.b) della legge delega.

3.2 Ruolo delle regioni nella determinazione del sistema tributario degli enti locali

Anche nei riguardi del sistema tributario locale i poteri regionali incontrano limiti consistenti. Alla legislazione statale sono riservati, dall'art. 12.1a della legge delega: l'individuazione dei tributi propri dei comuni e delle province, la definizione dei loro presupposti, dei soggetti passivi, delle basi imponibili e delle aliquote di riferimento valide per tutto il territorio nazionale. Lo stesso articolo adombra l'ipotesi che i *tributi propri* dei comuni e delle province conseguano alla *sostituzione o trasformazione di tributi già esistenti* o di parte di *tributi già erariali*. L'art. 12.1.g) prevede che le regioni, nell'ambito dei propri poteri legislativi in materia tributaria, possono *istituire nuovi tributi dei comuni, delle province e delle città metropolitane nel proprio territorio, specificando gli ambiti di autonomia riconosciuti agli enti locali*. Mi sembra però che anche in questo campo vada rispettato il duplice vincolo di rispettare i principi – cornice fissati con legge statale e di non colpire presupposti già colpiti da imposte statali. (Art. 7.1.b3 e 12.1a della legge delega). La possibilità per le regioni di incidere sulle configurazioni dei sistemi di finanza locale appare seriamente limitata e fondamentalmente legata alla rinuncia statale di percepire tributi erariali e alla loro trasformazione in tributi locali.

La limitazione dei poteri regionali in materia di tributi locali è stata probabilmente influenzata anche dalla preoccupazione di tutelare il ruolo degli enti locali e di evitare che a livello regionale si riproducano le situazioni di accentramento che si intende combattere a livello statale. La tendenza può essere anche spiegata con ragioni di opportunità. La normativa sul

¹⁷ Così Antonini, *Un'importante sentenza sul federalismo fiscale...cit.*, 98-99; in senso analogo Giovanardi, *Riflessioni critiche sulla ripartizione delle competenze legislative in materia tributaria fra stato e regioni....cit.*,

¹⁸ L. Antonini, *Dal federalismo legislativo al federalismo fiscale*, in *Rtv.dir.fin.*2004, 400 – 437.

federalismo fiscale ha visto la luce in mancanza delle innovazioni costituzionali che essa presuppone: in particolare il ridisegno complessivo dell'assetto dello Stato nella prospettiva del suo snellimento e l'istituzione del *senato federale*. Il federalismo fiscale è stato anzi definito *la madre di tutte le riforme*, nel presupposto che la sua introduzione obbligherà necessariamente ad un adeguamento di vari aspetti dell'organizzazione statale. In questa situazione, si è voluto probabilmente evitare di preconstituire situazioni che potrebbero ostacolare futuri provvedimenti di razionalizzazione: ad esempio, l'attribuzione di poteri impositivi autonomi alle province sarebbe stata in evidente contrasto con la tesi largamente accettata dell'opportunità di sopprimerle o comunque ridimensionarle e con le iniziative in corso in questo senso. E' noto infatti che il problema delle province è stato oggetto di iniziative che non appaiono del tutto coordinate fra loro. Con D.L. n. 138 del 13 agosto 2011 fu disposta la soppressione delle province con superficie inferiore ai 3.000 Km² e con popolazione inferiore ai 300.000 abitanti. Successivamente (il 13 settembre 2011) è stato presentato dal governo un disegno di legge costituzionale che disciplina il procedimento per la soppressione della provincia quale ente locale statale. Si è però ritornati alla decretazione di urgenza con il D.L. 201 del 6 dicembre 2011: esso dispone che alle province spettano le sole funzioni di coordinamento dei comuni nei limiti fissati dalle leggi statali e regionali, dovendo le altre essere trasferite ai comuni, e pone una serie di limiti alla composizione degli organi direttivi delle province stesse, al fine di contenere il costo di tali organismi.¹⁹

Resta il fatto che la situazione disegnata dalla legge delega non pare destinata a premere in modo decisivo per lo snellimento dell'apparato istituzionale della Repubblica. Una debole spinta in questo senso si può rinvenire nell'art. 12f, che accenna a forme premiali per favorire *unioni e fusioni fra comuni, anche attraverso incremento dell'autonomia impositiva o maggiori aliquote di compartecipazione ai tributi erariali*. Ma la scelta ben più impegnativa che si impone a chi voglia inseguire un'impostazione federalistica è fra un sistema imperniato sul rapporto diretto fra stato e autonomie locali, senza intermediazione dell'ente regionale, ovvero un sistema che si regga sulla dialettica fra potere centrale e regioni sufficientemente vaste, lasciando a queste ultime il compito di regolare il loro rapporto con i sistemi di governo locali, definendo il loro assetto interno e determinando i margini della loro autonomia fiscale. Ma sarebbe stato del tutto irrealistico aspettarsi che una scelta così impegnativa, in un paese che conta 20 regioni (di cui cinque a statuto speciale), oltre cento di province e circa 8000 comuni, potesse essere prefigurata e in qualche modo anticipata da una legge sul federalismo fiscale.

¹⁹ Per maggiori dettagli v. C. Rapicavoli, *La riforma delle province nel d.l. 6 dicembre 2011*, reperibile nel sito www.amministrazioneincammino.it, 31 gennaio 2012. Per una nuova configurazione delle province è stata presentata il 12 gennaio 2012, dall'on. Lanzillotta e altri, una proposta di modifica degli articoli 114, 118, 119 e 133 della Costituzione (atto Camera dei deputati n. 4887).

4 I condizionamenti nascenti dal diritto comunitario: il caso particolare della fiscalità di vantaggio

4.1 La fiscalità di vantaggio nella giurisprudenza comunitaria

E' stato sopra ricordato che la configurazione del sistema fiscale di una regione, discenda essa da un norma dello stato o da un legge regionale, deve sempre rispettare i vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario, che fondamentalmente scaturiscono dal divieto di discriminazioni in funzione della nazionalità e dall'obiettivo di assicurare una corretta concorrenza all'interno del mercato comune. Un aspetto di particolare interesse è costituito dalla cosiddetta *fiscalità di vantaggio*, termine con cui si intendono le misure fiscali più favorevoli rispetto ad un regime fiscale generale e valevoli solo nell'ambito di determinati territori. La limitazione ad un determinato ambito territoriale costituisce l'aspetto rilevante di queste misure, proprio in quanto preordinate a promuovere lo sviluppo economico di determinate regioni, favorendo l'insediamento di nuove imprese o lo sviluppo di quelle esistenti. Non è invece rilevante, al fine di individuare l'esistenza di un regime fiscale di vantaggio, il fatto che le misure agevolative siano adottate da un governo centrale o da enti sub statali, purché dotati al riguardo di specifica legittimazione. Il problema è salito agli onori delle cronache in occasione di alcune sentenze della Corte di giustizia della UE: la sentenza C-88/03 del 6 settembre 2006 sul caso Azzorre²⁰, la successiva sentenza 11 settembre 2008 nei procedimenti riuniti da C-428 a C-434/06 sul caso Paesi

²⁰ Corte di Giustizia UE, sentenza 6 settembre 2006 in causa C-88/03, Portogallo c. Commissione, *Riv. It. Dir. Pub. Comunitario*, 2007, p. 973 – 993, con nota di Barbero, M., *Decentramento fiscale e vincoli comunitari, in particolare: la questione della fiscalità di vantaggio alla luce del divieto degli aiuti di stato*. Per altri commenti si veda: Antonini e Barbero, *Apertura della Corte di Giustizia sulla fiscalità regionale di vantaggio*, *Quaderni Costituzionali*, 2007, 184 – 186; Barbero M., *Per attuare una vera fiscalità regionale di vantaggio serve il federalismo fiscale, nota alla sentenza C-88/03*, in *Le Regioni*, 2007, pp. 377-385; Antonini C. e Barbero M., *Dalla CGCE un'importante apertura verso la fiscalità di vantaggio a favore delle imprese*, in *Riv. Dir. Fin.*, 2006, 118 ss.; Ardolino, D., *Dalla Corte di Giustizia prime indicazioni sulla questione della selettività territoriale degli aiuti di stato*, *Riv. Dir. Trib. Internazionale*, 2007, 2, 169– 177; Perazzelli S., *Poteri regionali in materia di fiscalità di vantaggio: la Corte di Giustizia amplia i limiti*, in www.forumcostituzionale.it; Fantozzi A., *La sentenza C-88/03 della Corte di Giustizia e il dibattito sul federalismo fiscale e sulla fiscalità di vantaggio in Italia*, in www.astrid-online.it; PIN, A. *Il federalismo fiscale italiano si configura anche a Strasburgo*, in *Quaderni costituzionali*, 2008, n. 4., 910-913. Per un'ampia rassegna della giurisprudenza in materia v. P.Piantavigna, *La fiscalità di vantaggio nella recente giurisprudenza europea*, in *Riv.Dir.Fin.*, 2011, 1, 135 – 145.

Baschi²¹ e quelle del tribunale di prima istanza e della Corte sul caso Gibilterra.²²

I requisiti di base per la valutazione di una misura di fiscalità di vantaggio sono stati enunciati nella sentenza Azzorre, e successivamente precisati dalle sentenze Paesi Baschi e Gibilterra. Nella prima sentenza la Corte ha statuito che il fattore determinante per qualificare di vantaggio un sistema fiscale è costituito dalla sua selettività, che va individuata con riferimento a due circostanze: a) essere applicabile soltanto in determinato ambito territoriale, e b) risultare più favorevole rispetto al regime fiscale applicabile ai soggetti localizzati negli altri territori dello stesso stato. Per determinare se un regime di fiscalità di vantaggio costituisce un aiuto di stato, va distinto il caso in cui esso nasca da un provvedimento del governo centrale limitato ad un particolare territorio, o sia stato assunto legittimamente da una unità sub-statale (regione in particolare). La commissione aveva sostenuto che il carattere di aiuto di stato era indubbio in entrambi i casi, sotto il duplice profilo che il carattere selettivo di una misura è implicito nella sua applicazione ad una sola parte del territorio nazionale, e che la rinuncia a percepire imposte, in tutto o in parte, solo da alcuni soggetti, costituisce una forma di aiuto, che deve essere valutata secondo i criteri e le procedure fissati negli articoli da 107 a 109 del TFUE. Questa impostazione della commissione era valutata criticamente dai sostenitori del federalismo: all'argomento che misure di fiscalità di vantaggio introducono una benefica concorrenza fra sistemi giuridici e amministrativi²³ se ne aggiungeva un secondo, a mio parere di maggiore rilievo, secondo il quale l'impostazione della Commissione di prendere a riferimento, per valutare la selettività di una misura, la complessiva dimensione statale, favoriva nei fatti gli stati di piccola dimensione: in quelli di dimensioni maggiori l'adozione di regolamentazioni particolari per determinati ambiti territoriali regionali, anche se più vasti di quelli di uno stato di minore estensione, risultava incompatibile con l'impostazione adottata a livello comunitario. Nella sentenza Azzorre la Corte ha respinto la tesi estremistica della Commissione, fondata sul carattere di per sé selettivo di misure limitate ad una sola parte di un territorio nazionale, precisando che il contesto di riferimento per la valutazione della selettività non è necessariamente costituito dai limiti territoriali di uno stato, perché anche un'entità sub-statale può essere sufficientemente autonoma rispetto al governo centrale. Ha escluso inoltre che si possa parlare di fiscalità di vantaggio illecita quando tutti gli enti sub-statali di uno stesso livello sono espressamente autorizzati a intervenire su

²¹ pubblicata *retro*, 2009, 507, con mia nota, *Fiscalità di vantaggio e aiuti di stato*, 540.

²² sentenza del tribunale di prima istanza del 18 dicembre 2008 nelle cause riunite T-211/04 e T-215/04 e sentenza della corte del 15 novembre 2011 in cause riunite C-106 e C-107/09, entrambe reperibili nel sito www.eur-lex.europa.eu/it.

²³ v. ad esempio A. Martino, *Federalismo fiscale: una proposta liberale*, *Occasional paper*, reperibile in www.brunoleoni.it.

IL POTERE IMPOSITIVO DELLE REGIONI, FRA LIMITI COSTITUZIONALI E VINCOLI
COMUNITARI

aliquote di tributi statali, in assenza di una definizione a livello centrale dei criteri da seguire e dei limiti da rispettare: in questo caso mancherebbe infatti un termine di riferimento in base al quale valutare il carattere selettivo o meno di una misura. Nel caso invece in cui un ente sub statale, nel legittimo esercizio della sua autonomia, stabilisca nel suo territorio un regime fiscale più favorevole rispetto a quello vigente nel resto del territorio nazionale, sarebbe possibile limitare al territorio regionale interessato il campo di valutazione della selettività del provvedimento, a condizione però che l'ente sub statale, in virtù del suo statuto e dei suoi poteri, ricopra un ruolo determinante nella definizione del contesto politico ed economico in cui operano le imprese presenti nel suo territorio. Viene a questo punto in gioco il concetto di autonomia, che secondo la Corte va analizzato sotto tre distinti profili: *l'autonomia istituzionale* dell'autorità decidente, la sua *autonomia procedurale* e la sua *autonomia finanziaria*.

Per quanto concerne *l'autonomia istituzionale* dell'ente sub – statale che ha introdotto una fiscalità di vantaggio, la Corte ha affermato che essa va riconosciuta quando questo, utilizzando i poteri ad esso conferiti dalla legge nazionale, si è limitato a definire le modalità di adeguamento del sistema fiscale nazionale alle specificità regionali. Per quanto concerne *l'autonomia procedurale*, la misura di vantaggio può essere considerata legittima quando risulti con certezza che le misure di favore erano state adottate da autorità provviste di adeguata autonomia e senza interventi del Governo centrale sui loro contenuti. Infine, dalla valutazione dell'*autonomia finanziaria* deve risultare chiaramente che l'autorità regionale si è assunta la responsabilità economica e finanziaria delle agevolazioni introdotte, senza caricare sul governo centrale gli oneri delle mancate entrate: in altri termini, deve essere dimostrata l'inesistenza di misure compensative della perdita di entrate conseguente alle disposizioni di favore. Nella sentenza Azzorre la Corte ha riconosciuto l'esistenza dell'autonomia istituzionale e procedurale, ma ha affermato la mancanza dell'autonomia finanziaria, sotto il profilo che il governo centrale provvedeva a sistematici trasferimenti di risorse a favore della regione Azzorre, ciò che comportava una compensazione, almeno indiretta, delle perdite derivanti dalla fiscalità di vantaggio.

Nella sentenza Paesi Baschi la Corte ha ribadito i principi affermati nella sentenza Azzorre, ma ha aggiunto un'importante precisazione per quanto riguarda l'autonomia finanziaria: ha affermato infatti che l'esistenza di flussi finanziari fra il Governo centrale e quello sub statale responsabile delle misure contestate non era di per sé sufficiente a dimostrare che il secondo non sopportava le conseguenze economiche della misura di favore decisa, essendo a tale scopo necessario accertare un chiaro nesso di causa ed effetto fra le misure di favore decise e i trasferimenti di risorse da parte del governo centrale.

Ulteriori sviluppi di questa problematica sono reperibili nelle due sentenze sul caso Gibilterra, nel quale era in questione la conformità ai principi di corretta concorrenza di un particolare regime fiscale che, di fatto, assicurava un

trattamento di favore alle imprese (28.800) che avevano in Gibilterra la loro sede, spesso senza svolgere in loco alcuna attività direttamente operativa. Il tribunale di prima istanza aveva applicato in modo rigoroso il principio che la selettività di una misura fiscale doveva essere valutata con un confronto con il regime normalmente applicabile e che solo dopo l'accertamento della non conformità della misura al regime normale si poteva passare all'esame se la selettività era o non giustificata. Affermava il giudice di prima istanza che la commissione, non avendo provveduto a identificare preliminarmente il regime normale e a verificare la selettività non poteva giudicare se la misura era o no giustificata, perché ciò avrebbe implicato sostituirsi allo Stato membro nella determinazione del suo sistema tributario e del regime «normale» nell'ambito di tale sistema, mentre, nell'attuale fase di sviluppo del diritto dell'Unione, la fiscalità diretta rientra nella competenza degli Stati membri che, insieme alle entità infrastatali dotate di autonomia fiscale, sono competenti in via esclusiva a configurare i sistemi di tassazione delle imprese. In sede di appello, la Corte ha condiviso in punto di diritto le affermazioni del giudice di prima istanza circa il procedimento da seguire per la valutazione della selettività di una misura, ma si è preoccupata di correggere l'interpretazione che il tribunale stesso aveva dato della sua giurisprudenza. Ha perciò precisato che essa non va interpretata nel senso che un regime fiscale, per poter esser qualificato come selettivo, deve consistere in una rispetto al regime generale e a favore di alcuni determinati soggetti soltanto. Se così fosse, ha affermato la Corte, il solo fatto di prevedere una determinata normativa regolamentare sottrarrebbe talune norme a qualsiasi sindacato di legittimità. Se invece un sistema, anziché prevedere esplicite deroghe a favore di determinati soggetti, porta allo stesso risultato, *rettificando e combinando le norme tributarie in maniera che la loro stessa applicazione porti ad una pressione differenziata su determinate imprese*, si può correttamente parlare di selettività contrastante con il principio della corretta concorrenza.

4.1.1 Implicazioni sul federalismo fiscale in Italia

Le sentenze citate sono destinate a esercitare una sicura influenza sul sistema fiscale prefigurato dalla legge delega, la quale prevede esplicitamente forme di *fiscalità di sviluppo* (art. 2.2.mm) e interventi diretti a promuovere lo sviluppo economico e la coesione di aree sottosviluppate con utilizzo di risorse statali come previsto dal co. 5 dell'art. 119 della costituzione (art. 16, co. 1, lettera d della legge delega). L'articolo 27 c) prevede inoltre l'individuazione, a favore delle regioni a statuto speciale di *forme di fiscalità di sviluppo ai sensi dell'articolo 2, comma 2, lettera mm) e dell'articolo 16*. E' perciò opportuno domandarsi se i principi affermati dalla Corte europea

potranno o meno favorire l'introduzione di misure di *fiscalità di vantaggio* nel quadro di un corretto federalismo fiscale.²⁴

Il problema assume una particolare configurazione per le regioni a statuto speciale, che non rientrano nell'oggetto di questo scritto. Mi limito qui a osservare che misure di fiscalità di vantaggio in senso stretto - preordinate cioè a favorire l'insediamento nel territorio di imprese o soggetti contro la concessione di trattamenti di favore rispetto a un regime a carattere generale - definite dalle singole regioni a statuto speciale dovrebbero essere valutate con criteri identici a quelli applicabili al complesso delle regioni, e che la loro legittimità dovrebbe sempre essere subordinata all'esistenza delle tre condizioni sopra richiamate: autonomia istituzionale, autonomia procedurale e autonomia economica e finanziaria.

Per quanto riguarda invece le regioni a statuto ordinario, mi sembra che i principi enunciati dalla Corte in materia di autonomia istituzionale e procedurale forniscano un elemento interpretativo utile per la valutazione di eventuali misure di fiscalità di vantaggio. Occorre a questo proposito distinguere fra vari casi: a) misure definite dal governo centrale e volte a favorire lo sviluppo di regioni determinate mediante la previsione di disposizioni fiscali di favore; b) misure adottate da singole regioni per modificare aliquote o disporre esenzioni detrazioni o deduzioni a tributi istituiti e regolati da leggi statali (caso contemplato dall'art. 7 della legge delega); c) tributi regionali propri in senso stretto, cioè imposti dalle regioni nell'ambito dell'autonomia (scarsa, come abbiamo visto) ad esse riconosciuta. Nel caso sub a) non sembra dubbio che le misure previste costituiscano un aiuto di stato e che possano quindi essere ammesse solo dopo avere superato la verifica prevista dagli articoli 107 e 108 del TFUE. Nel caso sub b) la liceità della misura di vantaggio dovrebbe essere riconosciuta se, in mancanza di criteri precisi dettati a livello centrale (a parte quello di un limite massimo da non superare) non si può individuare un termine di riferimento per la valutazione del carattere selettivo o meno della misura. Il caso sub c) risulta invece più problematico, perché un tributo regionale in senso proprio, costituisce di per sé una misura lecita, ma alla

²⁴ Il problema della fiscalità di vantaggio, in relazione con le citate sentenze della Corte di giustizia, ha suscitato un ampio dibattito. Fra i molti si veda: Barbero, M. *Decentramento fiscale e vincoli comunitari, in particolare: la questione della fiscalità di vantaggio alla luce del divieto degli aiuti di stato*, in *Riv. it. dir.pub. com.*, 2007, 973 – 993; Antonini e altri, *Apertura della Corte di Giustizia sulla fiscalità regionale di vantaggio*, *Quaderni Costituzionali*, 2007, 184; Carinci A., *Autonomia tributaria delle regioni e vincoli del trattato dell'Unione Europea*, in *Rassegna tributaria*, 2004, II, 1201-1239; Perazzelli S., *Poteri regionali in materia di fiscalità di vantaggio: la Corte di Giustizia amplia i limiti*, in www.forumcostituzionale.it; Fantozzi A., *La sentenza E-88/03 della Corte di Giustizia e il dibattito sul federalismo fiscale e sulla fiscalità di vantaggio in Italia*, in www.astrid-online.it; Pin, A. *Il federalismo fiscale italiano si configura anche a Strasburgo*, in *Quaderni costituzionali*, 2008, n. 4., 910-913; MELIS G., *La delega sul federalismo fiscale e la cosiddetta "fiscalità di vantaggio": profili comunitari*, in *Rass. Trib.*, 2009, 997 -1020.

condizione sopra vista che sia accertata l'inesistenza di misure compensative della perdita di entrate conseguente alle disposizioni di favore.

L'ultimo caso considerato fa sorgere il problema se una misura di fiscalità di vantaggio, pur se emanata legittimamente da una regione nell'ambito del suo autonomo potere impositivo, può essere considerata lecita anche quando la regione in parola fruisca del *fondo perequativo* previsto dall'art. 119 della Costituzione, comma 3, e regolato nelle sue linee essenziali dal disegno di legge delega (art. 9). A favore di una risposta affermativa può essere invocato il principio affermato nella sentenza *Paesi baschi*, che una misura di fiscalità di vantaggio, assunta legittimamente anche se in presenza di un flusso di finanziamenti fra Stato centrale e ente sub statale, può essere considerata lecita quando non sia stato provato un chiaro nesso di causa ed effetto fra le misure di favore adottate e i trasferimenti di risorse da parte del governo centrale. In altri termini, se il trasferimento di fondi può essere spiegato con motivi che non presentino alcun legame con le misure fiscali di vantaggio, queste sarebbero lecite. Su questo punto, come già notato, la sentenza *Paesi Baschi* presenta una contraddizione con il principio sancito chiaramente nella sentenza *Azzorre*, che dalla semplice esistenza di trasferimenti a carico del bilancio statale traeva la conseguenza di una sostanziale illecita compensazione delle perdite derivanti dalle misure fiscali di vantaggio.

Nel senso che la sentenza *Paesi Baschi* ha aperto spazi all'introduzione di forme di fiscalità di vantaggio si è registrato un qualificato consenso.²⁵ In altra occasione²⁶ ho espresso il mio dissenso, argomentando che il semplice fatto che una regione goda, sia pure in modo indiretto, di trasferimenti a carico dello stato atti a compensare le perdite di gettito conseguenti a eventuali misure di fiscalità di vantaggio contrasta con i principi di corretta concorrenza che devono informare il mercato comune. Alla riflessione, mi sembra che questa tesi risulti troppo drastica, perché non tiene conto delle diverse situazioni che possono verificarsi nella pratica. Ad esempio, nel caso di misure fiscali di vantaggio che fossero chiaramente successive alla determinazione delle quote del fondo perequativo, e non fossero accompagnate o seguite da un loro incremento, si potrebbe legittimamente invocare la mancanza di un qualsiasi nesso di causa-effetto fra il regime fiscale di favore e il trasferimento di fondi da parte del governo centrale. L'accertamento e la valutazione di tutte le circostanze di fatto rilevanti per una decisione sarebbe certamente laborioso, sicché è auspicabile che, a livello comunitario, siano definite linee guida per la corretta gestione della

²⁵ In questo senso si vedano Barbero, *Decentramento fiscale e vincoli comunitari*, cit., 999; Antonini e altri, *Apertura della Corte di giustizia sulla fiscalità di vantaggio*, in *Quaderni costituzionali*, 2007, 184 – 186; Perazzelli, *Poteri regionali in materia di fiscalità di vantaggio: la corte di giustizia amplia i limiti*, cit. Melis, *La delega sul federalismo fiscale e la cosiddetta "fiscalità di vantaggio": profili comunitari*, cit.1009.

²⁶ v. la mia citata nota *Fiscalità di vantaggio e aiuti di stato, retro*, 540.

IL POTERE IMPOSITIVO DELLE REGIONI, FRA LIMITI COSTITUZIONALI E VINCOLI
COMUNITARI

materia, data l'importanza che rivestono le politiche volte a rimuovere gli squilibri economici e sociali.

Un'impostazione rigorosa per l'accertamento della liceità di misure di vantaggio porta alla conclusione che la maggiore possibilità di ricorrervi sarà riservata di fatto alle regioni più ricche, che contribuiranno al fondo perequativo ma non vi attingeranno. Questa impostazione è però coerente con l'obiettivo della concorrenza fiscale fra enti federati. Essa comunque non comporta un vincolo assoluto all'introduzione di misure fiscali a favore di zone in ritardo di sviluppo, poiché tali misure – siano esse adottate dal governo centrale o dalle autorità regionali - potranno sempre essere consentite, una volta accertato che rientrano nei casi previsti dall'art. 107.3 del trattato.

Va osservato infine che l'esistenza di fondi versati per un determinato territorio, ai sensi dell'art. 119, co. 4 della Costituzione, nel quadro di progetti volti a rimuovere gli squilibri economici e sociali di determinate aree, non dovrebbe essere presa in considerazione ai fini della valutazione dell'esistenza o meno di una fiscalità di vantaggio, sia perché in questi casi può del tutto mancare un legame con specifiche misure fiscali, sia perché di regola progetti del genere sono definiti in accordo con le istanze comunitari.