

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II

FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA



DOTTORATO DI RICERCA IN
ISTITUZIONI E POLITICHE AMBIENTALI, FINANZIARIE,
PREVIDENZIALI E TRIBUTARIE
XXIV CICLO

IL NUOVO SISTEMA TRIBUTARIO degli ENTI LOCALI

Federalismo fiscale e finanza locale

COORDINATORE:

CH.MO PROF.

RAFFAELE PERRONE CAPANO

CANDIDATO:

DOTT.

MASSIMO BUONAURO

ANNO ACCADEMICO 2010-2011

INDICE

INTRODUZIONE

CAPITOLO I

FINANZA LOCALE E FEDERALISMO FISCALE

§. 1 - Evoluzione storica della finanza locale

§. 2 - La L. 42/2009: criticità e virtuosità

§. 3 - segue: i decreti di attuazione della L. 42/09

§. 4 - Federalismo fiscale: teorie ricostruttive e modalità
attuative

§. 5 - Una prospettiva comparatistica del Federalismo
fiscale

CAPITOLO II

IL NUOVO SISTEMA DELLA FINANZA REGIONALE

§. 1 - La finanza regionale nel federalismo fiscale: Articolo
119 Cost. e riforma del Titolo V

§. 2 - La finanza regionale nel federalismo fiscale: L. 42/09

§. 3 - I Tributi Regionali

CAPITOLO III

FINANZA DEGLI ENTI LOCALI E TRIBUTI AMBIENTALI

§. 1 - Tributi Comunali: tipologia, struttura e caratteristiche;

§. 2 - segue: tributi ambientali e TARSU/TIA

§. 3 - Tributi Propri e capacità impositiva

CONCLUSIONI

BIBLIOGRAFIA

Giurisprudenza

Sitografia

Abstract

INTRODUZIONE

Il sistema tributario degli enti locali è sempre stato al centro di una vorticoso normativa

Negli ultima anni tale sistema ha subito diversi interventi normativi che ne hanno rivoluzionato l’impianto fondamentale.

In particolare, di notevole portata innovativa è il percorso intrapreso verso il c.d. federalismo fiscale, in linea con la tendenza a promuovere e a rendere effettiva l’autonomia degli enti territoriali in tutti gli aspetti, e, dunque, in primis in quello finanziario.

L’avvio del federalismo fiscale, ovvero il meccanismo di finanziamento proprio delle autonomie territoriali, costituisce una tappa “necessaria” per il nostro Paese.

**Federalismo
fiscale come
completamento
del processo
federalista**

Attraverso l’attuazione del federalismo fiscale passa la vera riforma dello Stato in senso federalista, in base al principio di responsabilità, in particolare delle istituzione nei confronti dei cittadini.

L’obiettivo strategico della posizione del cittadino rispetto alla forma “repubblica” è presentato, in modo semplice e chiaro, nella parte finale del secondo comma dell’art. 3 della Costituzione laddove è sancito il dovere per la Repubblica di permettere il pieno

sviluppo della “effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all’organizzazione politica, economica e sociale del Paese”.

Si tratta, a ben guardare, non solo della indicazione del modello più generale della forma politico-organizzativa perseguita dai Costituenti anche della definizione del contenuto concreto della sovranità popolare dall’art.1 identificato rinviando alle “**forme e limiti della Costituzione**”, ma, soprattutto, la confessione della motivazione più condivisa che consisteva nel richiamo alla responsabilità come valore più profondo della democrazia ritrovata dopo la parentesi fascista.

Proprio in questa ottica di responsabilizzazione delle istituzioni e della sussidiarietà, quale criterio di ripartizione dei compiti da esercitare dai diversi livelli di governo, è stato intrapreso nel nostro Paese un percorso, più o meno, federalista o, in ogni caso, di decentramento.

Dopo l’avvio di questo percorso, nell’attuale sistema strutturale italiano, in assenza di un effettivo federalismo fiscale, esiste un vero e proprio disequilibrio tra la parte avviata del processo federalista sul lato delle funzioni amministrative, con la riforma operata dalle leggi cc.dd. Bassanini, e sul lato delle funzioni legislative, con la riforma costituzionale del Titolo Quinto del 2001, e la parte da completare.

Difatti, è rimasto al palo, parlandosi al riguardo di una “pagina bianca” della nostra storia repubblicana, il fronte del finanziamento degli enti territoriali, che, in assenza di un federalismo fiscale, rimane affossato in modello di sostanziale “finanza derivata”, in palese spregio del principio di responsabilità.

Conseguentemente, per effetto di questa asimmetria, mentre la spesa pubblica si riparte, più o meno, a metà tra il comparto Stato e quello Regioni/enti locali, tuttavia, la responsabilità impositiva di quest’ultimo comparto è inferiore ad un quinto.

Il mancato completamento del processo federalista, quindi, realizza una forte dissociazione, da un lato, tra funzioni e finanziamento e, dall’altro, tra responsabilità impositiva e quella di spesa.

Inoltre, la conseguenza più rilevante che deriva da una situazione di tal genere, caratterizzata da un sistema di finanza derivata dove invece vi è stato un forte decentramento dei poteri e delle funzioni nonché, come rilevato, da una dissociazione tra potestà impositiva e potestà di spesa, è il prodursi di una situazione strutturale e istituzionale che non consente di tenere sotto controllo i conti pubblici e la finanza pubblica in generale.

Ecco, dunque, l'importanza e la necessità di un sistema di federalismo fiscale che, collegato alle precedenti riforme federaliste delle funzioni amministrative e della potestà legislativa, regolamenti il finanziamento degli enti sub-statali, sia responsabilizzando gli stessi sia garantendo le risorse per l'esercizio delle funzioni e dei servizi essenziali attribuiti a tali enti.

Non sono pochi gli autori e gli studiosi che vedono nel federalismo fiscale uno strumento formidabile (e sotto alcuni aspetti una sfida storica) per la rinascita del Mezzogiorno, ed in generale delle Regioni più deboli, e la diminuzione di quel gap sociale, culturale, economico che si è venuto a creare dall'Unità nazionale in poi nei confronti del resto del Paese.

Si fa strada una corrente di pensiero secondo la quale una fiscalità regionale di vantaggio per il Sud Italia potrebbe offrire, nell'ottica della sussidiarietà fiscale piuttosto che in quella dell'assistenzialismo, alle realtà meridionali una possibilità di attrazione delle risorse davvero importante.

Non possono non ricordarsi, a tal proposito, le parole pronunciate dal fondatore del Partito Popolare Don Luigi Sturzo, il quale in maniera chiara e compiuta, con concetti ancora attualissimi e che riassumono in maniera straordinaria la funzione, i mezzi e le finalità di quello che oggi qualifichiamo federalismo fiscale, in

ordine alla questione meridionale sosteneva: *“Lasciate che noi del meridione possiamo amministrarci da soli, da noi designare il nostro indirizzo finanziario, distribuire i nostri tributi, assumere la responsabilità delle nostre opere, trovare l’iniziativa dei rimedi ai nostri mali”*.

Tale accorato appello supporta la solennità dell’art. 2 della Carta che scolpisce in modo perentorio il principio della personalità che fa diventare vivente anche il territorio sul quale insiste e palesa la natura strumentale del diritto e del suo ordinamento.

Ma vi è di più: il collegamento tra i diritti inviolabili ed il dovere di solidarietà non solo esprime un rapporto di causalità e di strumentalità, ma anche il collegamento tra la persona e la organizzazione politica, economica e sociale dianzi citata.

La solidarietà, in definitiva, si presenta come “misura” dei diritti inviolabili e sostanzia la parte più intima e inderogabile dell’istanza federalista legittimandola sul piano dell’effettività e trasformando un qualunque Paese [art.3] in una Patria prima [art.52] ed in una Nazione poi [art.67 - 98].

Il concetto di decentramento fiscale poggia su due considerazioni ed elementi fondamentali.

In primis, i governi di livello inferiore che appartengono ad uno Stato federale unitario o ad una Federazione, in virtù della loro

vicinanza alle comunità locali, garantiscono un migliore soddisfacimento delle preferenze delle persone residenti nel territorio di quella comunità.

Inoltre, gli elettori-cittadini dei governi di livello inferiore hanno la possibilità di esercitare un controllo sui governi locali, che hanno direttamente contribuito ad eleggere, più efficace di quello nei confronti dei governi di livello superiore, imponendo ai governanti locali l'assunzione di una maggiore responsabilità in ordine alle funzioni loro assegnate (c.d. *accountability*).

Da questo punto di vista, non sono mancati dei veri e propri slogan con finalità propagandistiche del federalismo fiscale, secondo i quali ***il federalismo equivale a meno tasse – meno sprechi – più efficienza***, oppure i ***cittadini vedono come vengono spesi i loro soldi*** o ancora ***con il voto si premiano gli amministratori bravi nella gestione delle risorse, mentre i cattivi amministratori falliscono*** o al sintetico ***Vedo – Pago –Voto***.

In tema di autonomie locali, va rilevato che l'orizzonte disegnato dai collegamenti testuali dei primi articoli della Costituzione si allarga con la prospettiva visualizzata nell'art. 5, che fissa come un'istantanea la Repubblica come comunità di persone viventi su di un territorio, addirittura preesistenti alla repubblica stessa che difatti le riconosce; comunità che interagisce, utilizzando

**PERSONE E
TERRITORIO
CARDINI E SFONDO
DELLA FINANZA
LOCALE**

la funzione promozionale del suo ordinamento, per raggiungere l'obiettivo sopra richiamato del "pieno sviluppo della persona umana e l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese" (art. 3, 2 co., Cost.).

A ciò va aggiunto la piena equiparazione dei diversi livelli di governo nel formare la Repubblica, come scolpita dal riformato art. 114 Cost..

Lo sviluppo della persona e l'organizzazione sono gli assi cartesiani della lettura ordinamentale della società che consentono di collegare i diritti inalienabili con i doveri di solidarietà materializzati nel sistema dei tributi.

Proprio in tale ottica va evidenziata l'importanza del federalismo fiscale, che potrebbe e dovrebbe promuovere una più rilevante e diretta partecipazione dei cittadini ai processi politici: e ciò anche nella scia del principio di sussidiarietà, dal quale si può ricavare che i poteri di prelievo e di spesa debbano essere attribuiti ai livelli di governo più basso possibile, e quindi più vicino agli elettori.

L'attuazione dell'art. 119 Cost., dedicato all'autonomia delle Regioni e degli Enti locali dal versante del reperimento delle proprie risorse, può rappresentare l'occasione per una nuova

considerazione non solo dei rapporti tra Stato, Regioni a Statuto ordinario, Regioni a statuto speciale e Province autonome ed enti locali (alla luce dell'art.5 Cost.), ma anche, più in generale, del più ampio rapporto tra Stato e società.

Il federalismo fiscale, infatti, tra le questioni principali coinvolge quella dei livelli essenziali delle prestazioni, che costituiscono la parte centrale dei diritti sociali.

Nell'ambito della finanza degli enti territoriali e dei tributi locali assume un ruolo centrale il tributo ambientale.

Tale tipologia di tributo, caratterizzato dall'elemento della extrafiscalità in quanto persegue finalità ulteriori rispetto a quel tout court di entrate finanziarie per gli enti pubblici, esplica la sua finalità di salvaguardia, promozione e sviluppo dell'ambiente in maniera precipua proprio a livello locale.

Tale livello di governo, essendo maggiormente collegata al territorio e alle singole persone, è maggiormente capace di individuare le esigenze e le esternalità ambientali che possono produrre le comunità da esse amministrate.

L'introduzione di uno specifico tributo comunale di carattere "ambientale" si presenta fattibile perché rispetta i requisiti normalmente richiesti per la istituzione di tributi propri dal momento che alla base militano presupposti **diversi** da quelli

**TRIBUTO
AMBIENTALE
QUALE TRIBUTO
LOCALE**

erariali nonché elementi **funzionali** e **specifici** in grado di consolidare la potestà impositiva propria degli enti locali.

Un tributo di siffatta natura consente di raggiungere quegli ulteriori fini che sono tipici della extrafiscalità dei tributi ambientali, in quanto commessi alla comunità ed alla istituzione maggiormente collegate al territorio e quindi in grado di garantirne la migliore salvaguardia.

CAPITOLO I

FINANZA LOCALE E FEDERALISMO FISCALE

§. 1 - EVOLUZIONE STORICA DELLA FINANZA LOCALE¹

Nel corso degli anni la disciplina normativa in ordine alla regolamentazione della finanza locale, intesa quale parte della finanza pubblica dello Stato riferita agli enti territoriali, è stata oggetto di una serie di leggi², originate (e caratterizzate) da distinte e opposte spinte e direzioni.

Di conseguenza, le aree di intervento e gli spazi del potere di potestà impositiva degli enti locali sono stati caratterizzati da un andamento sinusoidale.

¹ Per un approfondimento sul tema, vedi **Marongiu**, *Storia dei tributi degli enti locali (1861-2000)*, Cedam, PADOVA, 2001; **Fraschini**, *La finanza locale in Italia. Uno schema interpretativo*, MILANO, 1995; **Repaci F.A.**, *La finanza pubblica italiana nel secolo 1861-1960*, Bologna 1962; **Rossi S.**, *La politica economica italiana 1968-2003*, Roma-Bari, 2003; **Brosio G. - Lepri G.**, *Stato e Finanza*, in M. Firpo, N. Tranfaglia e P.G. Zunino (a cura di), *Guida all'Italia contemporanea 1861-1997*, Milano, 1998.

² Tra le diverse leggi in tema di finanza locale si possono ricordare: la Legge comunale e provinciale **n. 2248 del 1865**, che operò la prima unificazione legale dei tributi già esistenti nei vari Stati del periodo preunitario; la nuova legge comunale e provinciale varata da **Crispi nel 1889**; **Testo Unico della finanza locale**, emanato nel **1931**, nel quale il sistema dei tributi comunali previsto era composto da numerose imposte, tasse, contributi e diritti e sovrimposte molto eterogenee, poco coordinate e di problematica gestione.; **Legge Tupini del 1949**.

E ciò perché in alcuni periodi tali ambiti erano fortemente compressi o quasi del tutto azzerati, in altri rafforzati ed ampliati, a seconda delle scelte politiche adottate in ordine ai modelli di finanziamento degli enti territoriali.

Nella storia della finanza locale³, infatti, si sono alternate fasi di massiccia centralizzazione e fasi di riconoscimento di spazi di autonomia impositiva, poteri di accertamento, di separazione tra finanza locale e finanza statale.

Le diverse scelte, naturalmente, erano dettate sia da motivi politici, e quindi sull'opportunità politica di favorire l'autonomia degli enti locali e dare ad essi maggior ambito di azione⁴, sia, per le scelte in tema di finanza locale, dalle congiunture economiche europee e globali, che consentissero l'attuarsi di manovre economiche fondamentali.

Radicale e precisa è la direzione intrapresa dalla legislazione statale⁵ negli anni '70: dal sistema misto, ovvero caratterizzato sia da entrate proprie degli enti territoriali sia dai trasferimenti statali, che si era venuto disegnando fra il 1949 ed il 1973, si passò con decisione ad una finanza di trasferimento integrale.

³ Cfr. **Vandelli L.**, *Il sistema delle autonomie locali*, IL MULINO, III ed., 2007.

⁴ Basti ricordare il dibattito in ordine all'attuazione dell'art. 115 sulla istituzione delle regioni, in un primo momento rimasto lettera morta.

⁵ In particolare, la **Legge n. 824 del 1971** e decreti attuativi, cc. dd. Decreti Stammati.

L'istituzione del sistema regionale, attuata qualche anno prima, sembrava richiedere sul piano del contesto normativo un bilanciamento in materia di finanza territoriale ritrovato, per l'appunto, sulla centralità del ruolo dello Stato erogatore e distributore di risorse in quanto garante dello sviluppo armonico dell'intero Paese e responsabile rispetto alla comunità nazionale.

La finanza degli enti territoriali, come delineata nella legislazione degli anni '70 e '80⁶, si caratterizzava per la circostanza che essa era principalmente derivata, secondo una direttrice che partendo dagli enti centrali statali giungeva agli enti locali, giustificata con la necessità di accrescere l'efficienza del sistema e ridurre gli abusi e le disuguaglianze..

Tutte le risorse erano accentrate nelle mani dello Stato, essendo quasi eliminati del tutto i tributi e le entrate proprie degli enti locali, i quali vissero in detto periodo essenzialmente di trasferimenti.

Ciò in ossequio al principio di unificazione finanziaria per cui vi dovesse essere un solo ente impositore: l'ordinamento tributario, dunque, era rigidamente ancorato alle decisioni del legislatore statale.

⁶ MARONGIU G., *Storia dei tributi degli enti locali (1861-2000, op.cit.,* pp. 292 e ss.

Tra gli obiettivi che avrebbe dovuto perseguire la riforma degli anni '70, infatti, vi era quello di fornire all'esecutivo una ampia gamma di strumenti che consentissero il pieno controllo dell'economia⁷: non bisognava disturbare il manovratore centrale..

Tale sistema comportò una serie di controindicazioni:

- in primis, il sistema di “finanza derivata pura” contribuì ad alimentare un debito pubblico enorme, dal momento che si venivano a creare aree di spesa pubblica fuori controllo per l'assenza di vincoli di bilancio cogenti per lo Stato che consentissero di controllare tanto la dinamica ascendente della spesa corrente quanto l'accumularsi dei disavanzi degli enti locali;

- in secondo luogo, esso favorì la deresponsabilizzazione dei governanti locali perché essi spendevano soldi prelevati non ai propri cittadini, cui rispondevano direttamente, ma dalla cassa nazionale comune: la deresponsabilizzazione derivava dalla distinzione rigida tra ente impositore, rappresentato dallo Stato Centrale, e gli enti destinati ad effettuare le spese, ovvero gli Enti Locali.

- inoltre, la scissione tra reperimento ed uso delle risorse aveva determinato l'estraneità degli enti locali al momento

⁷ **Giannone C.**, *Il federalismo fiscale*, PUBBLICAZIONI DASES, 2006, pagg. 159 e ss.

dell'accertamento e un forte disinteresse per il recupero dell'evasione fiscale⁸.

In un tale sistema di finanza locale, si assisteva ad una compressione della capacità e della libertà delle Regioni, in particolare, di usufruire di risorse proprie: essendo le risorse delle Regioni costituite essenzialmente dei trasferimenti di provenienza statale, l'ammontare di tali risorse dipendeva dall'esito di una vera e propria "contrattazione annuale", prevalentemente di natura politica⁹.

Con l'avvento della legislazione degli anni '90, si assiste, invece, ad un progressivo cambiamento di prospettiva in direzione dell'autonomia degli enti locali in generale, e nell'ambito finanziario in particolare.

In un quadro di affermazione di principi autonomistici, si è parlato, infatti, per la finanza locale di una vera e propria "rivoluzione copernicana", con l'abbandono della finanza derivata degli anni '70 e '80.

In particolare, la legge 8 Giugno 1990 n. 142, che rappresenta il primo testo normativo volto a garantire e creare una reale e rilevante autonomia degli enti territoriali, anche alla luce

⁸ Cfr. **Vandelli L.**, *Op. Cit.* pag. 200.

⁹ **E. Jorio**, *Attuazione del federalismo fiscale per Regioni, Enti Locali, Sanità*, MAGGIOLI EDITORE, 2007, pag. 10.

della Carta Europea dell'autonomia locale sottoscritta dall'Italia il 30 dicembre 1989, ha canonizzato compiutamente i principi ispiratori per una organica revisione della finanza e della contabilità degli enti locali.

Tra i principi dalla stessa previsti vanno subito richiamati:

- l'affermazione che l'autonomia finanziaria deve comportare e deve essere costituita da risorse certe per gli enti territoriali, proprie e derivate;
- il riconoscimento che la potestà impositiva autonoma necessita di un adeguamento della legislazione tributaria;
- la distinzione tra i servizi locali indispensabili, finanziati dai trasferimenti erariali, e quelli ritenuti utili per lo sviluppo della comunità, sorretti dalle entrate locali fiscali.

Ma la novità più sconvolgente si concentrava nel principio secondo il quale in particolare la legge ha il compito di assicurare "potestà impositiva autonoma agli enti locali": gli enti locali, dunque, devono partecipare al momento decisionale e devono esprimere una propria potestà in materia di imposizione fiscale.

Il decreto legislativo n. 507/93, emanato in attuazione della legge delega n. 421 del 1992, con la quale il Parlamento,

sviluppando i principi sanciti dalla l. 142/90, aveva dato al Governo la delega per procedere ad una revisione della finanza locale "al fine di consentire alle Regioni, alle Province e ai Comuni di provvedere ad una rilevante parte del loro fabbisogno finanziario attraverso risorse proprie", ha dato effettivo inizio al riordino della finanza locale.

Questo decreto, recante la nuova disciplina in materia di entrate, ha conferito agli enti locali cespiti certi e ha garantito un certo grado di libertà d'azione e di autonomia normativa.

In particolare, ha revisionato la disciplina dell'imposta comunale sulla pubblicità e dei diritti sulle pubbliche affissioni, della tassa per l'occupazione di spazi e aree pubbliche, nonché della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani.

Si deve, comunque, rilevare che si tratta di entrate istituite con legge statale sull'intero territorio nazionale: gli enti locali hanno assunto la competenza in merito all'accertamento e alla riscossione, e i margini di manovra sono limitati alle aliquote, alle detrazioni e alle esenzioni.

Uno dei segni più tangibili di inversione di rotta in materia di finanza locale verso un assetto autonomistico è la ricostituzione dell'autonomia delle finanze comunali, la cui chiave di volta è stata

l'attribuzione nel 1993 dell'imposta immobiliare: l'ICI, prevista con il D.lgs 504/1992.

Il gettito di questa imposta ha rappresentato mediamente negli ultimi anni circa un quarto delle entrate correnti dei comuni italiani.

Dal 1999 si è aggiunta la possibilità di introdurre una addizionale all'Irpef. Questa facoltà ha avuto grande successo ed è stata deliberata nel 2002 da oltre 4.000 Comuni e ha riguardato più del 70% della popolazione italiana.

Dalla metà degli anni '90 le Regioni e i Comuni hanno potuto contare tanto su tributi propri quanto su addizionali su tributi governativi e compartecipazioni a imposte nazionali.

Nel decennio degli anni '90, dunque, rilevanti sono i mutamenti intervenuti nella finanza degli enti locali che, vincolata comunque al rispetto del Patto di Stabilità, ha visto diminuire i trasferimenti statali e aumentare la richiesta agli enti di servizi di qualità crescente.

Non a caso si è iniziata a battere anche la strada dell'innovazione finanziaria, per attivare fonti di finanziamento alternative ai mutui della Cassa depositi e prestiti.

Va rilevato, infatti, che dal 1994 gli enti territoriali possono emettere obbligazioni proprie, e sebbene il ricorso a questa fonte di

finanziamento sia finora rimasto circoscritto a non più del 2% dei Comuni italiani, si tratta di uno strumento importante per consolidare un sistema di finanza locale autonoma¹⁰.

Si è costruita, per ciascun livello di governo locale, una significativa quota di autonomia tributaria che è formata da uno specifico tributo ampio e visibile (ICI per i Comuni, IPT per le Province) ed è corroborata da addizionali a tributi erariali che non pongono problemi di gestione ai governi locali, che prevedono un potere discrezionale nel determinare l'entità del prelievo e che sostengono dinamicamente il gettito (addizionale Irpef per i comuni, addizionale al consumo di energia elettrica per le province), fermo rimanendo il mantenimento dei tributi propri minori per i quali è stato accresciuto il potere regolamentare.

L'autonomia finanziaria dei governi locali (la disponibilità di entrate non determinate da trasferimenti decisi annualmente dallo Stato) è stata, inoltre, rafforzata mediante la devoluzione o compartecipazione di gettiti e di tributi erariali.

Una tappa fondamentale nel processo verso una sistema basato sul federalismo fiscale è rappresentata sicuramente dall'emanazione del D.Lgs 18 Febbraio 2000 n. 56, a norma della

¹⁰ **Piccirilli E. M.**, *Istituti innovativi di finanza territoriale*, ACADEMY SCHOOL EDITORE, 2005.

delega prevista dalla L. 133/99 in tema di perequazione, razionalizzazione e federalismo fiscale¹¹.

Con tale decreto si è realizzata la revisione del sistema perequativo tra i diversi livelli di governo sub-centrali, che tiene conto delle esigenze da un lato di solidarietà e dall'altro delle differenze di capacità e di sforzo fiscale dei singoli Enti¹².

Tra le diverse innovazioni apportate da detto decreto, va segnalata la sostituzione dei trasferimenti erariali aboliti e di quelli connessi alle funzioni trasferite in base alla L. 59/97 (c.d. Bassanini 1), con un aumento dell'aliquota di compartecipazione all'addizionale regionale IRPEF e l'istituzione di una compartecipazione regionale all'IVA.

Le diverse leggi emanate nel decennio degli anni '90 sono state coordinate e trasfuse nel D.Lgs 267/00 ovvero il Testo Unico degli Enti Locali (TUEL), che rappresenta un passo in avanti nella evoluzione delle autonomie locali.

In via generale, va sottolineato l'importanza del TUEL per aver riunito e coordinato la diversa e disparata serie di testi

¹¹ Per approfondimenti sul D.Lgs 56/2000 si veda **Giarda P.**, *L'esperienza italiana di federalismo fiscale*, IL MULINO, 2005.

¹² **Amatucci F.**, *I principi e le competenze degli enti locali in materia tributaria*, in **Amatucci F.**, *Il nuovo sistema fiscale degli enti locali*, GIAPPICHELLI EDITORE, II ed., 2010.

legislativi in materia di enti locali, in particolare la L. 142/90 e altre leggi fondamentali sugli enti territoriali.

In particolare, di notevole rilevanza è stata la compilazione della parte del TUEL in materia contabile e finanziaria.

Nel TUEL, infatti, è presente tutta una parte (Parte Seconda – Ordinamento Finanziario e contabile artt. da 149 a 269) dedicata al bilancio, alla struttura finanziaria e alla possibilità di operazioni economica da parte degli enti locali che compone tutta la normativa in questa specifica materia emanata negli anni precedenti.

Il testo Unico, nella parte seconda, ha il pregio di trattare compiutamente tutti gli istituti finanziari e contabili in modo chiaro e preciso¹³, fornendo una completa disciplina dell'aspetto finanziario degli enti territoriali, improntato, in linea con la direzione iniziata all'inizio degli anni '90, all'autonomia degli stessi.

Con il Tuel si è rimarcata l'importanza del principio di sussidiarietà, anche nell'ottica di una maggiore autonomia degli Enti Locali, e si è ribadita la necessità di un maggior collegamento tra le funzione e i servizi offerti e le risorse in capo agli Enti Locali stessi.

Un altro passo fondamentale nell'evoluzione storica della finanza locale, in direzione dell'autonomia finanziaria degli enti locali, è sicuramente rappresentato dalla riforma del Titolo V della

¹³ **F. Caringella, A. Giuncato, F. Romano**, *L'ordinamento degli Enti Locali (Commentario al Testo Unico)*, IPSOA, II Ed., pagg. 851 e ss.

Costituzione operata dalla L. Cost. n. 3 de 2001, ed in particolare dalle modifiche apportate all'articolo 119 della costituzione.

Il nuovo assetto del Titolo V della Costituzione ed, in particolare, il riparto di competenza tra Stato e Regioni in ordine alla potestà legislativa ha avuto un impatto notevole in ordine alla potestà legislativa in materia di finanza locale.

Dall'art. 117 Cost., come modifica, emerge un sistema di competenza tra Stato e Regioni alquanto intricato.

Da un lato, infatti, è prevista la competenza esclusiva dello Stato per quanto riguarda il sistema tributario e contabile dello Stato e la perequazione delle risorse finanziarie (art. 117 comma 2 lett. e) Cost.), e dall'altro è stabilita la potestà concorrente tra Stato e Regioni in ordine alla armonizzazione dei bilanci pubblici e coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario (Art. 117 comma 3 Cost.).

Alla luce di tale riparto di competenze in tema di potestà legislativa va riletta anche la riserva di legge di cui all'art. 23 della Costituzione: tale riserva di legge, infatti, non può non essere riferita sia alla legge statale che alla regionale, quest'ultima comunque vincolata al rispetto della Costituzione e soprattutto dei principi stabili dalla legge nazionale di coordinamento della finanza pubblica.

Con la modifica dell'art. 119 Cost., si è avuto il pieno riconoscimento, anche a livello costituzionale e non solo di legge ordinaria¹⁴, dell'autonomia finanziaria sia per le Regioni che per gli altri enti locali (Comuni, Province e Città Metropolitane).

Va, tuttavia, evidenziato che la equiparazione di Regioni ed enti locali in punto di autonomia finanziaria non è del tutto piena in quanto, a ben vedere, al posizionamento sullo stesso livello di Regioni, da un lato, e degli altri enti locali, dall'altro, non corrisponde un uguale potere impositivo di tutti questi enti territoriali¹⁵.

Solo alle Regioni, infatti, è attribuito il potere normativo in materia tributaria, mentre Comuni e Province non hanno potestà legislativa in ragione della riserva di legge posta dall'art. 23 Cost..

Rilevante, poi, è la previsione dell'autonomia finanziaria sia sotto il versante dell'autonomia di entrata che sotto quello della spesa.

Il testo riformato dell'art. 119 Cost. infatti, stabilisce espressamente che i Comuni, le Province, le Città Metropolitane e le Regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa.

¹⁴ Già previsto nella **L. 142/90** e ripreso nel **D.gls 267/00** (TUEL).

¹⁵ Cfr., **Bifulco R.**, *Osservazioni sulla legge n. 42 del 2009 in materia di federalismo fiscale*, in in Astrid Rassegna, n. 24 maggio 2009 (www.astrid.eu).

La previsione dell'autonomia di spesa, che si concretizza principalmente con il divieto di trasferimenti statali vincolati (tranne specifiche eccezioni) è un aspetto fondamentale dell'autonomia finanziaria.

Configurata come libertà nella decisione sulla destinazione delle risorse, tale autonomia è il corollario della potestà impositiva ed è necessario per completare il quadro della piena responsabilizzazione degli enti locali che devono rispondere direttamente ai propri cittadini in ordine alla modalità di spesa delle risorse.

Dal punto di vista contenutistico, in ordine alla potestà impositiva degli enti locali, dall'art. 119 Cost. emerge un sistema di finanziamento delle spese degli enti locali imperniato su diversi tipi di entrate, costituiti da:

- a) i tributi e le entrate proprie;
- b) le compartecipazioni al gettito di tributi erariali, riferibili al loro territorio (principio di territorialità);
- c) un fondo perequativo , senza vincoli di destinazione, istituito con legge dello Stato e destinato ai territori con minore capacità fiscale per abitante;
- d) possibilità di interventi di finanziamento da parte dello Stato per promuovere lo sviluppo economico, la

coesione e la solidarietà sociale, rimuovere gli squilibri economici e sociali per favorire l'effettivo esercizio dei diritti della persona, o per provvedere a scopi diversi dal normale esercizio delle loro funzioni, in favore di determinati enti locali e con vincolo di destinazione.

L'autonomia di spesa, comunque, è bilanciata e circoscritta dal alcuni limiti.

In primis, va evidenziato la previsione dell'ultimo comma dell'art. 119 cost., che pone il divieto di indebitamento per finanziare spese diverse da quelle di investimento: l'art. 119 Cost., infatti, stabilisce che gli enti locali possono ricorrere all'indebitamento solo per finanziare spese di investimento, ed è esclusa ogni garanzia dello Stato sui prestiti contratti dagli stessi enti locali.

Altro limite imposto alla capacità di spesa degli enti locali è costituito dal complesso delle regole del Patto di Stabilità¹⁶: con esso, infatti, si stabiliscono limiti alla crescita della spesa complessiva e ai pagamenti degli enti territoriali.

¹⁶ Per **Patto di Stabilità Interno** si intende una serie di regole contabili e limiti alla spesa che costituiscono la forma di partecipazione degli enti locali al raggiungimento degli obiettivi economici e finanziari europei che l'Italia si impegnata a rispettare in seguito a trattato di Maastricht.

La legislazione degli ultimi anni in tema di finanza locale è, in linea con la direzione della legislazione degli ultimi venti anni, volta ad aumentare e regolare la autonomia fiscale degli enti territoriali.

Proprio in questo senso, infatti, si pongono la Legge 42/2009, in tema di federalismo fiscale, nonché i Decreti attuativi della stessa legge.

Ciò è confermato sia dal contenuto della L. 42/2009, sia dalla circostanza che essa è stata emanata in attuazione dell'art. 119 Cost., come modificato dalla L. Cost. 3 del 2001.

Il processo di evoluzione della finanza locale non può non essere analizzato senza far riferimento alla L. 196/09, ovvero la legge in materia di contabilità e finanza pubblica.

La finanza locale, infatti, va collocata in una rete pubblica complessiva, costituita dai rapporti con la Regione, lo Stato e l'Unione Europea, regolata dai principi di coordinamento della finanza pubblica previsti dalla legge statale.

Proprio in tale ottica va rilevato come la L. 196/09 insieme alla L. 42/09 rappresentano la struttura portante della finanza pubblica italiana.

L'importanza del collegamento tra la L. 42/09 e la L. 196/06 è confermata dalla sentita esigenza di armonizzare i bilanci pubblici,

tale da richiedere che tutti gli enti pubblici redigano il proprio bilancio secondo i medesimi criteri.

L'armonizzazione dei bilanci pubblici comporta da un lato l'intelligibilità e comprensione sulla base di un medesimo "linguaggio contabile", dall'altro la facile confrontabilità degli stessi, soprattutto in una ottica di finanza pubblica globalmente intesa e in una ottica di relazione con i criteri di bilancio presi in considerazione dal diritto europeo¹⁷.

Questa esigenza è stata alla base dell'emanazione dei D.lgs 118/11 e 91/11, in materia di armonizzazione dei sistemi contabili, riferiti rispettivamente il primo agli enti locali, sulla base della delega di cui alla legge 42/09 (art. 2 commi 1 e 2 lett. h)), e il secondo alle Pubbliche Amministrazioni, in virtù della delega prevista dalla L. 196/09 (art. 2).

¹⁷ L'armonizzazione delle procedure contabili connesse al sistema di bilancio consente di arrivare ad una rappresentazione veritiera e corretta dei programmi e dell'andamento economico, finanziario e patrimoniale degli enti pubblici e ad un agevole consolidamento dei conti pubblici, rendendoli confrontabili tra loro.

§. 2 - LEGGE 42/2009: CRITICITÀ E VIRTUOSITÀ

Nel processo di riforma della finanza locale e, in generale, dell'autonomia degli enti locali, iniziato nel 2001 con la riforma del Titolo V della Costituzione, la Legge Delega al Governo del 5 maggio 2009 n. 42¹⁸, in materia di federalismo fiscale, rappresenta un momento istituzionale di grande rilievo e lungamente invocato.

Dopo otto anni di attesa, dunque, è stata varata quella legge di coordinamento statale in tema di finanza pubblica e del sistema tributario prevista dalla costituzione come modificate nel 2001.

Per la sua portata e le sue intenzioni, infatti, la L. 42/09 può essere definita la legge fondamentale in materia di federalismo fiscale.

Il percorso riformatore in senso federalista del Titolo V della Costituzione, come rilevato in premessa, era rimasto incompleto appunto sul piano finanziario, e ciò aveva creato una dissociazione tra i poteri di entrata, concentrati essenzialmente in capo allo Stato, e i poteri di spesa e funzioni amministrative, attribuiti diffusamente a Regioni ed enti locali.

¹⁸ Per un primo commento, articolo per articolo, della legge delega, cfr. **JORIO E., GAMBINO S., D'IGNAZIO G.**, *Il federalismo fiscale . Commento articolo per articolo della legge 5 maggio 2009, n. 42*, Santarcangelo di Romagna, 2009

Dunque, una riforma del sistema della finanza locale nel senso del federalismo, e quindi come riconoscimento minimo, dell'autonomia di entrate e di spesa per gli enti locali, era sentita come un necessità¹⁹.

Notevole in questo scenario è stata l'opera della Corte Costituzionale²⁰.

La Consulta, infatti, è stata costretta a svolgere, nell'inerzia del legislatore statale, una vera e propria funzione di supplenza nell'individuazione dei principi cui dovrebbe ispirarsi, nel sistema che nasce dalla riforma del Titolo V della II Parte della Costituzione, la ripartizione del prelievo tributario tra Stato ed enti territoriali e fornendo chiarimenti sui tributi regionali esistenti, per i quali andava distinta la titolarità del gettito, in capo appunto alle Regioni,

¹⁹ In questo senso, cfr. **Caramanico L.**, *L'attuazione del federalismo fiscale in Italia. Riflessioni e spunti dall'ordinamento tedesco e spagnolo alla luce dei principi di solidarietà e sussidiarietà*, in ARCHIVIO GIURIDICO FILIPPO SERAFINI, 1/2009, 113 ss.; **Serrentino R.**, *Il federalismo fiscale in Italia. Genesi, prospettive di attuazione ed esigenze di tutela*, Napoli, EDIZIONI SCIENTIFICHE ITALIANE, 2009, 25; l'autore afferma che «l'autonomia finanziaria, lungi dall'essere mero corollario dell'autonomia politica, ne costituisce l'indeclinabile premessa», perché - sostiene - «una realtà locale priva dei mezzi necessari e senza una sufficiente libertà di spesa non potrà aspirare ad alcuno sviluppo dell'autonomia politica».

²⁰ Tra le tante spinte che hanno indotto a considerare il cd. federalismo fiscale un'"esigenza indifferibile del sistema", assume particolare rilevanza la giurisprudenza costituzionale sull'art. 119 Cost. (ex multis **sent. n. 296/2003**; **sent. n. 37/2004**; **sent. n. 267/2006**; **sent. n. 179/2007**). Sul punto cfr. **De Fiore C.**, *Note critiche sul federalismo fiscale* (11 febbraio 2009), in www.costituzionalismo.it, 1 ss., anche per una compiuta analisi della pluralità di questi fattori e dei soggetti (forze politiche di maggioranza e di opposizione, autonomie territoriali, istituzioni globali, Confindustria, Presidente della Repubblica) che se ne sono fatti portatori.

dalla titolarità dei poteri normativi, che comunque rimanevano in capo allo Stato centrale²¹.

Tra gli obiettivi principali della legge 42/09, infatti, va rilevato quello di allineare l'autonomia di entrata di Regioni ed enti locali alla rispettiva autonomia di spesa, al fine di garantire una maggiore responsabilizzazione nell'utilizzo delle risorse pubbliche, la cui mancanza, come visto, caratterizzava il sistema di finanza derivata.

Inoltre, nell'intenzione del legislatore, la legge in esame costituisce l'attuazione delle disposizioni e dei principi stabiliti dall'art. 119 della Cost. come modificato dalla L. Costituzione n. 3/2001, che ha riformato l'intero Titolo V della Carta Costituzionale.

La legge 42/09 è essenzialmente una legge delega: si è previsto la delega al governo, da esercitare entro 2 anni dall'approvazione (poi il termine è stato prorogato di sei mesi e quindi il termine complessivo è di 30 mesi²²), di emanare numerosi decreti legislativi riguardanti la definizione dei principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del

²¹ Cfr. le osservazioni di **Gallo F.**, *Capisaldi del federalismo fiscale*, in Dir. prat. trib., 2009, I, 220, il quale rileva che "in assenza e in attesa dei principi fondamentali del coordinamento fissati dal legislatore statale si è insomma (da parte della Consulta, n.d.r.) privilegiata per questa via la competenza legislativa esclusiva dello Stato, diciamo così, a scapito di quella, appena nata, regionale".

²² Il termine originario (due anni) era il **13 Aprile 2001**, prorogato al **21 Novembre 2001** (quindi di 6 mesi) dalla **L. 8 Giugno 2011 n. 85**.

sistema tributario (in relazione al quale lo Stato centrale e le Regioni hanno potestà legislativa concorrente come previsto dal riformato art.117 c. 3), la definizione del meccanismo di perequazione finanziaria tra i diversi livelli di governo (previsti dall'art.119 c.2 e, per gli interventi speciali, dall'art.119 c.5), la disciplina di forme di autonomia finanziaria di comuni province, città metropolitane e regioni.

In particolare, l'art. 1, comma 1, della legge-delega, stabilisce che l'art. 119 della Costituzione dovrà essere attuato assicurando autonomia di entrata e di spesa a Regioni ed Enti locali ma specifica altresì, che «solidarietà» e «coesione sociale» costituiscono i limiti del progressivo riconoscimento di tale autonomia.

La L. 42/09 è strutturata in X Capi, distinti per ciascun aspetto del federalismo fiscale: Capo I (artt. 1- 6) recante Contenuti e Regole di coordinamento Finanziario); Capo II (artt. 7- 10) sui Rapporti Finanziari Stato-Regioni; Capo III (artt. 11- 14) in materia di Finanza degli Enti Locali; Capo IV, sul Finanziamento delle Città metropolitane; Capo V per quanto concerne gli Interventi Speciali; Capo VI sul Coordinamento dei diversi livelli di Governo; Capo VII (art.19) per il Patrimonio di Regioni ed Enti Locali; Capo VIII, recante le Norme Transitorie e Finali; Capo IX sugli Obiettivi di perequazione e di solidarietà per Regioni a Statuto Speciale e per le Province

Autonome di Trento e Bolzano); ed, infine, il Capo X in ordine alla Salvaguardia Finanziaria e alla Abrogazioni.

La legge delega in materia di federalismo fiscale in esame detta alcuni principi fondamentali espressi²³:

- Riconoscimento dell'autonomia finanziaria di tutti gli enti territoriali, con conseguente maggiore responsabilizzazione nell'esercizio delle funzioni e nel connesso impiego delle risorse finanziarie da utilizzare per l'esercizio delle dette funzioni;
- Lealtà istituzionale tra tutti i livelli di governo per il conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica;
- Da un lato il principio di territorialità e dall'altro il principio di solidarietà;
- Previsione di un sistema caratterizzato da strumenti premianti e sanzionatori;
- Distinzione delle spese per le funzioni dei Comuni in spese riconducibili alle funzioni fondamentali (ai sensi dell'art. 117

²³ Per un commento sui principi della legge delega, **Bassanini F., Macciotta G.**, *I principi della legge delega per l'attuazione del federalismo fiscale (commento all'art. 2 della legge 42/2009)*, in *Commentario ANCI alla legge delega sul federalismo fiscale*, 2010; **Antonini L.**, *La rivincita della responsabilità. A proposito della nuova legge sul federalismo fiscale*, in *I quaderni della sussidiarietà*, n. 7/2009; **Rivosecchi G.**, *La ridefinizione dei rapporti tra Stato, Regioni ed Enti locali attraverso il disegno di legge delega per l'attuazione dell'art. 119 della Costituzione*, in *Astrid Rassegna*, 2009; **Bin R.**, *Che ha di federale il federalismo fiscale ?*, pubblicato su *Forum di Quaderno costituzionali*, dicembre 2008; **Cerulli Irelli V.**, *Sul federalismo fiscale (prime provvisorie osservazioni)*, in *Astrid Rassegna*, 2008.

secondo comma lett. p) Cost.), spese riconducibili alle altre funzioni (non fondamentali) e spese finanziate con i contributi speciali, con i finanziamenti dell'unione Europea e con i cofinanziamenti nazionali di cui all'art. 119 comma 5 Cost., al quale fa riferimento l'art. 16 della L. 42/09.

- Il finanziamento delle spese relative alle funzioni fondamentali degli enti locali deve essere integrale e assicurato mediante: tributi propri, compartecipazioni al gettito dei tributi erariali e regionali, addizionali a tali tributi, fondo perequativo;
- Soppressione dei trasferimenti statali diretti al finanziamento delle spese per le funzioni fondamentali;
- Per la definizione delle spese relative alle funzioni fondamentali vi è la sostituzione del criterio della spesa storica con il criterio del fabbisogno standard²⁴;
- Previsione della garanzia del finanziamento integrale delle funzioni fondamentali, con riferimento al fabbisogno standard, mentre non è previsto il finanziamento integrale per le spese riconducibili alle funzioni non fondamentali;

²⁴ Sistema volto a superare il precedente basato sul criterio della spesa storica con cui si intende «il criterio-base dell'attuale sistema di finanza derivata, in virtù del quale ogni ente territoriale riceve finanziamenti parametrati sulla spesa in precedenza sostenuta. Tale criterio, secondo il Governo, va superato in quanto premia gli enti meno efficienti a scapito di quelli più virtuosi», [Servizio Studi del Senato - Disegno di legge A.S. 1117-A, 14].

- Possibilità per le Regioni, nell'ambito dei propri poteri legislativi in materia tributaria, di istituire nuovi tributi comunali, provinciali e metropolitani., con una ambito di autonomia riconosciuto agli enti locali;
- Istituzione di due fondi perequativi (uno per i Comuni l'altro per Province e Città metropolitane) inseriti nel bilancio regionale e finanziati dallo Stato.

Come già rilevato in premessa, tutta la logica dell'attuazione del federalismo fiscale, e quindi specificamente anche della legge fondamentale in esame, è improntata ad una maggiore responsabilizzazione nell'esercizio delle funzioni da parte di tutti i livelli di governo e nel connesso impiego delle risorse finanziarie da utilizzare per l'esercizio delle dette funzioni (c.d. *accountability*²⁵).

Tra i principi cardine sui quali la L. 42 prevede sia costruita l'autonomia tributaria e la potestà impositiva delle Regioni, Province e Comuni non si può non fare riferimento a quello della correlazione tra prelievo fiscale e beneficio connesso alle funzioni.

Alla base di tale principio vi è la considerazione per la quale vi deve essere una tendenziale equivalenza tra il prelievo fiscale

²⁵ Con l'utilizzo del termine *accountability* si suole fare riferimento nella letteratura aziendalistica, da un lato, al dar conto all'esterno e in particolare al complesso degli *stakeholder*, in modo esaustivo e comprensibile, del corretto utilizzo delle risorse e della produzione di risultati in linea con gli scopi istituzionali, dall'altro, all'esigenza di introdurre logiche e meccanismi di maggiore responsabilizzazione interna relativamente all'impiego di tali risorse e alla produzione dei correlati risultati.

attuato da un determinato ente (cosa tassata) e il beneficio che l'ente che percepisce il gettito fornisce alla comunità che amministra (cosa amministrata).

In tal modo si può fornire l'idea ai cittadini che l'ente provvede a raccogliere il gettito delle imposte a fronte di un servizio²⁶ di cui egli stesso è fruitore.

Uno degli aspetti più importanti del provvedimento di riforma della finanza pubblica e locale in esame riguarda la previsione di un profondo mutamento del meccanismo che in precedenza regolava il sistema di finanziamento delle amministrazioni territoriali.

In particolare, va soffermata l'attenzione su due elementi fondamentali.

Da un lato, l'abbandono definitivo di uno schema di finanziamento basato sulla finanza derivata, con l'attribuzione alle amministrazioni territoriali di entrate proprie e di compartecipazioni in luogo dei trasferimenti.

Come rilevato, mantenere un sistema di sostanziale finanza derivata, infatti, in una sistema istituzionale che vedeva, in seguito alla riforma costituzionale, un forte decentramento di competenze legislative, generava una situazione istituzionale che rendeva

²⁶ A. Gentile, *Percorsi di federalismo fiscale*, ARACNE EDITRICE, Univ. Di Ferrara, 2010, pag. 27.

ingovernabili i conti pubblici e nel quale si favoriscono le duplicazioni di strutture, l'inefficienza e la deresponsabilizzazione.

Dall'altro, soprattutto, il graduale passaggio, in ordine al finanziamento per le funzioni essenziali²⁷ degli enti territoriali, dal criterio della "spesa storica" a quello del costo/fabbisogno standard delle funzioni regionali, riconducibili ai livelli essenziali (sanità, istruzione, assistenza e così via), e delle funzioni fondamentali garantite dagli stessi enti.

Secondo il criterio della spesa storica, i trasferimenti dallo stato agli enti territoriale sono effettuati sulla base della spesa che in una certa realtà locale è stata prevista, impegnata e realizzata negli anni precedenti a cui si riferisce il bilancio, con l'aggiunta di un tasso di inflazione programmatico.

Far riferimento a quanto si è speso negli anni precedenti, premia paradossalmente con maggiori risorse gli enti che spendevano di più, quando sarebbe più opportuno procedere all'analisi della spesa effettuata.

Attraverso il criterio del costo/fabbisogno standard, invece, ad ogni servizio erogato dagli enti locali viene calcolato e stabilito un costo standard.

²⁷ Ovvero quelle di cui all'art. 117 comma 2° lett. m) Cost., individuate dall'art. 21 comma 3° della L. 42/09, secondo tale norma in via provvisoria e ai soli fini della medesima legge, e quelle di cui all'art. 117 comma 2° lett. p) Cost..

Le modalità di determinazione dei fabbisogni standard di Comuni, Città metropolitane e Province sono contenute nel D.Lgs. 26 novembre 2010, n. 216, pubblicato nella Gazz. Uff. 17 dicembre 2010, n. 294, entrato in vigore il 18 dicembre 2010.

Il decreto legislativo, di cui infra, è diretto a disciplinare la determinazione dei fabbisogni standard per Comuni e Province, al fine di assicurare un graduale e definitivo superamento del criterio della spesa storica.

I fabbisogni standard, come detto, costituiscono il nuovo parametro di riferimento cui rapportare progressivamente nella fase transitoria, e poi a regime, il finanziamento integrale della spesa relativa alle funzioni fondamentali ed ai livelli essenziali delle prestazioni.

Fino a nuova determinazione dei livelli essenziali in virtù della legge statale, sono considerati livelli essenziali quelli già fissati in base alla legislazione statale vigente.

Volendo cercare di schematizzare l'impianto che con la L. 42 viene ideato per il finanziamento degli enti locali che esso dovrebbe avvenire:

- Per le funzioni fondamentali mediante finanziamento integrale a fabbisogno standard attraverso tributi propri, compartecipazioni al gettito di tributi

erariali e regionali, addizionali a tributi erariali e regionali, e fondo perequativo (fiscalità generale)²⁸;

- Per le altre funzioni (non fondamentali) mediante la perequazione della capacità fiscale attraverso la riduzione delle differenze²⁹.

Nell'analizzare la struttura del federalismo fiscale come emerge dalla L. 42/09 non può non rilevarsi la mancanza di una precisa e chiara regolamentazione dell'aspetto, senz'altro fondamentale, della perequazione.

La centralità della perequazione si coglie sia nella fase transitoria, in quanto essa rappresenta lo strumento per evitare che vi siano fratture troppo grandi rispetto alla situazione originaria, sia nella fase a regime, in quanto attraverso la perequazione si potrà monitorare l'andamento e l'equilibrio della finanza locale, nonché nazionale, e si potranno attuare le manovre economiche di ampia portata.

Proprio per tale centralità del ruolo della perequazione, sarebbe stato necessario una attenta regolamentazione da parte della L. 42/09, che sul punto appare scarna ed affida, senza la

²⁸ Le risorse prevalenti per il finanziamento delle funzioni fondamentali dovrebbero essere compartecipazione Iva, compartecipazione IRPEF e imposizione immobiliare.

²⁹ Le risorse prevalenti per il finanziamento delle funzioni non fondamentali (la late funzioni) dovrebbero essere tributi propri, compartecipazione gettito tributi e fondo perequativo.

indicazione di precisi parametri, alla normativa delegata la sua
definizione e disciplina.

§. 3 - SEGUE: I DECRETI DI ATTUAZIONE DELLA L. 42/09

Vari sono stati i decreti emanati in attuazione della legge delega 42/09 in esame.

Il primo dei Decreti attuativi, in tema di federalismo demaniale, è rappresentato dal D. Lgs 28 maggio 2010, n. 85, pubblicato in G.U. dell'11 giugno 2010, n. 134, "Attribuzioni a Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni di un loro patrimonio".¹

Il D.lgs 85/2010, entrato in vigore il 26 giugno 2010, individua e attribuisce a Comuni, Province, Città Metropolitane e Regioni un proprio patrimonio, in attuazione dell'articolo 19 della legge 5 maggio 2009, n. 42³⁰.

L'attribuzione di un patrimonio alle Regioni e agli enti locali trova il suo fondamento nell'articolo 119, sesto comma, della Costituzione come modificato dalla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3, recante riforma del Titolo V della Costituzione.

³⁰ Il federalismo demaniale costituisce uno dei principi e criteri direttivi specifici ai quali è vincolato il legislatore delegato. L'art. 19 della legge, rubricato ««Patrimonio di Regioni ed Enti locali», traccia le coordinate del decreto legislativo da emanare in attuazione della delega: attribuzione a titolo non oneroso ad ogni livello di governo di distinte tipologie di beni sulla base del criterio di territorialità; ricorso alla concertazione in sede di Conferenza Unificata; individuazione dei beni esclusi *ex lege* dalla procedura devolutiva.

Esso prevede, infatti, l'attribuzione di un patrimonio a Regioni, Comuni, Province e Città metropolitane (non soltanto, quindi, alle sole Regioni come nel testo previgente).

Rispetto alla formulazione originaria dell'articolo 119, inoltre, la riforma del 2001 utilizza la nozione di "patrimonio" in luogo di quella di "demanio".

Il legislatore costituzionale, quindi, prevede, in seguito alla riforma del 2001, che sia una legge dello Stato a disciplinare le modalità ed i criteri di attribuzione del patrimonio pubblico agli enti territoriali.

Nella fase attributiva dei beni agli enti locali, l'attribuzione dei beni avverrà sulla base della disciplina del decreto n. 85/2010 ed attraverso uno o più decreti attuativi del presidente del Consiglio dei ministri.

Il D.Lgs in esame³¹ stabilisce alcuni parametri per l'attribuzione del patrimonio, tra i quali:

- 1) il trasferimento avviene a titolo non oneroso;
- 2) l'attribuzione dei beni immobili secondo il criterio di territorialità, sussidiarietà, adeguatezza, semplificazione, capacità finanziaria, correlazione con competenze e funzioni;

³¹ Per approfondimenti si veda, **Lezzi A.**, *Federalismo demaniale. Prime riflessioni sul Decreto Legislativo 28 Maggio 2010, n. 85*, in *Riv. giur. ambiente 2011, 02, 229*

3) l'individuazione da parte dello Stato dei beni trasferiti avviene previa intesa in sede di Conferenza unificata;

4) l'individuazione di tipologie di beni di rilevanza nazionale che non possono essere trasferiti, inclusi quelli rientranti nel patrimonio culturale nazionale.

Altro parametro fondamentale stabilito nell'attribuzione dei beni agli enti locali³² è quello secondo il quale prevede che l'Ente territoriale, a seguito della procedura attributiva, "dispone del bene nell'interesse della collettività rappresentata ed è tenuto a favorire la massima valorizzazione funzionale del bene attribuito, a vantaggio diretto o indiretto della collettività territoriale".

La tutela del valore civico dei beni coinvolti nella procedura federalista, dunque, rappresenterebbe il criterio intorno al quale il complessivo fenomeno devolutivo dovrà svilupparsi. Il legislatore delegato, infatti, sembra considerare la massima valorizzazione del bene per la collettività, oltre che come un vincolo all'ente nella gestione del bene attribuito, anche come parametro di valutazione di cui deve tener conto il titolare del potere di attribuzione.

³² Tale parametro è contenuto nell'**art. 2, comma 4** del decreto legislativo.

Si tratta di un vincolo finalistico generale teso a garantire una stretta connessione tra la natura del bene, con le sue potenziali capacità di valorizzazione e le funzioni istituzionali dell'Ente³³.

Un altro aspetto particolarmente importante nell'assetto dei parametri forniti dal legislatore per un corretto sviluppo della procedura federalista, riguarda la circostanza che i beni sono trasferiti su richiesta degli Enti territoriali.

Questa previsione acquista rilievo perché limita il rischio di un federalismo demaniale per abbandono ovvero l'eventualità che si scarichino sugli Enti territoriali beni che essi non sono in grado di gestire, né di tutelare, né di valorizzare.

È previsto, ancora, che le maggiori risorse derivanti a Regioni ed enti locali dall'eventuale alienazione dei beni ad essi consentire sono destinate per il 75% alla riduzione del debito a carico dell'ente e per la parte residua alla riduzione del debito statale³⁴.

Gli enti locali in stato di dissesto finanziario non possono alienare i beni ad essi attribuiti, fino a quando perdura lo stato di dissesto.

³³ Sul punto, **Scuto F.**, *Il « federalismo patrimoniale » come primo atto del legislatore delegato nell'attuazione della legge 42/2009*, in Astrid Rassegna, 2010, 24.

³⁴ A tal proposito va segnalato come uno degli indici di virtuosità nella gestione delle risorse da parte degli enti pubblici che vengono presi in considerazione è rappresentato proprio dalla riduzione dell'indebitamento accumulato negli anni.

In merito a tale decreto e in generale all'attribuzione di beni agli enti locali, può evidenziarsi come ciò può rivelarsi un buon sistema per sviluppare la valorizzazione del patrimonio pubblico.

Attribuire i beni ai territori dove questi si trovano potrebbe essere una importante opportunità per rivedere e per potenziare le possibilità di utilizzo di un patrimonio talvolta trascurato o messo a reddito e valorizzato, anche sotto il profilo patrimoniale, in maniera inadeguata.

Il secondo provvedimento di attuazione della legge n. 42/2009 sul federalismo fiscale è costituito dal decreto legislativo 17 settembre 2010, n. 156, contenente "Disposizioni recanti attuazione dell'articolo 24 della legge 5 maggio 2009, n. 42, e successive modificazioni, in materia di ordinamento transitorio di Roma Capitale".

Altro decreto di attuazione della delega prevista dalla L. 42/09, alla quale si è fatto riferimento prima, è costituito dal D.Lgs 26 novembre 2010, n. 216, in materia di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard di Comuni, Città Metropolitane e Province³⁵.

Il provvedimento individua il percorso per determinare i fabbisogni standard di Comuni e Province, al fine di assicurare

³⁵ Pubblicato Il 17 dicembre 2010 nella Gazzetta Ufficiale n. 29

un graduale e definitivo superamento nei loro riguardi del criterio della spesa storica.

I fabbisogni standard costituiranno il riferimento cui rapportare progressivamente nella fase transitoria, e successivamente a regime, il finanziamento integrale della spesa relativa alle funzioni fondamentali e ai livelli essenziali delle prestazioni, che fino a nuova determinazione mediante legge sono quelli già fissati in base alla legislazione statale vigente³⁶.

Rilevante è l'art. 3, il quale fornisce un elenco delle funzioni fondamentali, provvisorio, ma tuttavia indicativo.

Sono considerate funzioni fondamentali dei Comuni: 1) le funzioni generali di amministrazione, di gestione e di controllo, nella misura complessiva del 70 per cento delle spese come certificate dall'ultimo conto del bilancio; 2) le funzioni di polizia locale; 3) le funzioni di istruzione pubblica, ivi compresi i servizi per gli asili nido e quelli di assistenza scolastica e refezione, nonché l'edilizia scolastica; 4) le funzioni nel campo della viabilità e dei trasporti; 5) le funzioni riguardanti la gestione del territorio e dell'ambiente, fatta eccezione per il servizio di edilizia residenziale pubblica e

³⁶ In questo processo, particolare riguardo è rivolto all'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.

locale e piani di edilizia nonché per il servizio idrico integrato, 6) le funzioni del settore sociale.

Per ciascuna funzione fondamentale (o per ciascun servizio o aggregato di servizi, a seconda della natura della singola funzione fondamentale), dovrà essere determinato il fabbisogno standard.

Il calcolo dei fabbisogni standard, a norma dell'art. 5 di detto D.Lgs, spetterà alla SOSE Spa (Società per gli studi di settore), con la collaborazione di altri soggetti qualificati, come l'IFEL (Istituto per la finanza e l'economia locale), l'ISTAT e la Ragioneria di Stato, secondo la metodologia indicata nell'art. 4.

Ulteriore decreto emanato in attuazione della L. delega n. 42/09 è il c.d. federalismo municipale, contenuto nel d.lgs. 23/2011.

Esso prevede che l'attuazione del federalismo municipale, improntato alla autonomia fiscale, alla perequazione e alla responsabilizzazione, avvenga in due fasi successive: una fase transitoria (2011-2013) ed una fase a regime (dal 2014).

Nella prima fase - transitoria - si prevede principalmente

- La devoluzione ai Comuni del gettito derivante da tributi erariali relativi agli immobili;
- L'attribuzione di una compartecipazione al gettito dell'IVA, nella misura equivalente al 2 per cento della

compartecipazione IRPEF del gettito riferibile al territorio di ciascun

Comune:

- per il solo 2011 una addizionale all'accisa sull'energia elettrica, soppressa a decorrere dall'anno successivo, con corrispondente aumento dell'accisa statale.
- L'espansione delle entrate tributarie "autonome" comunali con corrispondente riduzione della generalità dei trasferimenti erariali (fiscalizzazione)³⁷.

Le tipologie di strumenti di finanza derivata dopo la fiscalizzazione possono individuarsi negli interventi speciali ex art. 119/5 Cost. e nei fondi di tipo perequativo.

Altro elemento di rilievo stabilito nel periodo transitorio è la previsione, in alternativa facoltativa rispetto al regime ordinario, dell'attribuzione del gettito di una cedolare secca in tema di affitti di immobili.

Per quanto concerne la disciplina, il soggetto passivo è individuato nel proprietario o titolare diritto reale di godimento di unità immobiliare abitativa locata ad uso abitativo + pertinenze; il presupposto imposta è costituito dal canone da locazione di unità

³⁷ In termini di bilancio degli enti locali, la fiscalizzazione si concretizza nel passaggio di somme dal Titolo II delle Entrate (Entrate per Trasferimenti) al Titolo I e III, ovvero nella previsione che il gettito erogato all'ente locale sotto forma di trasferimento diventi gettito proprio degli enti locali, e quindi legato alle entrate tributarie o extratributarie.

immobiliare ad uso abitativo, ma non se locata per attività di impresa, arte, professione.

È prevista, inoltre, la sostituzione automatica delle clausole dei contratti “a nero”, a scopo sanzionatorio contro il locatore-evasore.

Le nuove imposte principale individuate dal D.Lgs 23/11 sono rappresentate dall'imposta di soggiorno e dall'imposta di scopo.

L'imposta di soggiorno, prevista dall'art. 4, è collegata all'attività turistica dell'ente locale, rappresentando una imposta dovuta da chi soggiorna, pernotta nel Comune che ha introdotto tale imposta.

In ordine alla la fattispecie e ai soggetti passivi di tale imposta, va rilevato che la prima è costituita dall'alloggio in strutture ricettive site nel territorio comunale e i soggetti passivi coincidono con coloro che alloggiano. La definizione di struttura ricettiva è rimessa ai regolamenti di attuazione.

Per tale tipologia di imposta è previsto una sorta di vincolo di destinazione, in quanto il relativo gettito è destinato a finanziare interventi in materia di turismo, ivi compresi quelli a sostegno delle strutture ricettive, nonché interventi di

manutenzione, fruizione e recupero dei beni culturali ed ambientali locali, nonché dei relativi servizi pubblici locali.

In ordine alla fase a regime, va segnalato come il D.Lgs 23/11 stabilisce che dal 2014, alcuni tributi statali sono assorbiti nelle imposte municipali propria e secondaria, con la clausola di invarianza della pressione fiscale, ovvero senza aggravii per i contribuente.

In particolare, l'imposta municipale propria (IMUP o IMU), che ha per presupposto il possesso di immobili diversi dall'abitazione principale, 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.

Da ultimo, va segnalato il D.Lgs n. 149 del 6 settembre 2011 (in Gazz. Uff., 20 settembre, n. 219), in materia di meccanismi sanzionatori e premiali relativi a regioni, province e comuni, in attuazione della delega di cui agli articoli 2, 17 e 26 della legge n. 42 del 2009.

Attua, in particolare, il principio introdotto dalla L. 42/09 della premialità e delle sanzioni per la gestione finanziaria degli enti territoriali.

In via preliminare va evidenziato che tale decreto è l'unico dei decreti attuativi della L. 42/09 che è stato emanato senza l'intesa, e quindi l'approvazione, di ANCI, l'associazione dei Comuni, e UPI, l'unione delle Provincie, forse anche per la delicatezza della materia regolata.

Nel decreto in esame, che prevede una relazione, quindi una rendicontazione, alla fine del mandato di una amministrazione, emerge una visione della vita degli Enti Locali legata e connessa al mandato amministrativo, ciò al fine di creare una sorta di collegamento fra i vari mandati e una continuità nella vita amministrativa dell'ente locale stesso.

Tra le novità introdotte da detto decreto, va sicuramente segnalata la nuova ipotesi di incandidabilità/ineleggibilità prevista dal comma 5 dell'art. 248 del D.lgs 267/00 (TUEL), come modificato dall'art. 6 del D.Lgs 149/11 in esame.

In particolare, si prevede che gli amministratori che la Corte dei conti ha riconosciuto responsabili, anche in primo grado, di danni cagionati con dolo o colpa grave, nei cinque anni precedenti il verificarsi del dissesto finanziario, non possono ricoprire, per un periodo di dieci anni, incarichi di assessore, di revisore dei conti di enti locali e di rappresentante di enti locali presso altri enti, istituzioni ed organismi pubblici e privati, ove la Corte, valutate le

circostanze e le cause che hanno determinato il dissesto, accerti che questo è diretta conseguenza delle azioni od omissioni per le quali l'amministratore è stato riconosciuto responsabile.

Inoltre, quale previsione più rilevante, è stabilito che i sindaci e i presidenti di provincia ritenuti responsabili, inoltre, non sono candidabili, per un periodo di dieci anni, alle cariche di sindaco, di presidente di provincia, di presidente di Giunta regionale, nonché di membro dei consigli comunali, dei consigli provinciali, delle assemblee e dei consigli regionali, del Parlamento e del Parlamento europeo.

Tali soggetti non possono, altresì, ricoprire per un periodo di tempo di dieci anni la carica di assessore comunale, provinciale o regionale né alcuna carica in enti vigilati o partecipati da enti pubblici.

Per uno schema dei decreti emanati in attuazione della delega di cui alla L. 42/09, si veda la Tabella n.1.

Tabella 1: - Decreti attuativi della L. 42/09 sinora emanati

Numero Decreto	Oggetto
D. lgs. 85/10	Federalismo demaniale
D. lgs. 156/10	Ordinamento di Roma Capitale
D. lgs. 216/10	Fabbisogni standard relativi alle funzioni fondamentali degli Enti locali
D. lgs. 23/11	Federalismo fiscale municipale
D. lgs. 68/11	Ordinamento finanziario di Regioni e Province. Costi e fabbisogni standard relativi alla sanità
D. lgs. 88/11	Interventi speciali a sostegno delle aree deboli
D. lgs. 118/11	Armonizzazione dei bilanci di Regioni ed Enti locali
D. lgs. 149/2011	Meccanismi premiali e sanzionatori per governatori e amministratori locali.

§.4 - FEDERALISMO FISCALE : TEORIE RICOSTRUTTIVE E MODALITÀ ATTUATIVE³⁸

All'inizio degli anni novanta, come sopra rilevato, si è messo in moto un processo di decentramento dei poteri dallo Stato agli enti locali e alle Regioni che si è caratterizzato inizialmente (negli anni dal 1992 al 1996) per l'assegnazione agli enti locali e alle Regioni di maggiore autonomia tributaria, in seguito (negli anni dal 1997 al 2000) per il trasferimento di compiti e funzioni statali a Regioni ed enti locali attraverso gli schemi delle cosiddette leggi Bassanini (L. n. 59/97 e ss.).

Successivamente, nel 2000, sono state introdotte regole nuove per il finanziamento delle Regioni a statuto ordinario.

Inoltre, con la riforma costituzionale del 2001 e la L. 42/09, è stato ridisegnato il sistema delle competenze legislative di Stato e Regioni, ampliato il ruolo degli enti locali nello svolgimento delle funzioni amministrative e definite le regole costituzionali di finanziamento dell'intero sistema delle autonomie.

³⁸ Per la nozione di federalismo fiscale, vedi **Gallo F.**, voce *Federalismo fiscale*, in ENC. GIUR. TRECCANI; **Bertolissi M.**, *Federalismo fiscale: una nozione giuridica*, in FEDERALISMO FISCALE, n. 1/2007, 9 ss; **Giardo P.**, *Federalismo fiscale*, in *Enc. Del Novecento*, TRECCANI, Roma 2004; **Majocchi – Murano**, *Verso l'attuazione del federalismo fiscale*, in *Rivista Diritto Finanziario*, 2006, 3.

Si può quindi affermare che, in Italia, è in corso di costruzione un nuovo sistema di “federalismo fiscale” in un’ottica di progressivo avvicinamento delle istituzioni al cittadino, con la possibilità di un forte decentramento dei poteri in materia di spesa e in materia tributaria dallo Stato centrale verso la periferia.

Il termine federalismo fiscale è stato inserito nel nostro ordinamento nella legislazione del biennio 1999-2000, in riferimento al finanziamento della spesa sanitaria attribuita alle Regioni per indicare che le competenze attribuite alle Regioni richiedono adeguate risorse per poter essere esercitate³⁹.

Il modello di federalismo fiscale verso il quale appare orientato il Titolo V della Cost. come modificato è quello di tipo **solidaristico e cooperativo**, piuttosto che di tipo competitivo⁴⁰, laddove non vengono stabiliti limiti all’autonomia impositiva degli enti sub-centrali dai livelli di governo superiori.

Il federalismo cooperativo non comporta alcuna disarticolazione dell’unità nazionale dal momento che le leggi statali

³⁹ Tosi, *Finanza Locale*, in *Dig. IV ed.*, Torino, 1999, il quale evidenzia che le tendenze di matrice liberale sono alla base del nostro federalismo fiscale, in contrapposizione alle tendenze centraliste e stataliste che avevano caratterizzato la riforma tributaria degli anni ’70.

⁴⁰ Come, ad esempio, è quello statunitense, nel quale ciascuno livello di governo, dallo Stato federale sino alle amministrazioni locali, è libero di istituire tributi, individuando basi imponibili ed aliquote, senza dover rispettare parametri posti da fonti normative di grado superiore.

mantengono il coordinamento tra i diversi livelli di governo ed il potere di fissare i limiti entro i quali gli enti territoriali possono esercitare la propria autonomia⁴¹.

Il modello di federalismo fiscale solidaristico o cooperativo, verso il quale, come detto, è orientata la nostra legislazione costituzionale e ordinaria, deve essere attuato attraverso un sistema perequativo in grado di compensare, mediante trasferimenti da un determinato fondo, le diversità geografiche tra le dotazioni di risorse e i bisogni dei cittadini, tendo contro, dunque, della capacità fiscale⁴².

In via generale, con l'espressione federalismo fiscale si fa riferimento, all'interno delle possibili strutture e organizzazioni dei rapporti finanziari ed economici, che in tutti gli stati federali sono presenti, tra i diversi livelli di governo, a quel sistema fondato sul riconoscimento agli enti sub-statali dell'autonomia tributaria, e non solo genericamente dell'autonomia finanziaria⁴³.

⁴¹ Cfr. **Amatucci F.**, *I principi e le competenze degli enti locali in materia tributaria*, in **Amatucci F.**, *Il nuovo sistema fiscale degli enti locali*, GIAPPICHELLI EDITORE, 2010, pag. 4.

⁴² In tal senso anche **Pedone**, *Il sistema tributario nel contesto federalista*, in *Rivista Diritto Finanziario*, 2004, 88.

⁴³ Per *autonomia finanziaria* si intende la condizione che sussiste quando l'ente disponga di risorse certe e congrue rispetto ai compiti assegnati e che, quindi, se non altro in via teorica, non richiede necessariamente il conferimento di concrete potestà in ambito tributario; con l'espressione autonomia tributaria, invece, si fa riferimento al riconoscimento a questi ultimi di una parte del potere tributario, cioè della potestà di istituire, disciplinare ed applicare tributi.

Esso rappresenta, quindi, l'aspetto economico e finanziario della struttura e dei legami delle istituzioni degli Stati federali ed è senz'altro un elemento imprescindibile della forma di stato federale.

L'importanza di una forma di Stato federale, e del conseguente assetto economico (federalismo fiscale), è stato Daniel Elazar, tra i più importanti studiosi del federalismo, secondo il quale "... il federalismo risponde al bisogno dei popoli e delle comunità politiche di unirsi e perseguire fini comuni, pur restando separati per conservare le rispettive integrità"⁴⁴.

Le teorie in ordine al federalismo fiscale sono state elaborate principalmente negli Stati Uniti d'America dagli studiosi americani nella seconda metà del novecento, anche per la circostanza che gli Stati Uniti rappresentano uno tra i più grandi e importanti Stati Federali⁴⁵.

Secondo tali teorie, le decisioni in ordine alla finanza pubblica devono essere ripartite tra i diversi livelli di governo, sia a livelli più alti, quindi Stato centrale, sia a livelli più bassi, quindi gli enti territoriali.

⁴⁴ Così si esprime in, **Elazar D. J.**, *Idee e forme del federalismo*, GIUFFRÈ EDITORE, Milano, 1998.

⁴⁵ Proprio nell'osservare il sistema istituzionale degli Stati Uniti, **Tocqueville** sosteneva che : "... non è nella natura delle cose che un governo centrale possa badare a tutti i bisogni di una grande nazione. Sta proprio nella decentralizzazione la grande causa dei progressi materiali che abbiamo compiuto nella civilizzazione ...".

In particolare, secondo le teorie più diffuse, ai livelli più alti di governo dovrebbero spettare, da un lato, la funzione di stabilizzazione del sistema fiscale nonché, più in generale, di quello economico, e, dall'altro lato, le decisioni in ordine alla redistribuzione delle risorse economiche.

In tema di federalismo fiscale, diverse sono le teorie in ordine alla distribuzione ottimale tra i diversi livelli di governo.

Preliminarmente va rilevato che, nell'individuare e nel formulare tesi volte ad intervenire sull'allocazione delle risorse in un determinato paese tra i diversi livelli di governo, si è utilizzato come criterio guida la teoria dell'ottimo paretiano⁴⁶.

In ossequio a tale teoria una situazione può definirsi ottima allorché, sotto certe condizioni, vi sia una allocazione delle risorse e un equilibrio in cui non è possibile aumentare il benessere di alcuno se non a danno, quindi peggiorandone la posizione, di altri.

In ordine alla distribuzione ottimale tra i diversi livelli di governo, secondo una prima tesi, che sottolinea l'importanza della funzione macroeconomica di stabilizzazione del reddito e dei prezzi, le decisioni di spesa e di prelievo tributario che incidono su elementi fondamentali dell'economia di un paese (quali, ad es, l'inflazione, la disoccupazione) devono spettare al livello di governo

⁴⁶ **Giannone C.**, *Op. cit.*, pagg. 19 e ss.

centrale: ciò, in quanto le singole amministrazioni locali non sono in grado di adottare decisioni che possono incidere ed influenzare il livello complessivo dell'attività economica.

Altra tesi, soffermandosi sulla importanza della funzione allocativa, sostiene che, per quanto concerne i beni pubblici, la gestione dei beni c.d. pubblici puri (difesa nazionale, sicurezza, giustizia etc. ...) deve spettare all'ente di governo di livello più alto, mentre gli altri beni pubblici possono essere affidati ai livelli di governo locali.

Il federalismo fiscale, secondo la definizione datane nel 1959 da Richard Musgrave⁴⁷, economista americano al quale si attribuisce l'introduzione di tale termine, può essere definito come quel fenomeno che massimizza la soddisfazione delle preferenze individuali in materia di beni e servizi pubblici attraverso il decentramento delle decisioni di spesa e di entrata.

In particolare, secondo questo autore, il federalismo fiscale avrebbe lo scopo principale di consentire ai diversi gruppi che vivono nei diversi Stati o enti sub-nazionali di esprimere le loro diverse preferenze per i servizi pubblici; e ciò porta inevitabilmente a differenze nei livelli della tassazione e dei servizi pubblici.

⁴⁷ **Musgrave R.A.**, *The Theory of Public Finance: A Study in Public Economy*. McGraw-Hill, 1959, New York.

A tal proposito egli evidenzia che le differenze nei livelli di tassazione possono interferire con l'efficiente allocazione delle risorse e con la localizzazione delle attività economiche; ma ciò rientra nel costo che comporta la suddivisione politica, sia essa a livello sub-nazionale sia sovra-nazionale.

Nel teorizzare e analizzare un sistema di federalismo fiscale, Musgrave era tra coloro che sostenevano, come sopra esposto, che delle tre funzioni assegnate al settore pubblico, cioè stabilizzazione macroeconomica, redistribuzione del reddito e allocazione delle risorse, le prime due dovessero spettare al governo centrale, mentre quella allocativa ai governi decentrati.

La giustificazione economica che tradizionalmente è portata a favore di una scelta di governo federalista risiede nel presunto aumento di efficienza nella gestione dei servizi pubblici.

Secondo William Oates⁴⁸, il quale ha ideato il "teorema del decentramento", è possibile dimostrare che un sistema decentrato può comportare un miglioramento paretiano, e dunque, come sopra evidenziato, un miglioramento che non comporta nessuna diminuzione di un altro aspetto del sistema dal quale si parte,

⁴⁸ Oates W. E.. *Fiscal federalism*. Harcourt Brace Jovanovich, 1972.

rispetto ad un sistema centralizzato, permettendo un migliore soddisfacimento delle preferenze

Il decentramento, infatti, risponderebbe all'incapacità del governo centrale di differenziare territorialmente l'offerta di beni e servizi pubblici ed il loro finanziamento su base regionale e locale.

L'efficienza, dunque, si rispecchierebbe in una maggiore corrispondenza tra le decisioni politiche e le preferenze dei cittadini-elettori, nonché utenti dei servizi pubblici.

Inoltre, attraverso l'irrigidimento del vincolo di bilancio ed una maggiore trasparenza e connessione tra centri decisionali e responsabilità di finanziamento, si otterrebbe una maggiore responsabilizzazione finanziaria degli amministratori.

Infine, sarebbe possibile un maggiore controllo da parte dei cittadini sui costi e i benefici dei beni e servizi offerti.

In riferimento al federalismo fiscale non può non rilevarsi l'importanza che assume il principio di territorialità.

Tale principio è alla base di ogni tentativo di strutturare un sistema di federalismo fiscale, in quanto espressione del principio di responsabilità (c.d. accountability): esso, infatti, è un elemento essenziale che denota i modelli di federalismo puro.

In base a tale principio, in un sistema fiscale il gettito tributario prelevato da un determinato territorio, almeno in parte,

dovrà rimanere nell'ambito della comunità che lo ha prodotto e versato.

Ciò al fine di dare l'idea al cittadino che ciò che versa quale imposizione tributaria è destinato a finanziare servizi che l'ente pubblico fornisce direttamente a lui o comunque alla comunità in cui vive: si ritiene, in tal modo, di aumentare quel fattore che secondo alcuni è utile ad evitare l'elusione fiscale, ovvero la partecipazione alla formazione delle entrate pubbliche.

Il federalismo fiscale potrebbe, infatti, anche consentire una evoluzione in chiave modernizzatrice di alcuni elementi del patto fiscale, rendendolo più trasparente e conforme al principio *no taxation without representation*.

Il decentramento e i sistemi di federalismo fiscale presentano anche aspetti di criticità, sia sul fronte dell'efficiente allocazione delle risorse, sia sul fronte degli obiettivi di redistribuzione del reddito.

Sul piano dell'efficienza, potrebbero determinarsi spillover di costi e benefici tra le Regioni, l'impossibilità di sfruttare economie di scala nella produzione e offerta di beni e servizi pubblici e l'aumento dei costi amministrativi connessi allo svilupparsi di governi di diverse dimensioni.

Tale circostanza, se da un lato può essere vista come una criticità in quanto può determinare un fattore deterrente della crescita economica, dall'altro lato può essere vista come fattore di concorrenza tra Regioni, e sviluppare quella "sana" competitività che può comportare maggior benessere e qualità di servizi per i cittadini⁴⁹.

Inoltre, poiché in ogni paese, ed in particolare in Italia, ci sono differenze anche profonde nei livelli di reddito regionale, un collegamento stretto tra decisioni di spesa e autonomia finanziaria potrebbe far sorgere forti problemi di disparità di trattamento dei cittadini, rispetto a beni e servizi che fossero ritenuti qualificanti per l'esistenza stessa di uno stato unitario.

Immanente ad un progetto di *devolution* fiscale appare, infatti, proprio la tensione tra eguaglianza e differenziazione⁵⁰.

Secondo alcuni autori, infatti, il principio di territorialità, sopra menzionato, per il quale il gettito delle imposte riscosse in un determinato territorio deve rimanere in quel territorio, nella sua

⁴⁹ Cfr. **Brosio G. – Piperino S.**, *Governo e finanza locale*, GIAPPICHELLI EDITORE, IV ED., Torino, 2009, pag. 11, in cui si fa riferimento alla teoria del "federalismo competitivo", secondo cui il maggior vantaggio di un sistema di governo decentralizzato sta nella concorrenza fra i poteri che esso introduce e negli effetti positivi che da ciò derivano sul funzionamento complessivo del settore pubblico.

⁵⁰ Sul problema, cfr. **Belletti M.**, *Diritti costituzionali e Regioni*, in AA.VV., *Diritti costituzionali*, a cura di R. Nania, P. Ridola, Torino 2006, 1054 ss.

integrale affermazione comporterebbe delle diseguaglianze tali che non potrebbe non essere considerato incostituzionale⁵¹.

Il legislatore della riforma, infatti, proprio perché consapevole dell'eventuale *vulnus* alla eguaglianza di trattamento dei cittadini prodotto dalla introduzione del principio di territorialità delle imposte, ha affiancato a quest'ultimo il principio di "coesione fiscale"⁵², mediante la previsione di strumenti correttivi che possono essere utilizzati per scongiurare o quanto meno limitare gli eventuali squilibri socio-economici che può comportare un sistema fiscale fortemente decentrato.

In questo senso, dunque, dovrebbe essere decisivo e fondamentale l'operato dello Stato centrale, soprattutto nel miglior utilizzo dei fondi perequativi (previsti specificamente dal novellato art. 119 Cost.) nei confronti degli enti locali, al fine di garantire, comunque, anche quei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale di cui all'art. 117 lett. m) Cost..

⁵¹ Tra i molti, cfr. **Pitruzzella G.**, *Problemi e pericoli del « federalismo fiscale »* in Italia, in *Le Regioni*, n. 5/2002, 977 e ss.; inoltre, **Brancasi A.**, *Uguaglianze e diseguaglianze nell'assetto finanziario di una Repubblica federale*, in *Diritto Pubblico*, n. 3/2002, 909 – pagg. 910 e 933 ss., nonché **Dossier Nens**, *Dottrina e prassi di un federalismo consapevole*, in *www.nens.it*, novembre 2008, 35.

⁵² **Puzzo F.**, *Il federalismo fiscale. L'esperienza italiana e spagnola nella prospettiva comunitaria*, GIUFFRÈ, Milano 2002, p. 2: che definisce la coesione fiscale come "sforzo tributario eguale fondato sui principi costituzionali della capacità contributiva e della progressività dell'imposta, che mira a rendere possibile una politica fiscale che permetta l'effettiva eguaglianza tra i gli individui".

Proprio nella funzione perequativa, essenziale in un sistema federale, soprattutto in una ottica di unità nazionale più volte richiamata dalla Carta Costituzionale, si giocherà la riuscita e il vantaggio che può portare la sfida federalista.

Mediante la funzione perequativa e il miglior utilizzo dei fondi finalizzati a tale funzione sarà possibile contemperare il principio solidaristico con quello autonomistico, evitando di costruire un federalismo egoistico, definito anche “per abbandono”⁵³.

⁵³ Così, **L. Chieffi**, *L'effettività del principio di eguaglianza nel sistema italiano*, in G. Berti – G. C. De Martin, *Le garanzie di effettività dei diritti nei sistemi policentrici*, Milano 2003, p. 116.

§. 5 - UNA PROSPETTIVA COMPARATISTICA DEL FEDERALISMO FISCALE

Molti sono degli Stati contemporanei che hanno alla propria base sistemi costituzionali a struttura federale, oppure regionale.

Diversi sono le ragioni per le quali ogni Stato si è dato una forma federale o regionale: essa può essere, da un lato, il frutto di un processo di aggregazione di stati originariamente autonomi e separati, o, dall'altro, di una vicenda di articolazione di ordinamenti statali preesistenti e originariamente unitari.

Gli ordinamenti a struttura federale necessitano di regole in ordine ai ruoli e alle interazioni dei diversi livelli di governo.

Inoltre, complementari a queste regole devono prevedere un sistema per quanto concerne la dotazione e il reperimento di risorse, attraverso il prelievo fiscale e/o l'utilizzo di risorse trasferite, la capacità di indebitamento e così via, ovvero un sistema il cui insieme può definirsi federalismo fiscale⁵⁴.

Tale nozione di federalismo fiscale è stata estesa anche ai sistemi regionali, il che consente di riferirla anche al nostro sistema costituzionale, il quale, pur volendo rimarcare il forte ruolo delle

⁵⁴ In tal senso, **Bertolissi M.**, *Lineamenti costituzionale del "federalismo fiscale"*, CEDAM, Padova, 1982; **Giarda P.**, *Regioni e federalismo fiscale*, IL MULINO, Bologna, 1995.

Regioni, non può definirsi a tutti gli effetti federale, mancando in primis l'elemento fondamentale di uno Stato federale, ovvero la presenza di una Camera del Parlamento rappresentativa ed espressione degli enti sub-centrali.

Un rapido e sintetico sguardo alle altre esperienze di federalismo fiscale può essere utile ai fini di una maggior comprensione del sistema di federalismo fiscale che è in costruzione in Italia, nonché per comparare e confrontare i diversi contesti e le diverse realtà nei quali viene calato un sistema fiscale di tipo federalista⁵⁵.

In primis, può essere evidenziata la circostanza che in ordine alle risorse raccolte in proprio e assegnate al livello di governo centrale è molto varia la gamma di quantità percentuali che si riscontrano nei vari ordinamenti.

Le percentuali di tali risorse lasciate al livello centrale, infatti, oscilla tra 40 % e, in alcuni casi particolari quali la Nigeria, al 90%.

Per quanto concerne determinati tributi, in particolare i tributi sul reddito e sul valore aggiunto, va rilevato che in diversi stati a struttura federale e regionale essi possono essere affidati ad entrambi i livelli superiori di governo, con potestà impositiva per

⁵⁵ Per maggiori approfondimenti sul tema, **Ferrari G.F.** (a cura di), *Federalismo, sistema fiscale, autonomie – Modelli giuridici comparati*, Collana Di Studi E Ricerche della Scuola Superiore della Pubblica Amministrazione Locali, DONZELLI EDITORE, 2010.

ciascuno di essi, e non con la previsione di una imposta prelevata in sede centrale con condivisione della stessa.

Tale sistema, se da un lato garantisce ai diversi livelli di governo la disponibilità di ampie risorse, dall'altro necessita di una armonizzazione dal livello di governo centrale, per la delimitazione del prelievo del livello sub-centrale e per operare gli eventuali correttivi.

Proprio in tale ottica, nell'ordinamento statunitense, ad esempio, come rilevato di antica tradizione federalista, al fine di ottenere una uniformazione su tutto il territorio nazionale viene utilizzato il metodo della *preemption*, attraverso il quale si preclude la legislazione del singolo stato volta ad istituire o a maggiorare determinati tributi, in special modo quelli che maggiormente possono condizionare la circolazione di persone, beni e merci, mediante un intervento del governo centrale federale preventivo, per evitare distorsioni della concorrenza.

Diversificata è anche l'allocazione ai vari livelli di governo della gestione dei tributi, indipendentemente dalla titolarità degli stessi.

In linea generale può rilevarsi che se nella maggior parte dei sistemi è previsto che a ciascun livello competa la riscossione dei tributi di loro competenza, non mancano casi in cui vi sia una

delegazione alla riscossione, attraverso un rapporto definito di “agenzia”, verso l’alto o verso il basso.

Ancora va evidenziato che, con le debite e significative eccezioni, in linea di massima di norma le imposte sui redditi delle persone fisiche e giuridiche e le imposte sul valore aggiunto sono di competenza del livello di governo centrale. Una giustificazione articolata fa riferimento al fatto che “ le rigidità che sorgono da una divisione dei poteri sono insite nel sistema federale e sono il prezzo che si deve pagare per i vantaggi che abbiamo già definiti”⁵⁶: va inoltre aggiunta la preoccupazione che la vicinanza del centro di imposizione possa favorire da un lato aree di evasione e dall’altro comportamenti illegali soprattutto di abuso di potere, soprattutto in riferimento all’imposta sul reddito delle persone giuridiche che presenta una “accentuazione delle esigenze di centralizzazione derivante dalla complessità di un tributo riferito per lo più a società commerciali dall’attività estesa come minimo a tutto il territorio nazionale”⁵⁷.

Ma vi è di più: per quanto attiene alla imposta sul valore aggiunto risulta evidente che l’avocazione al centro viene appunto

⁵⁶ **FRIEDRICH C.J.**, *Governo costituzionale e democrazia*, NERI POZZA EDITORE,1963, pag.316;

⁵⁷ In tali sensi **FERRARI G.F.**, *Federalismo*, cit, pag. 9 anticipa i problemi del “*tax assignment*” che sviluppa successivamente a pag.58 e seguenti

giustificata per assicurare uno standard di omogeneità di comportamento da parte del soggetto impositore.

È, invece, tradizionalmente e più diffusamente, tipico del governo sub-locale (o al più del livello regionale) il prelievo sulla proprietà immobiliare: nei grandi e tradizionali sistemi federali, quali Stati Uniti e Canada, infatti, la *property tax* costituisce la principale fonte di entrate delle unità locali di governo.

L'imposizione sugli immobili è usualmente di competenza degli enti di governo territoriale essenzialmente per due ordini di ragioni: in primis, perché in tali tipologie di prelievi la base imponibile è stabile per definizione così come il gettito; inoltre, per la circostanza che a livello governo locale è più facile e immediato il controllo in ordine all'evasione fiscale.

Per quanto concerne, poi, i servizi, in quasi tutti gli ordinamenti federali o regionali gli stessi tendono ad essere erogati in corrispettivo di tasse o tariffe sufficienti a coprire l'intero o massima parte dei costi: i servizi pubblici locali, dunque, sono in linea di massima somministrati reperendo le risorse per erogarli mediante tasse o tariffe locali.

Infine, va osservato come i sistemi federali e regionali hanno la necessità di prevedere strumenti per opere redistribuzioni verso e tra gli enti di governo di livello sub-centrale.

E ciò, sia per assicurare che tutti gli enti e i livelli territoriali posseggano requisiti finanziari adeguati (quelli che noi potremmo definire capacità fiscali), sia per attenuare le eventuali differenze in ordine alle dotazioni dei diversi enti, contrastanti con l'esigenza di garanzia di soglie omogenee di qualità delle prestazioni.

Numerosi costituzioni, infatti, fanno riferimento a "tenori di vita uniformi", traducibili, nel nostro ordinamento, con i livelli essenziali delle prestazioni di cui all'art. 117² lett. m) Cost..

CAPITOLO II

IL NUOVO SISTEMA DELLA FINANZA REGIONALE

§. 1 – LA FINANZA REGIONALE NELLA COSTITUZIONE: ART. 119 COST. E

RIFORMA DEL TITOLO V

Nell'ambito della finanza locale un ruolo particolarmente rilevante è assunto dalla finanza regionale.

Le Regioni, infatti, rappresentano il principale degli enti sub statali, essendo un livello di governo superiore a quello delle Province e dei Comuni.

Inoltre, le Regioni sono dotate, a differenza degli altri enti territoriali, di potestà legislativa, ed in particolare in materia fiscale laddove è previsto dall'art. 117 comma Cost. la competenza legislativa concorrente tra Stato e Regioni in materia di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario.

Anche per le Regioni, oltre alle disposizioni nelle leggi che hanno previsto la loro istituzione, vi è stato un progressivo riconoscimento legislativo e costituzionale della loro autonomia di entrata e di spesa.

Come visto per l'affermazione delle autonomie locali in generale, il passo decisivo verso il pieno riconoscimento dell'autonomia finanziaria delle Regioni è stata la modifica apportata al Titolo V della Costituzione dalla L. Cost. 3/2001.

Prima di tale modifica, alle Regioni era riconosciuta autonomia finanziaria, ricavabile dal combinato disposto degli artt. 117 e 119 Cost.: in particolare, quest'ultimo articolo disponeva che: "le Regioni hanno autonomia finanziaria nei limiti e nelle forme stabiliti dalla legge della Repubblica, che la coordinano con la finanza dello Stato, delle Province e dei Comuni"⁵⁸.

Da tale norma si ricavava che l'autonomia finanziaria delle Regioni si sostanziava in realtà essenzialmente in autonomia di spesa e di bilancio, ovvero nella potestà di amministrare le entrate stabilite e previste da leggi statali.

Nell'ambito di tale autonomia finanziaria delle Regioni si distingueva una finanza ordinaria e una finanza straordinaria.

Con l'espressione finanza ordinaria si intendeva il complesso delle entrate ordinarie delle Regioni, denominate dalla Costituzione tributi propri ("propri" ma comunque non imposti dalle Regioni, essendo previsti

⁵⁸ Per una analisi comparata dell'art.119 Cost. prima e dopo la modifica del 2001, sotto una luce più economica che giuridica, si veda, **Giarda P.**, *Le regole del federalismo fiscale nell'articolo 119: un economista di fronte alla nuova costituzione*, in *Società Italiana di economia pubblica*, WORKING PAPERS No. 115/2001.

da legge statale con l'attribuzione del gettito alle Regioni) o quote di tributi erariali.

La finanza straordinaria, invece, era quella che si concretizzava, a norma del comma 3° dell'art. 119 Cost., nei contributi speciali assegnati dallo Stato a singole Regioni per provvedere a scopi determinati.

Con la L. cost. 3/2001, sono state apportate notevoli modifiche al Titolo V della Costituzione.

Nell'ambito della riforma federalista della Carta costituzionale, il nuovo articolo 119, al 1° comma, riconosce a Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni l'autonomia finanziaria di entrata e di spesa.

Come già evidenziato *supra*, oltre alla potestà di spendere nel modo e nella maniera in cui sceglie la singola Regione, con l'attribuzione anche della autonomia di entrata si consacra la potestà delle Regioni anche di decidere come e in quali modalità introitare risorse attraverso l'istituzione e l'imposizione di tributi propri.

Il secondo comma afferma che gli stessi enti hanno risorse autonome e che possono stabilire e applicare tributi ed entrate proprie, in armonia con la Costituzione e con i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario.

Agli stessi enti, inoltre, vengono riconosciute compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibili al loro territorio.

Un apposito fondo di perequazione (comma 3), istituito con legge dello Stato e senza vincolo di destinazione, è chiamato a integrare le risorse finanziarie dei territori con minore capacità fiscale per abitante.

Tali risorse devono consentire a questi enti di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite (comma 5), sancendo in tal modo il principio fondamentale della correlazione tra funzione conferite e risorse attribuite.

Inoltre, ai sensi del comma 4, per promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale, per rimuovere gli squilibri economici e sociali, per favorire l'effettivo esercizio dei diritti della persona, o per provvedere a scopi diversi dal normale esercizio delle loro funzioni, lo Stato destina risorse aggiuntive, ed effettua interventi speciali in favore di determinati Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni.

In quest'ultimo caso le risorse attribuite a determinati enti (e non in generale di territorio) sono, a differenza del fondo di perequazione di cui al comma 3, direttamente vincolate allo scopo preciso per il quale sono attribuite.

L'ultimo comma, infine, riconosce che Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni hanno un proprio patrimonio, attribuito secondo i principi generali determinati dalla legge dello Stato.

Inoltre, è previsto che, quale limite rispetto alla piena autonomia di spesa, enti territoriali non possono, altresì, ricorrere all'indebitamento se

non per finanziare spese di investimento e senza alcuna garanzia dello Stato sui prestiti contratti.

Un aspetto rilevante, in relazione al ruolo delle Regioni nell'ambito della finanza pubblica, riguarda il rapporto con gli Enti Locali.

Innanzitutto, va tratteggiato in maniera precisa il quadro della distribuzione delle competenze legislative tra Stato e Regioni nell'ambito della finanza pubblica alla luce del nuovo art. 117 Cost.

Come accennato *supra*, *nulla quaestio* sul sistema della finanza pubblica in generale e a livello nazionale, essendo prevista al comma 2 lett. e) del 117 Cost. la potestà esclusiva statale in ordine al sistema tributario e contabile dello Stato, nonché, e non da poco, la perequazione delle risorse finanziarie.

Tale ambito competenze appare coerente in un sistema federale che affida al livello di governo centrale le scelte economiche, e quindi anche gli strumenti per attuarle, strategiche e di ampio respiro del Paese, avendo ad oggetto, non a caso, l'intera lettera e) il sistema e l'attività economica.

È affidata alla potestà legislativa concorrente, invece, l'armonizzazione dei bilanci pubblici (essenziale per ottenere un sistema contabile efficace e confrontabile per il controllo dei conti pubblici) e, soprattutto, il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario.

In tali ambiti, dunque, l'art. 117 comma 3 Cost. attribuisce il compito di legiferare al livello di governo regionale, nei limiti dei principi fondamentali stabiliti dalla legge statale: da ciò consegue, in particolare, che alla legge regionale, all'interno dei limiti della legge statale di principio, spetta il compito di coordinare l'esercizio dell'autonomia tributaria dei Comuni e delle Province, così come riconosciuta dagli artt. 23 e 119 Cost..

Da questo quadro, dunque, emerge che nell'ambito di un'unica potestà statale, l'autonomia tributaria locale è esercitata nel rispetto della gerarchia delle fonti in virtù della quale la legge regionale risulta essere subordinata a quella statale e superiore agli atti normativi (ovvero i regolamenti) degli altri enti territoriali⁵⁹.

La materia dei tributi locali, dunque, non essendo inclusa nelle materie elencate dall'art. 117 comma 2 Cost., è da intendersi rientrante nella competenza residuale delle Regioni, con due limiti fondamentali:

a) i principi fondamentali stabiliti dalla legge statale sul coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario;

b) il principio di autonomia impositiva che la Costituzione (art. 119) riconosce anche agli Enti Locali.

Va rilevato in ogni caso che la competenza legislativa delle Regioni è condizionata dalla potestà legislativa concorrente statale, non solo in

⁵⁹ Secondo alcuni l'autonomia tributaria degli enti locali sarebbe subordinata ad una doppia riserva di legge, statale e regionale, in particolare **D'Auro**, *Il federalismo fiscale*, in *Finanza locale*, 2002, 1019.

ordine ai principi, in quanto la materia del coordinamento del sistema tributario è da considerarsi di tipo trasversale⁶⁰.

⁶⁰ **E. Jorio – S. Gambino – G. D’Ignazio**, *Il federalismo fiscale*, MAGGIOLI EDITORE, 2009, pagg. 54 e ss..

§. 2 – LA FINANZA REGIONALE NEL FEDERALISMO FISCALE: L. 42/09

Nel vigente ordinamento, centrale per la finanza regionale è la L. 42/09, già sopra esaminata.

La l. 42/09 assume un ruolo fondamentale per la potestà impositiva delle regioni in quanto, rappresentando la legge statale di coordinamento per la finanza pubblica, costituisce il presupposto necessario per l'esercizio della potestà impositiva come rilevato dalla Corte Costituzionale⁶¹.

La Corte, infatti ha ribadito l'impossibilità dell'esercizio della potestà impositiva delle Regioni in assenza di una legge dello Stato, dalla quale desumere i principi fondamentali, ponendo, così un freno alla dinamicità legislativa delle Regioni in materia tributaria, dalle stesse più volte reclamata, ed a volte esercitata⁶².

Preliminarmente va evidenziato che nell'esaminare l'articolazione dei rapporti finanziari tra Stato e Regioni si prendono in considerazione le norme che regolano i rapporti finanziari tra Stato e Regioni ordinarie, visto che le Regioni a statuto speciale sono in gran parte escluse da questa riforma.

In particolare, infatti, la legge delega espressamente sancisce che "alle regioni a statuto speciale ed alle province autonome di Trento e di

⁶¹ In particolare, **sentenze nn. 37/04 e 241/04**.

⁶² **E. Jorio**, *op. cit.*, pag. 146.

Bolzano si applicano, in conformità con gli statuti, esclusivamente le disposizioni di cui agli articoli 15, 22 e 27” (art. 1, comma 2).

Per questo motivo, si può dire che, nonostante la legge preveda all'art. 27 che anche le Regioni a statuto speciale concorrano al conseguimento degli obiettivi di perequazione, vi è stata una vera e propria scelta di mantenere una differenziazione ulteriore per le Regioni a statuto speciale⁶³.

Per comprendere l'articolazione dei rapporti finanziari tra Stato e Regioni è utile partire dalla classificazione della spesa regionale che la legge delega n. 42/09 ha ritenuto rilevante proporre.

Le spese delle Regioni sono a tal fine ripartite in tre categorie:

a) spese relative ai livelli essenziali delle prestazioni (Lep) previsti dall'art. 117 c. 2 lett. m), che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale;

b) altre spese autonome;

⁶³ Su questo punto, cfr. **Morrone A.**, *Prime riflessioni sul disegno di legge in materia di « federalismo fiscale »*, in www.forumcostituzionale.it, 2; cfr. anche **Corte cost.**, sent. n. 201 del 2010, *Considerato in diritto* § 2, in www.giurisprudenzacostituzionale.org in cui la Corte ha espressamente sancito che «la clausola di esclusione contenuta nell'art. 1, comma 2, della l. n. 42 del 2009 stabilisce univocamente che gli unici principi della delega sul federalismo fiscale applicabili alle Regioni a statuto speciale ed alle Province autonome sono quelli contenuti negli artt. 15, 22 e 27». Sul tema, in senso però positivo al permanere della differenziazione; cfr **Immordino D.**, *Ragioni e prospettive della specialità finanziaria nel nuovo assetto del sistema di finanza pubblica*, in *Le Regioni* n. 6/2009, 1309 ss.

c) spese di cui all'art.119 c. 5, finanziate con contributi speciali, con finanziamenti dell'Unione europea e con cofinanziamenti nazionali, che abbiamo visto essere vincolati nella destinazione.

Essendo la prima, per quantità e qualità, certamente la più importante delle spese, si soffermerà l'attenzione sull'analisi dei livelli essenziali delle prestazioni.

Per evidenziare l'importanza delle spese relative ai Lep, basti ricordare che tra queste sono, infatti, incluse, ad esempio, la spesa sanitaria, la spesa per assistenza e le spese per istruzione limitatamente a quelle le cui funzioni amministrative sono attribuite dalle leggi vigenti alle regioni, e quindi le spese per le funzioni essenziali espletate dagli Enti Locali.

La legge delega, affrontando la tensione tra uguaglianza e differenziazione, cerca di superare una situazione di potenziale antinomia e criticità elevando i livelli essenziali ad una funzione che potrebbe essere definita di vera e propria misura economica dell'eguaglianza⁶⁴.

La legge delega prevede che la definizione dei Lep venga fissata con una legge statale in piena collaborazione con le Regioni e gli Enti Locali.

⁶⁴ Cfr. **Saitto F.**, *La legge delega sul federalismo fiscale: i livelli essenziali delle prestazioni come misura economica dell'eguaglianza*, in *Giur. cost.* 2010, 03, 2817,

Essa non fornisce, tuttavia, alcuna ulteriore indicazione sui principi in base ai quali i Lep debbano essere individuati e misurati, ma attribuisce ai decreti delegati il compito di fissarli.

Sul punto, infatti, la delega si presenta alquanto generica, non tanto nel suo complesso, ma, segnatamente, in merito al significato che dovranno assumere i costi standard, che andranno a riempire di contenuto i principi regolanti il finanziamento dei LEP⁶⁵.

Sarebbe stato opportuno la previsione di indicazioni precise sulle modalità di individuazione e di disciplina dei livelli essenziali delle prestazioni, trattandosi di un aspetto essenziale nella struttura del finanziamento degli enti territoriali, e delle regioni in particolare.

La nozione di Lep non è nata con la riforma del Titolo V.

Per quanto riguarda il settore della sanità, infatti, sono già da tempo stati individuati i LEA, ovvero i livelli essenziali dell'assistenza sanitaria.

Nel campo della spesa assistenziale la nozione di Livello essenziale è rintracciabile nei decreti della riforma Bassanini e in modo ancora più esplicito nella legge di riforma dell'assistenza, la L. 328 del 2000: è probabile che per la sanità i Lea rappresentino un punto di riferimento consolidato per questa riforma.

⁶⁵ sul problema, anche **Tubertini C.**, *Il «sistema delle garanzie» dei livelli essenziali delle prestazioni: situazione attuale e prospettive, alla luce della legge delega sul federalismo fiscale*, in *Federalismo fiscale*, n. 1/2009, 184 ss.; cfr., inoltre, **Jorio E.**, *Il federalismo fiscale verso i costi standard*, in www.federalismi.it, n. 12/2010, 6 ss.

Per la spesa per assistenza (nidi, non autosufficienza, handicap, dipendenze, povertà, ecc.) il cammino di definizione normativa è ancora molto lungo e complesso, avendo la L. 328/00 fornito su questo punto indicazioni molto generiche.

Riferimento ai livelli essenziali delle prestazioni era presente anche nell'ambito della materia dell'istruzione, in particolare nelle previsioni della legge n. 53/2003.

La dottrina ha cercato di elaborare alcune caratteristiche che dovrebbero connotare i Lep.

La loro identificazione dovrebbe anzitutto fare riferimento ad una molteplicità di dimensioni (criterio multidimensionale) che assuma come punto di riferimento sia i soggetti destinatari dei servizi, sia gli enti che sono chiamati ad erogarli.

Si tratta in particolare di:

- individuare le condizioni che attribuiscono al cittadino il diritto ad una data prestazione (ad esempio accesso ad un nido o ad una casa protetta). Si parla in questo caso di Lep come diritti esigibili.

- prescrivere agli enti che hanno compiti amministrativi di garantire un livello di offerta di servizi adeguato, sotto il profilo quantitativo e qualitativo, alla definizione dei Lep (ad esempio disponibilità di posti nei nidi pari ad almeno una certa percentuale della popolazione di età compresa tra 0-3 anni e con dati standard

qualitativi). I Lep sono qui visti garantiti dall'adeguatezza di indicatori di offerta.

- definire un processo effettivo di valutazione dell'offerta e di monitoraggio delle politiche seguite dagli enti locali e prevedere sanzioni nel caso di inadeguatezza del servizio offerto.

Di indicazioni di questo tipo si trovano solo tracce nella legge delega che lascia quindi ai decreti e alla legislazione futura un compito di definizione molto delicato e complesso.

Un secondo aspetto molto importante della normativa riguarda la misurazione del fabbisogno finanziario relativo ai Lep.

Un punto innovativo accolto nella legge delega, che si riconnette a concetti già illustrati nell'ambito dei modelli dei trasferimenti perequativi, è il riferimento alla nozione, come sopra evidenziato, di fabbisogno standard, che è determinato tenendo conto del costo standard che deve essere sostenuto per garantire i Lep in modo uniforme in tutto il territorio nazionale.

Si pone quindi l'obiettivo, da realizzare in modo graduale, il superamento del criterio della spesa storica, che, come detto, è ritenuto causa di inefficienze nella produzione dei servizi e disincentiva la responsabilità degli enti decentrati nella ricerca dei mezzi di finanziamento in sede locale.

La determinazione del fabbisogno standard sulla base dei costi standard rappresenta un altro compito particolarmente impegnativo che i decreti legislativi dovranno affrontare, compiuto in parte e in linea di principi generali, come visto, dal D.lgs 216/10.

A tale scopo dovranno essere, in primo luogo, predisposte appropriate armonizzazioni dei bilanci pubblici degli enti decentrati, inclusi i bilanci consolidati tra regioni ed enti locali e rilevazioni in grado di raccogliere le informazioni rilevanti.

La messa a punto di appropriati criteri di definizione del fabbisogno standard può e si è poi rivelata molto complessa anche a causa dell'intreccio delle funzioni svolte in questo campo da diversi livelli di governo decentrato, in particolare delle regioni, che hanno peraltro la titolarità legislativa esclusiva nella materia dell'assistenza e concorrente con lo stato in materia di sanità e istruzione, e dei comuni, a cui la costituzione assegna le funzioni amministrative di offerta dei servizi sociali.

Le indicazioni normative a cui si è fatto cenno sopra si riferiscono infatti ai rapporti finanziari tra governo centrale e regioni. Di fatto però il nostro ordinamento prevede, come si è illustrato, anche relazioni finanziarie dirette tra stato ed enti locali (ad es. i trasferimenti ai comuni), enti che già ora erogano spesa e producono servizi sociali con proprie risorse e mezzi che almeno in parte sono riconducibili a servizi inclusi nei livelli essenziali.

La legge delega per il federalismo non ha alterato la struttura del modello di finanziamento tra Stato, Regioni e Comuni, mantenendo in vita un duplice canale dallo stato alle regioni e dallo stato agli enti locali (comuni, province e città metropolitane).

L'esito di questa scelta, in realtà parzialmente vincolata dalla norma costituzionale, è la necessità di mettere a fuoco i criteri con cui realizzare il finanziamento dei livelli essenziali stante il fatto che la loro realizzazione è responsabilità sia delle regioni sia dei comuni. Se per il rapporto stato/regioni valgono le indicazioni normative sopra esposte, per il rapporto stato/enti locali è previsto, come vedremo, un altro percorso che la legge delega descrive in modo alquanto approssimativo e non perfettamente collimante con quello indicato nel finanziamento delle regioni.

I possibili criteri che il governo potrà seguire nella definizione dei costi standard potrà oscillare tra due modelli polari che possiamo definire approccio micro-ingegneristico e approccio macro.

Nel caso dell'approccio micro-ingegneristico è necessario elencare, fin dove possibile, le prestazioni sociali e definire per ciascuna o gruppi di esse la valutazione dei costi standard unitari e delle quantità standard.

Nel caso dell'approccio macro ci potrebbe accontentare di definire una quota capitaria, estendendo il criterio attualmente utilizzato

nel riparto delle risorse per il finanziamento della spesa sanitaria, eventualmente integrate da indicatori che tengano conto di differenze regionali.

La prima via è molto più impegnativa della seconda, ma è difficilmente realizzabile per tutte le possibili modalità di offerta dei servizi. Essa pone più solide premesse per un monitoraggio dell'effettiva realizzazione di servizi uniformi.

La seconda è di più facile realizzazione, ma a causa della generica individuazione delle grandezze standard è più esposta a conflitti ex post.

Una via intermedia, in cui entrambe le tecniche di costruzione dei valori standard vengono utilizzate a seconda dell'opportunità e delle possibilità conoscitive, potrebbe costituire la soluzione più indicata.

A fronte di questi compiti la legge delega individua le fonti di finanziamento dei Lep:

- a) Tributi propri derivati
- b) Addizionale all'Irpef
- c) Compartecipazione regionale all'Iva
- d) Irap, in via transitoria
- e) Quota specifica del fondo perequativo dei Lep

I parametri delle addizionali e delle compartecipazione dovranno essere determinati al livello minimo sufficiente per garantire il

finanziamento completo dei Lep alla regione che si trova nella condizione economica di una regione.

E' pensabile ci si riferisca alla regione più avvantaggiata (presumibilmente la Lombardia), che di conseguenza non dovrà attingere al fondo perequativo per i Lep.

Per tutte le altre regioni invece la quota del fondo a cui avranno diritto sarà pari alla differenza tra il fabbisogno standard e il gettito delle fonti di entrate a-d) della regione stessa. In questo modo viene garantita la copertura integrale su tutto il territorio nazionale del fabbisogno standard. Da quanto detto è anche chiaro che il fondo è di tipo verticale.

La determinazione dei parametri che garantiscono l'integrale copertura della regione più avvantaggiata attraverso le fonti tributarie e la verifica dell'ammontare complessivo del fondo perequativo necessario per garantire il finanziamento del fabbisogno standard delle altre regioni sarà calcolato con riferimento ad una dato momento iniziale. La sostenibilità della riforma richiede però che tale condizione sia garantita anche nel tempo. Ad esempio, la dinamica delle basi imponibili nella regione più avvantaggiata potrebbe generare gettiti insufficienti o eccedenti rispetto a quelli necessari al finanziamento del fabbisogno standard. La legge prevede allora che in caso di gettito

insufficiente lo stato si impegni a compensare la differenza, mentre acquisisca al proprio bilancio le eventuali eccedenze.

In relazione alla dinamica dei prezzi la misura del fabbisogno standard è destinata a mutare. I decreti dovranno disciplinare anche questi aspetti.

Il fondo perequativo dei Lep assolve comunque una funzione di garanzia della copertura e si configura quindi come un fondo open-end.

La legge delega non si diffonde molto nel disegnare le strategie di monitoraggio dell'effettiva prestazione dei Lep da parte delle regioni e degli enti locali.

L'unico segnale in questo senso è la necessità di prevedere premi e sanzioni per gli enti inadempienti, fino al limite dell'utilizzo dei poteri sostitutivi previsto dall'art.120 della costituzione.

I decreti attuativi si dovranno quindi fare carico anche di questi importanti aspetti, essenziali per garantire i diritti del cittadino.

Per quanto riguarda le altre spese autonome che le regioni dovranno affrontare, il meccanismo di finanziamento previsto dalla legge delega prevede:

- a) tributi propri derivati
- b) addizionali su basi imponibili di tributi erariali

c) tributi propri istituiti dalle singole regioni su presupposti diversi da quelli delle

imposte erariali

d) quota del fondo perequativo

Il sistema dell'autonomia impositiva regionale, dunque, si struttura individuando nei tributi regionali derivati e nelle aliquote riservate le fonti primarie di finanziamento.

Per quanto riguarda le entrate tributarie si tratta di indicazioni ancora generali.

È interessante notare che qui compare il ruolo della nuova potestà tributaria delle regioni, che potranno istituire nuovi tributi, anche se limitatamente a presupposti, non già prenotati dal sistema tributario centrale.

A tal proposito, infatti, va rilevato che lo spazio dei tributi regionali autonomi e propri è minore rispetto a quello di competenza dello Stato, e ciò in conformità a quanto avviene ordinariamente negli stati con forme di governo decentrate.

La potestà impositiva regionale, infatti, può esercitarsi solo su presupposti che non siano già oggetto di imposizione statale, essendo prevista il divieto della doppia imposizione⁶⁶: è interessante segnalare, a tal

⁶⁶ **L'art. 2 della l. 42/09**, infatti, alla lettera q) stabilisce che i tributi propri autonomi possano essere istituiti solo riguardo "a presupposti non assoggettati a imposizione da parte della legge dello Stato"; inoltre, alla lettera o) prevede l'esclusione di ogni doppia

proposito, che rispetto alle prime versioni del testo legislativo è stata modificata l'espressione e il riferimento a "basi imponibili" con quella di "presupposti", creando così un divieto di doppia imposizione giuridica piuttosto che economica⁶⁷.

Per le spese autonome la legge delega prevede che gli attuali trasferimenti alle regioni per finalità incluse in questa categoria saranno aboliti ed assicura però che l'ammontare degli stessi al momento della riforma sarà garantito da un'addizionale regionale all'Irpef, la cui aliquota verrà determinata in modo appropriato e che, come vedremo poco più oltre, ha un ruolo importante anche ai fini della definizione del fondo perequativo.

Una quota di questa addizionale verrà destinata al finanziamento del fondo perequativo che si ispira, come già indicato nella costituzione, al modello della perequazione della capacità fiscale e assume quindi il carattere di fondo orizzontale, con un meccanismo di trasferimento cioè alle regioni più ricche a quelle più povere. Infatti le regioni che dispongono di una capacità fiscale superiore alla media non riceveranno alcun trasferimento, che andrà invece solo a favore delle regioni con capacità fiscale inferiore alla media nazionale.

imposizione sul medesimo presupposto, salvo le addizionali previste dalla legge statale o regionale..

⁶⁷ Per approfondimenti sul divieto di doppia imposizione, **Fransoni G.**, *Il presupposto dei tributi regionali e locali. Dal precetto costituzionale alla legge delega*, in *Riv. dir. trib.* 2011, 03, 267

Il fondo sarà alimentato da una quota del gettito prodotto dalle regioni con maggiore capacità.

La capacità fiscale di una regione è misurata in base ad un'unica imposta: il gettito per abitante dell'addizionale regionale all'Irpef sopra ricordata.

La legge precisa che l'obiettivo del fondo è di ridurre (non colmare) le differenze interregionali di gettito per abitante per il medesimo tributo rispetto al gettito medio nazionale per abitante. Si tratta quindi di una perequazione parziale.

La ripartizione del fondo dovrà tenere anche conto di compensazioni per maggiori costi fissi a favore delle regioni con una popolazione inferiore ad una data soglia (da individuare).

Il quadro dell'autonomia impositiva delle Regioni delineato dalla legge n. 42/09 si arricchisce della possibilità di introdurre a livello regionale forme particolari impositive che possono essere qualificate e classificate sotto la categoria della fiscalità regionale di vantaggio, con la possibilità di previsioni anche a livello statale⁶⁸.

I limiti stabiliti dalla legge statali sui tributi propri derivati riguardano e sono rivolti al massimo di incremento delle aliquote, nessun limite sussistendo in ordine alla discesa verso il basso.

⁶⁸ All'**art. 2 lett. mm**), laddove si parla di "individuazione, in conformità con il diritto comunitario, di forme di fiscalità di sviluppo ...".

In tale ottica, può attuarsi una fiscalità di vantaggio non più nella logica dei trasferimenti vincolati ad un elevato tasso di burocrazie e ad un basso livello di incidenza sullo sviluppo reale, fornendo sostegni nuovi ed efficaci alle specifiche realtà produttive e sociali delle Regioni.

Nell'ambito della fiscalità regionale di vantaggio non può non farsi riferimento, come d'altronde fa anche la stessa norma, all'*aquis communautaire* sull'argomento, in particolare alla giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea.

A livello di Unione Europea l'esigenza di definire forme regionali di fiscalità di vantaggio, volte a fronteggiare adeguatamente la concorrenza fiscale, era stata sacrificata nei confronti di una interpretazione rigorosa del divieto comunitario di aiuti di Stato, in particolare sul versante delle modalità di accertamento del requisito della "selettività territoriale".

Negli ultimi anni, tuttavia, si è percorsa una nuova strada, nella direzione della legittimazione dell'adozione di forme regionali di fiscalità di vantaggio.

In particolare, va richiamato il *leading case* in materia costituito dalla sentenza della Corte di Giustizia 6 Settembre 2006 relativa alle Azzorre⁶⁹.

⁶⁹ Corte di Giustizia, 6 settembre 2006, C-88/03.

In tale sentenza sono stati individuati tre requisiti che devono sussistere per ritenere legittima una forma regionale di fiscalità di vantaggio:

- a) l'autonomia istituzionale: le misure devono essere adottate da un ente fornito, sul piano costituzionale, di uno statuto politico e amministrativo distinto da quello dello Stato centrale;
- b) l'autonomia decisionale: le misure devono essere adottate dall'ente senza possibilità di un intervento diretto da parte dello Stato centrale sul contenuto delle misure;
- c) l'autonomia finanziaria: le misure non devono essere compensate da sovvenzioni o contributi provenienti dallo Stato centrale.

A sostegno della fattibilità di una fiscalità regionale di vantaggio, in un contesto istituzionale come potrebbe essere quello italiano, è intervenuta la sentenza 11 settembre 2008 della Corte di Giustizia⁷⁰, emanata in riguardo alle Province basche, che ha ribadito che misure fiscali adottate da enti regionali o locali che non implicano la concessione di un vantaggio a determinate imprese o a determinate produzioni non possiedono natura selettiva e non ricadono pertanto nella disciplina degli aiuti di Stato per il solo fatto di essere applicabili a una porzione di territorio dello Stato interessato.

⁷⁰ **Corte giustizia CE** sez. III, 11 settembre 2008, procedimenti riuniti da **C-428/06 a C-434/06**.

Il requisito della "non selettività" sussiste ove ricorrano i tre criteri dell'autonomia istituzionale, procedurale ed economico-finanziaria dell'ente.

Pertanto, come rilevato sopra, occorre, in primo luogo, che l'ente abbia poteri sufficientemente autonomi e sia dotato, sul piano costituzionale, di uno statuto politico e amministrativo distinto da quello del governo centrale, senza che rilevi la presenza di controlli giurisdizionali e di principi; in secondo luogo, che la decisione sia stata presa senza possibilità di un intervento diretto da parte del governo centrale in merito al suo contenuto; infine, 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.

§. 3 – I TRIBUTI REGIONALI

Numerosi e vari sono quei tributi che possono essere definiti regionali, e che vengono definiti tali in virtù della circostanza che alle Regioni è attribuito il relativo gettito⁷¹.

Tra questi emerge in primis l'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), istituita con il D.Lgs. 446/1997.

Si tratta di un tributo a carattere reale il cui presupposto d'imposta è da dall'esercizio abituale di un'attività diretta alla produzione o allo scambio di beni o vero alla prestazione di servizi.

L'imposta si applica sul valore della produzione derivante dall'attività esercitata nel territorio della Regione.

Ad essere colpito, è il valore aggiunto della produzione calcolato sulla base delle risultanze del bilancio, con criteri specifici per ogni categoria di soggetti passivi (le modalità di determinazione del valore della produzione netta sono state semplificate dall' art. 1, comma 50 L. 244/2007).

L'IRAP è determinata applicando al valore della produzione netta l'aliquota del 3,9%, anche se sono previste aliquote differenziate per alcuni settori.

⁷¹ Per approfondimento dei tributi regionali, **Gentile A. – Fusconi V. - Caggegi L.,** *La finanza Locale*, EDIZIONI FORMEL, 2005, pagg. 133 e ss..

A decorrere dal 2000, infine, le Regioni hanno facoltà di maggiorare l'aliquota ordinaria fino ad un massimo di un punto percentuale.

In attesa della completa attuazione dell' art. 119 della Costituzione e del federalismo fiscale, l'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) assume la natura di tributo proprio della Regione e, a decorrere dal 10 gennaio 2010, è istituita con legge regionale.

Le Regioni non possono modificare le basi imponibili ma, nei limiti stabiliti dalle leggi statali, possono modificare l'aliquota, le detrazioni e le deduzioni, nonché introdurre speciali agevolazioni.

Gli altri tributi propri delle Regioni di diritto comune sono:

- **la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (TOSAP)** appartenenti alle Regioni, le quali hanno facoltà di trasformare il tributo in un canone;

- **l'imposta sulle concessioni statali**, che si applica alla concessione per l'occupazione e l'uso di beni del demanio e del patrimonio indisponibile dello Stato che si trovano nel territorio regionale;

- **le tasse sulle concessioni regionali**, che si applicano agli atti e ai provvedimenti (autorizzazioni, licenze, abilitazioni) adottati dalle Regioni per consentire ai cittadini che ne fanno richiesta di esercitare alcune particolari attività (caccia, pesca in acque inteme ecc.).

Tali tasse sono disciplinate dall'art. 3 della L. 281/1970, tuttavia l'art. 55 del D.Lgs. 446/1997 dà facoltà alle Regioni di non applicarle;

- **l'addizionale regionale all'accisa sul gas naturale** usato come combustibile per impieghi diversi da quelli delle imprese industriali e artigiane (artt. 9-16, D.Lgs. 398/1990);

- **l'imposta regionale sulla benzina per autotrazione** (alt. 17 D.Lgs. n. 398/1990) erogata da impianti di distribuzione siti sul territorio regionale; inoltre alle Regioni è riconosciuta una quota pari a 0,129 euro, ai sensi dell'alt. 4 D.Lgs. 56/2000, dell'accisa sulla benzina erogata all'interno del proprio territorio. Inoltre, l'alt. 1, comma 295, della L. 244/2007 (Finanziaria 2008), al fine di promuovere lo sviluppo dei servizi del trasporto pubblico locale, ha riconosciuto alle Regioni a statuto ordinario una compartecipazione al gettito dell'accisa sul gasolio per autotrazione.

- le **tasse automobilistiche regionali**, che si applicano a veicoli e autoscafi già assoggettati alla corrispondente tassa erariale di possesso, nonché ai veicoli e autoscafi per i quali non è previsto un documento di circolazione, di proprietà di soggetti residenti nella Regione.

A decorrere dall'1-1-1993 l'art. 23 D.Lgs. 504/1992 attribuisce alle Regioni a Statuto ordinario l'intera tassa automobilistica, disciplinata dal D.P.R. 39/1953, che prende il nome di tassa automobilistica regionale.

- il **tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi** istituito – a partire dal 1-1-1996 – dalla L. 549/1995 al fine di favorire la minore produzione rifiuti e il recupero dagli stessi di materia prima ed energia;

- la **tassa regionale per il diritto allo studio universitario** istituita dalla L. n. 5/95, quale tributo proprio delle Regioni e Province autonome al fine di incrementare le disponibilità finanziarie per l'erogazione di borse di studio e di prestiti agli studenti universitari capaci e meritevoli;

- la **compartecipazione regionale all'IVA** (art. 2 D.Lgs. 56/2000).
Tale aliquota stata più volte rideterminata con D.P.C.M.;

- l'**addizionale** regionale all'IRPEF, prevista dall'art. 50 del D.Lgs. 446/1997, come modificato dal D.Lgs. 56/2000; titolare del tributo è la Regione, determinata base al Comune di residenza del contribuente; a partire dal 2001 l'aliquota è determinata dalla Regione (con provvedimento da pubblicare in G.U.) fra un minimo dello 0,9% ed un massimo dell'1,4%;

- l'**imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili** (istituita dall'art. 90 L. 342/2000): per tale imposta l'obbligato al pagamento è individuato nell'esercente dell'aeromobile e il gettito destinato prioritariamente al disinquinamento acustico;

- **tassa sulla caccia**: l'art. 66, comma 14 L. 388/2000 ha previsto che dal 2004 50% dell'introito derivante dalla tassa erariale sulla caccia sia attribuito alle Regioni;

- **tassa per l'abilitazione professionale** (art. 190 R.D. 1592/1933) dovuta da chi consegue l'abilitazione all'esercizio professionale e hanno conseguito il titolo accademico in una Università con sede legale nella Regione.

CAPITOLO III

FINANZA DEGLI ENTI LOCALI E TRIBUTI AMBIENTALI

§. 1 - ENTRATE DEI COMUNI E DELLE PROVINCE

Le entrate principali dei Comuni sono rappresentate, da un lato, dalle imposte e dalle tasse⁷² e, dall'altro, da entrate derivate ed extratributarie.

Dal punto di vista della gestione del bilancio comunale⁷³, le entrate possono derivare:

- *da tributi*, quali prestazioni patrimoniali imposte, con atto autoritativo, ai "cittadini-utenti" che costituiscono la collettività di riferimento e che beneficiano dei servizi dal Comune;
- *da trasferimenti*, quali erogazioni da parte dello Stato e di altri enti del settore pubblico, sia in parte corrente, da intendersi come corrispettivo «della collettività complessivamente intesa» per l'erogazione

⁷² **G. Puoti, B. Cucchi, F. Simoncelli**, *I tributi locali*, CEDAM, 2005.

⁷³ Il quadro normativo dell'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali è rappresentato da: Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, approvato con il **D. Lgs. 18 agosto 2000, n.267** e nei relativi regolamenti attuativi; **Legge Costituzionale 18 ottobre 2001, n.3**, Legge **5 giugno 2003, n.131** e nel **D. Lgs. 12 aprile 2006, n.170**.

dei servizi pubblici, sia in parte capitale, da intendersi come contribuzione «della collettività complessivamente per la realizzazione di opere pubbliche;

- *dalla gestione del patrimonio dell'ente*, sia mobiliare che immobiliare;

- *dalla gestione dei servizi erogati dal Comune in condizioni monopolistiche o in condizioni di libero mercato, ma comunque generalmente erogati mediante l'applicazione di tariffe che non coprono l'intero costo di gestione (costo st coperto dai trasferimenti dello Stato e di altri enti pubblici);*

- *dalla gestione finanziaria*, che consente l'introito di interessi attivi;

- *dall'alienazione di beni* costituenti il patrimonio dell'ente, da cui derivano proventi da utilizzarsi per investimenti o per l'estinzione di mutui precedentemente contratti;

- *dalla riscossione dei crediti;*

- *dall'accensione di prestiti*, che comporta l'assunzione di un debito e congiuntamente una corrispondente variazione incrementativa delle disponibilità liquide⁷⁴.

L'evoluzione della finanza pubblica, sin qui descritta, verso l'attuazione di un federalismo fiscale si è concretizzato a livello dei bilanci

⁷⁴ Per maggiori approfondimenti sul tema, **Delfino M.**, *Manuale del ragione comunale*, SISTEMI EDITORIALI, 2009.

degli enti locali, negli ultimi anni, in una progressiva riduzione delle entrate derivate, ovvero trasferite dallo Stato e da altri enti, ed concomitante aumento delle entrate proprie, sia tributarie, sia extratributarie, parlando in determinati casi specificamente di “fiscalizzazione”⁷⁵ dei trasferimenti.

Per quanto riguarda le entrate proprie⁷⁶, le principali sono le seguenti:

Tributi propri

- imposta comunale sugli immobili (Ici);
- taxa/canone per l'occupazione di spazi e aree pubbliche (Tosap/Cosap);
- imposta sulla pubblicità e diritto sulle pubbliche affissioni;
- taxa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (Tarsu) - tariffa di igiene ambientale (TIA) - tariffa per la gestione dei rifiuti urbani (TIA);
- imposta di scopo per la realizzazione di opere pubbliche (ISCOP);
- e altre imposte minori (quali ad es., la taxa per l'ammissione ai concorsi, il contributo per il rilascio del permesso di costruire, i diritti di segreteria).

⁷⁵ Vedi *supra* nota n. 24.

⁷⁶ In opposizione alle entrate derivate, costituite dai trasferimenti e dall'accensione di prestiti.

Sovrimposte

- addizionale Comunale all'Irpef;
- addizionale Comunale all'imposta erariale sul consumo di energia elettrica delle abitazioni;
- addizionale comunale sui diritti di imbarco;
- compartecipazione comunale al gettito IRPEF.

Pur volendo fornire un panoramica generale sui principali tributi che hanno nei Comuni gli enti impositori ⁷⁷, va evidenziato che le relative discipline sono soggette a margini di differenziazioni, e ciò dal momento che esse sono integrate dai singoli regolamenti comunali⁷⁸.

L'imposta fondamentale su cui si basa la parte attiva del bilancio comunale è l'ICI, ovvero l'imposta comunale sugli immobili.

L'ICI è stata istituita, a decorrere dal 1 Gennaio 1993, dal D.Lgs n. 504 del 30 Dicembre 1992, in sostituzione dell'INVIM, da sopprimere gradualmente.

L'ICI, come sopra rilevato, rappresenta il primo esempio di imposta di specifica competenza dei Comuni, dal momento che il relativo gettito è destinato ai Comuni, nonché l'inizio del percorso verso, in generale, l'autonomia degli enti locali.

⁷⁷ Sui tributi dei Comuni, **Lovecchio L. e altri**, *Manuale dei Tributi Locali*, MAGGIOLI, 2006.

⁷⁸ **Delfino M. – Salvia E.**, *Fisco & Enti locali*, EDK EDITORE, 2007, pagg. 403 e ss..

L'ICI è una imposta di carattere e a base reale ed, in particolare, ha ad oggetto fabbricati, arre fabbricabili e terreni agricoli⁷⁹.

Il presupposto dell'imposta, infatti, è costituito dal possesso⁸⁰ di tali tipologia di immobili, con un diverso metodo di rilevazione dell'imponibile in ordine alle tre categorie.

Come detto, l'ICI è una imposta comunale essendo il Comune nel cui territorio è localizzato l'immobile il soggetto attivo: allo stesso, infatti, compete la liquidazione, l'accertamento e la riscossione dell'imposta.

In base al detto D.lgs, i soggetti passivi dell'ICI, sono i proprietari degli immobili. Ovvero il titolare del diritto reale di usufrutto, del diritto di abitazione, dell'enfiteusi, della superficie sugli stessi, e ciò anche nel caso in cui non siano residenti nel territorio dello Stato.

Altro principale tributo dei Comuni è rappresentato dalla tassa per l'occupazione di spazi e aree pubbliche (TOSAP), ovvero un canone in sostituzione della stessa (COSAP).

La TOSAP è una tassa dovuta da chiunque voglia occupare il suolo o aree pubbliche (spazi di proprietà del demanio o al patrimonio indisponibile del Comune), a qualsiasi titolo, anche temporaneamente.

⁷⁹ Per approfondimenti, **Castaldi L.**, *L'ICI e le tecniche di accertamento*, HALLEY EDITRICE, 2006.

⁸⁰ Per una maggiore disamina delle nozione di diritti reali e di possesso, si veda **Trabucchi**, *Istituzioni di diritto civile*, PADOVA, Ult. Ed..

Per occupare il suolo pubblico è necessario richiedere un'autorizzazione o concessione al Comune, anche nel caso in cui l'occupazione è, per legge, esente dal tributo.

La tassa è dovuta al Comune che rilascia l'atto di concessione o autorizzazione, in proporzione della superficie effettivamente sottratta all'uso pubblico.

Si applica alle occupazioni riguardanti: spazi sovrastanti il suolo pubblico con esclusione di balconi e verande; spazi sottostanti il suolo stesso, comprese quelle poste in essere con condutture e impianti di servizi pubblici gestiti in regime di concessione amministrativa; aree private sulle quali risulta costituita una servitù di pubblico passaggio, nei modi e nei termini di legge; tratti di strade statali o provinciali che attraversano il territorio comunale.

Le occupazioni di aree pubbliche sulle quali si paga la TOSAP possono essere:

- **permanenti** quando hanno carattere stabile con durata non inferiore all'anno;
- **temporanee** quando hanno durata inferiore all'anno (es: traslochi, banchetti, mercati, ecc...).

Tale tassa avrebbe dovuto essere abolita dal 1 Gennaio 1999⁸¹, ma la norma che prevedeva tale abolizione è stata successivamente abrogata.

⁸¹ Ai sensi dell'art. 51 **D.lgs 446/97**, a sua volta abrogato dalla **L. 448/1998**.

Di conseguenza, i Comuni possono continuare ad applicare tale tributo, oppure possono decidere di istituire con apposito regolamento un canone (COSAP), sostitutivo della Tosap, di natura corrispettiva.

Altra fattispecie di entrata tributaria comunale è l'Imposta Comunale sulla pubblicità e diritti sulle pubbliche affissioni.

La prima ha come presupposto, in via residuale rispetto al diritto sulle pubbliche affissioni, in via residuale rispetto al diritto sulle pubbliche affissioni, nella diffusione di messaggi in qualsiasi modo effettuati in luoghi pubblici o in locali aperti al pubblico o che siano da tali luoghi percepibili (art. 5 D.Lgs. 507/1993).

L'art. 10 della L. 448/2001 dispone che l'imposta non è dovuta per le insegne di esercizio di attività commerciali e di produzione di beni o servizi che contraddistinguono la sede dove si svolge l'attività, se di superficie complessiva fino a 5 metri quadrati.

I Comuni possono, con proprio regolamento, prevedere l'esenzione dal pagamento dell'imposta per insegne di superficie maggiore.

Soggetto passivo è colui che dispone del mezzo attraverso il quale viene diffuso il messaggio pubblicitario; colui che produce o vende la merce o fornisce i servizi oggetto della pubblicità, tuttavia, è solidalmente obbligato al pagamento dell'imposta.

In ordine alle *modalità di applicazione*, l'art. 7 del decreto citato stabilisce che l'imposta viene determinata in base alla superficie della

minima figura geometrica in cui è circoscritto il mezzo pubblicitario, indipendentemente dal numero di messaggi in esso contenuti.

Ai sensi dell'art. 3 il Consiglio comunale è tenuto ad adottare apposito regolamento per l'applicazione dell'imposta sulla pubblicità e per l'effettuazione del servizio delle pubbliche affissioni.

Le tariffe sono deliberate entro il 31 marzo di ogni anno e, in deroga allo *Statuto del contribuente*, si applicano a decorrere dal 1° gennaio del medesimo anno (art. 10 L. 448/2001, Finanziaria 2002). In caso di mancata adozione della delibera di modificazione delle tariffe, queste si intendono automaticamente prorogate.

La novità legislativa più importante in materia è però costituita dall'art. 62 del D.Lgs. 446/ 1997; i Comuni possono, con il proprio regolamento sulle entrate, *escludere l'applicazione* dell'imposta comunale sulla pubblicità (ma non quella del diritto sulle pubbliche affissioni) purché:

— sottopongano le iniziative pubblicitarie che incidono sull'arredo urbano o sull'ambiente ad un regime autorizzatorio e le assoggettino al pagamento di un **canone** in base a tariffa;

— il regolamento individui i mezzi pubblicitari sulla base del nuovo codice della strada, determinando la tariffa con criteri di ragionevolezza e gradualità, prevedendo le procedure per il rilascio e il rinnovo delle autorizzazioni e, con carattere di generalità, divieti, limitazioni e agevolazioni.

Diversi dall'imposta sulla pubblicità sono i **diritti sulle pubbliche affissioni**, cioè quei diritti che devono essere versati da coloro che intendono diffondere un messaggio pubblicitario attraverso l'affissione di manifesti su impianti del Comune a ciò destinati. L'entità dei diritti viene stabilita con regolamento comunale.

Una particolare imposta comunale è l'Imposta di scopo per opere pubbliche L. n. 296/2006 art. 1 commi da 145 a 151, ora disciplinata ai sensi dell'art. 4 del D.lgs 28/11.

Tale norma prevede che i Comuni possano istituire una imposta di scopo destinata alla copertura delle spese per la realizzazione di opere pubbliche.

I comuni che intendono introdurre tali imposta devono redigere un regolamento che indichi l'opera da realizzare, l'ammontare della spesa, l'aliquota e le modalità di versamento.

L'imposta è dovuta per un massimo di 5 anni ed è previsto il rimborso dei pagamenti effettuati se entro due anni dalla data prevista l'opera non è iniziata.

Le modifiche apportate dal D.lgs 23/11, attuativo della L. 42/09, riguardano principalmente:

a) l'individuazione di opere pubbliche ulteriori rispetto a quelle indicate nell'articolo 1, comma 149, della citata legge n. 296 del 2006;

b) l'aumento, sino a dieci anni, della durata massima di applicazione dell'imposta stabilita dall'articolo 1, comma 147, della citata legge n. 296 del 2006;

c) la possibilità che il gettito dell'imposta finanzi l'intero ammontare della spesa per l'opera pubblica da realizzare (e non solo di una parte).

Resta in ogni caso fermo l'obbligo di restituzione previsto dall'articolo 1, comma 151, della citata legge n. 296 del 2006 nel caso di mancato inizio dell'opera entro due anni dalla data prevista dal progetto esecutivo.

Oltre a tali principali imposte, vi sono anche: il canone per l'autorizzazione all'installazione dei mezzi pubblicitari (CIMP); il canone o diritto per i servizi relativi alla raccolta, l'allontanamento, la depurazione e lo scarico delle acque (CARSA); la tassa per l'ammissione ai concorsi; contributo per il rilascio del permesso di costruire; diritti di segreteria.

Naturalmente nell'analisi di tali imposte e tasse non può non evidenziarsi che su tale sistema di tributi avrà un rilevante impatto l'attuazione del D.lgs 23/2011, in materia di federalismo municipale, sopra analizzato⁸².

⁸² *Supra*, Capitolo I, paragrafo §.4

A seguito dei decreti attuativi della L. 42/09, ed in particolare di detto decreto, e dei decreti 98 e 138/11 (manovre d'estate), infatti, i tributi municipali dovrebbero essere rappresentati da:

- **Devoluzione gettito territoriale ed immobiliare** - dal 1° Gennaio 2011;
- **Cedolare secca** - dal 1° gennaio 2011;
- **IMU**, in sostituzione di IRPEF e addizionali / redditi fondiari / immobili non locali, e ICI - dal 2014 ;
- **Compartecipazione ad addizionale regionale IRPEF o tributo devoluto integralmente** – dal 2013;
- **Compartecipazione IVA;**
- **Imposta di soggiorno;**
- **Imposta di scopo;**
- **Compartecipazione 30 % tributi connessi al trasferimento di immobili** – dal 2014.

Dal complesso delle norme regolanti i tributi dei comuni, denominabile “Federalismo fiscale municipale”, si ricava la sensazione che si tratti di “federalismo fiscale” solamente annunciato, rinviato a futuri provvedimenti.

Tale circostanza, allo stato, comporta che la finanza degli enti locali versi in uno stato di somma incertezza e di cui si conosce solo la struttura, a grandi

linee: tributi propri, compartecipazioni al gettito di tributi erariali e quote di fondo perequativo, il tutto nel limite del “ fabbisogno standard” .

Inoltre, anche per i due nuovi tributi propri comunali - imposta municipale propria e imposta municipale secondaria -, così come strutturati dal legislatore del D.Lgs n. 23 del 2011, sussistono forti dubbi in rodine ad una loro compiuta compita applicazione

§. 2 – SEGUE: TRIBUTI AMBIENTALI E TARSU/TIA

Una particolare categoria che emerge all'interno del *genus* dei tributi è sicuramente quella dei tributi ambientali.

Con l'espressione tributi ambientali si fa riferimento a quella tipologia di tributi che, pur perseguendo come scopo primario quello del reperimento di risorse per gli enti pubblici, è volto al raggiungimento di uno scopo secondario (*rectius* extrafiscale⁸³) rappresentato dalla tutela o protezione dell'ambiente.

Si definiscono ambientali, quindi, quei tributi caratterizzati da un loro collegamento con l'esigenza di tutela dell'ambiente e dell'ecosistema.

Come rilevato in premessa, si può evidenziare come i tributi ambientali trovino una propria collocazione ottimale nell'ambito dei tributi locali.

Ciò in quanto in essi sono presenti quelle particolari caratteristiche, quali la specificità del presupposto e la relazione con il territorio, che proprio nel livello di governo locale possono trovare la massima attenzione.

⁸³ In tema di extrafisalità si veda **Fichera F.**, *Imposizione ed extrafisalità*, Napoli, 48 e ss., che ha evidenziato che l'elemento della extrafisalità, intesa come il perseguimento di fini diversi da quelli strettamente fiscali, sia uno degli aspetti fondamentali dell'attività tributaria.

Da un lato, infatti, la peculiarità del presupposto del tributo ambientale fa sì che ad esso possa far riferimento un tributo locale senza che lo stesso cada nel c.d. divieto della doppia imposizione, nel caso in cui faccia riferimento ad un presupposto già oggetto di altro tributo erariale.

Dall'altro lato, proprio il territorio è oggetto precipuo dell'azione dell'ente locale, chiamato alla sua promozione e al suo sviluppo, e quindi l'ente più adatto alla tutela dello stesso.

Il territorio nell'ambito del federalismo fiscale costituisce l'elemento cardine da cui si parte per enunciare e corroborare la potestà impositiva degli enti locali, trovando al sua espressione nel principio di territorialità, già sopra evidenziato.

Il principio di territorialità ⁸⁴trova, peraltro, una sua specifica declinazione anche nella legge sul federalismo fiscale (42/09), specificamente nel criterio direttivo di cui all'art. 2, comma 2, lett. p) in cui si prescrive la "tendenziale correlazione tra prelievo fiscale e beneficio connesso alle funzioni esercitate".

La possibilità di poter realizzare un sistema fiscale decentrato a connotazione ambientale appare, alla luce del processo di attuazione del federalismo fiscale, uno dei possibili settori di sviluppo dell'autonomia

⁸⁴ Per approfondimenti dell'importanza del territorio nell'ambito del presupposto dei tributi locali si veda, **FRANSONI G.**, *Il presupposto dei tributi regionali e locali. Dal precetto costituzionale alla legge delega*, in Riv. dir. trib. 2011, 03, 267, nonché, nello stesso citato, **STEVANATO D.**, *I tributi propri delle regioni nella legge delega sul federalismo fiscale*, in Dir. prat. trib., 2010, I, 395 ss., spec. 401 ss.

finanziaria e tributaria delle Regioni, in primis, ma anche degli enti locali sub-regionali⁸⁵.

Una particolare figura di tributo ambientale è quello relativo ai rifiuti.

Ogni prelievo relativo ai rifiuti, contiene in sé quanto meno due distinti profili *lato sensu* ambientali⁸⁶:

Da un lato, vi sono le emissioni inquinanti sostanzianti nei rifiuti, siano essi urbani, industriali o speciali.

Dall'altro vi è la gestione dei rifiuti, con il servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti non recuperabili e il riciclaggio dei materiali riutilizzabili. Entrambe le tipologie di prelievo si qualificano per il fine dichiarato di prevenzione del danno ambientale reversibile causato dai rifiuti.

Nell'ambito dei tributi comunali è prevista una specifica fattispecie impositiva che ha ad oggetto i rifiuti, ed in particolare lo smaltimento degli stessi ovvero la TARSU

La tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani e di quelli speciali (TARSU) assimilati è disciplinata dal D.lgs n. 507/93 e dai regolamenti comunali⁸⁷.

⁸⁵ Così, **Alfano R.**, *L'applicazione di tributi ambientali nel nuovo contesto della finanza regionale*, in *Tributimpresa*, 2004, n. 4, pp.17 e ss.

⁸⁶ **MISCALI M.**, *Imposizione tributaria e territorio*, Milano, 1985,115, per cui i diversi prelievi riferiti ai rifiuti, a prima vista appaiono finalizzati alla tutela ambientale, ma in realtà mirano alla protezione di una molteplicità di micro-interessi di vario tipo e di carattere igienico-sanitario lontani da una visione globalizzante di tutela ambientale

È prevista, tuttavia, la sua abrogazione e sostituzione con la tariffa di igiene ambientale (TIA), di cui all'art. 238 D. Lgs n. 152 (ex art. 49 Dl.lgs 22/1997).

Presupposto della TARSU e della TIA è l'occupazione o la detenzione, a qualsiasi titolo (reale o di godimento), di locali e aree scoperte a qualsiasi uso adibiti, esistenti nelle zone del territorio comunale in cui il servizio è attivato o istituito o, comunque, reso in maniera continuativa.

La tassa o la tariffa è dovuta dai soggetti che occupano o detengono i locali o le aree scoperte con vincolo di solidarietà tra i componenti del nucleo familiare, o tra coloro che usano in comune i locali o le aree.

Sono escluse le pertinenze delle abitazioni civili, le aree a verde e le parti comuni del condominio.

Possono essere soggetti dell'imposta in esame anche lo Stato e gli Enti locali, salvo che il regolamento stabilisca l'esenzione o la applicazione di una tariffa più bassa per gli immobili dedicati ad attività istituzionali.

I comuni possono sostituire, come anticipato, la TARSU con la TIA, la quale è composta di due elementi: una parte fissa, ed una parte variabile, tale da assicurare la copertura integrale del costo per lo smaltimento dei rifiuti urbani.

⁸⁷ **Lorenzon**, *La tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani*, in *Trattato di diritto tributario (a cura di A. AMATUCCI)*, IV, Padova, 1994, 535; **Fergola C.**, *La disciplina dei rifiuti solidi urbani*, in *Fin. loc.*, 1994, I, 31;

La novità, al di là del cambiamento del *nome juris*, consiste nella circostanza che il prelievo viene qualificato come tariffa in luogo di tassa.

Il meccanismo di determinazione della stessa viene innovato mediante la previsione della integrale copertura dei costi connessi al servizio di gestione dei rifiuti, ivi compresi quelli relativi alla realizzazione, al miglioramento ed alla manutenzione delle opere pluriennali strumentali all'espletamento del servizio.

La tariffa viene commisurata alle quantità di rifiuti effettivamente conferiti dagli utenti ed ai costi realmente connessi con l'espletamento del servizio

L'art. 1 comma 184 lett. a) della legge finanziaria 2007 ha previsto che il regime di prelievo relativo al servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti adottato in ciascun Comune per l'anno 2006 resti invariato anche per il 2007.

La disposizione ha carattere tassativo e non consente alcuna deroga, con la conseguenza che i Comuni non hanno la facoltà di lasciare il sistema di prelievo adottato in precedenza.

Altro prelievo comunale a carattere ambientale è il canone per la raccolta e depurazione delle acque di rifiuto⁸⁸.

⁸⁸ cfr. **Lorenzon G.**, *Il canone o diritto per i servizi di disinquinamento delle acque*, in *Trattato di Diritto Tributario*, diretto da Amatucci, Tomo IV, PADOVA, 1994, pag. 519 e ss.

Tale canone ha carattere locale e si sostanzia in un prelievo coattivo volto essenzialmente al finanziamento del servizio di raccolta e depurazione.

Esso, dunque, presenta anche un aspetto ambientale, dal momento che ha anche una marginale funzione di redistribuzione per il finanziamento di opere di risanamento ambientale, particolarmente per la depurazione.

Il riferimento normativo per tale canone è la L. n. 36 del 1994, definita "Legge Galli", che ha operato una profonda rielaborazione dello stesso.

§. 3 - TRIBUTI PROPRI

Per quanto concerne i contenuti della potestà impositiva degli enti locali, alla luce dei commi 2 e 3 dell'art. 119 come modificato dalla L. Cost. n. 3/2001, il sistema di finanziamento delle spese degli enti locali, che da tali disposizioni normative scaturisce, è essenzialmente imperniato su diversi tipi di entrate:

1) tributi ed entrate proprie;

2) compartecipazioni al gettito dei tributi erariali, riferibile al proprio territorio (secondo il principio di territorialità);

3) un fondo perequativo.

Il vero nucleo fondamentale dell'autonomia tributaria degli enti territoriali è senz'altro costituito dai tributi ed entrate proprie.

In via generale, l'espressione entrate proprie può essere inteso in due modi distinti⁸⁹.

In primis, si possono ritenere entrate proprie di un ente le entrate che confluiscono nelle casse dello stesso ente, ovvero l'ente cui è destinato il gettito dell'imposta: è il caso, secondo anche, come si vedrà, la Corte Costituzionale, della quasi totalità dei tributi degli enti locali esistenti.

⁸⁹ Cfr. **Sempreviva M. T.**, *Il segretario Comunale*, DIKE GIURIDICA EDITRICE, 2008;

Oppure sono qualificabili come entrate proprie le entrate che derivano da una potestà impositiva che è propria dell'ente impositore, il quale decide se e come istituire un determinato tributo.

Nel nostro sistema, secondo anche l'interpretazione fornita dalla giurisprudenza costituzionale, per tributi propri sono da intendersi quelli che sono istituiti dall'ente, che ne fruisce sulla base della propria capacità di imposizione.

In ordine alle Regioni, infatti, la Corte Costituzionale, dopo aver evidenziato la necessità di una legge statale di coordinamento del sistema tributario al fine dell'esplicazione della potestà impositiva propria degli enti locali, ha più volte ribadito⁹⁰ che ai fini della qualificazione di una entrata come propria della Regione non è sufficiente né la denominazione della stessa né la circostanza semplice che la Regione sia la destinataria del tributo.

La circostanza, infatti, che sia una legge statale ad istituirla è idonea ad escludere che si possa parlare di entrata propria, avendo evidenziato la mancanza di tributi che possano definirsi propri delle Regioni e degli enti locali (in particolare, nella sentenza n. 237/2003).

Un tributo può essere definito entrata propria dell'ente locale (in particolare della Regione) laddove, avendo presupposti diversi dai tributi statali, sia stato istituito dalla stessa regione impositrice: solo questa ipotesi

⁹⁰ ex multis, **Corte Costituzionale**, 26 settembre 2003 n. 296, n. 297; 26 Gennaio 2004 n. 37; 19 Luglio 2004 n. 241.

può essere inquadrata nella previsione del 4° comma del nuovo art. 119 Cost..

La Corte ha sancito che i tributi stabiliti e applicati dallo Stato, il cui gettito è però devoluto alle Regioni, restano tributi statali (in particolare, nella sentenza n. 311/2003).

La Consulta, infatti, ha esplicitato molto chiaramente che l'espressione tributo proprio risulta applicabile né all'IRAP, né ai vecchi tributi propri, nel senso di istituiti con legge statale e attribuiti alle Regioni⁹¹.

Una ipotesi concreta di imposta propria vera e propria è costituita dall'Imposta di Scopo di cui alla L. n. 296/2006 art. 1 commi da 145 a 151, ora disciplinata ai sensi dell'art. 4 del D.Lgs 28/11.

Come rilevato sopra, è previsto che i Comuni possano istituire una imposta di scopo destinata alla copertura delle spese per la realizzazione di opere pubbliche.

A differenza degli altri tributi comunali esistenti, infatti, il tributo de quo possiede le caratteristiche di un tributo proprio anche in considerazione della circostanza che non è un tributo etero imposto-

Infatti, sebbene è disciplinato nei suoi elementi strutturali dalla legge dello Stato, non viene da essa direttamente istituito, dovendo

⁹¹ sul punto vedi, **Antonini L.**, *I principi di coordinamento del federalismo fiscale*, in AA.VV., *Verso un nuovo federalismo fiscale*, a cura di L. Antonini, Milano 2005, pag. 59

ricevere la sua attuazione, come visto, da un regolamento comunale⁹², concretizzandosi così l'autonomia impositiva.

⁹² E ciò in piena aderenza con gli **artt. 23 e 119** della Costituzione in quanto la **L. 296/06** affida all'ente locale la facoltà di istituirla e regolamentarla con proprio atto normativo secondario.

CONCLUSIONI

Secondo alcuni studiosi (tra i quali i componenti della Commissione tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale Copaff), se si volesse identificare la finanza pubblica italiana con un albero si vedrebbe che essa è diventata un "albero storto".

La situazione attuale della finanza pubblica italiana, secondo tale Commissione, nel rapporto tra Stato centrale - da un lato - e Regioni, Province e Comuni - dall'altro lato -, deve essere analizzata e può essere compresa solo andando indietro nel tempo e considerando due passaggi fondamentali, supra analizzati:

a) la sua quasi totale centralizzazione, fatta al principio degli anni '70;

b) il decentramento/federalismo, introdotto tra il 1997 e il 2001.

"È così che si può evidenziare che l'albero è cresciuto storto".

Nel nostro sistema di finanza pubblica il massimo grado di "federalismo fiscale" è stato paradossalmente raggiunto sotto il regime fascista.

E qui in specie con il "Testo Unico della Finanza locale" del 1931, dove le entrate fiscali locali erano strutturate su di una base ampia di

**LA COPAFF E
L'ALBERO STORTO
DELLA FINANZA
LOCALE**

autonomia: con l'imposta di famiglia, con le imposte di consumo, con le sovrainposte sui redditi fondiari e sul reddito generale.

Il vecchio regime, caratterizzato da un sistema misto, fu eliminato tra il 1971 e il 1977 e principalmente con due leggi, come già evidenziato: prima con la legge di riforma tributaria del 1971 (Delega legislativa al Governo della Repubblica per la riforma tributaria) e poi con i cosiddetti Decreti Stammati 1 e 2 del 1977 (Consolidamento delle esposizioni bancarie a breve termine di comuni e province).

In un tale sistema si è prodotta una fortissima asimmetria tra potere fiscale e potere di spesa.

Il potere fiscale è diventato centrale, mentre il potere di spesa è invece, rimasto locale, con la conseguente mancata applicazione dal principio democratico fondamentale "*no taxation without representation*".

Questa asimmetria è stata a sua volta causa della crescita esponenziale del nostro debito pubblico, arrivato ben presto ad essere il terzo debito pubblico del mondo.

Nel periodo che va dal 1997 al 2001, all'interno della nostra architettura istituzionale si sono poi sviluppati due movimenti addizionali che hanno ulteriormente marcato l'asimmetria tra potere fiscale e potere di spesa.

Il primo movimento si è sviluppato nella direzione e nella forma del cosiddetto decentramento amministrativo.

E' stato così con le cosiddette leggi Bassanini, leggi che hanno trasferito dal centro alla periferia quote vaste di competenze amministrative.

Competenze che sono state finanziate principalmente con ulteriori incrementi di trasferimenti di fondi pubblici.

Alla relativa linearità di questa prima direzione di riforma basata sul rapporto Stato centrale-decentramento amministrativo si è poi, ed appena pochi anni dopo, sovrapposta un'altra linea di riforma: la linea del federalismo contenuto nel nuovo "Titolo V" della Costituzione.

A seguito della riforma del titolo V la struttura istituzionale, in specifico riferimento al principio di autonomia degli enti territoriali, si poggia su due pilastri fondamentali.

Da un lato, il nuovo art. 114 Cost., che, rivoluzionando il rapporto previsto dall'originaria Carta Costituzionali, sancisce con forza l'autonomia degli enti sub-centrali equiordinandoli allo Stato nella costituzione della Repubblica.

**TUTELA DELLE
AUTONOMIE
TERRITORIALI:
RAPPORTO ART. 5
- ART. 114
COST.**

Dall'altro, l'art. 5, il quale è sempre stato considerato la vera disposizione che conteneva in potenza l'esplicazione delle autonomie locali, prevedendo da un lato il riconoscimento delle stesse (quindi quali realtà, se non pregiudicate, comunque precostituzionali) e dall'altro le linee programmatiche del legislatore secondo le esigenze dell'autonomia e del decentramento.

Secondo alcuni, dopo la riforma del 2001, questi due articoli sarebbero scollegati, ed anzi sarebbero in qualche modo in contraddizione, essendo stato l'art. 5 superato dal concetto della equiordinazione introdotto dal novellato art. 114.

In realtà il nuovo art. 114 deve essere letto come una attualizzazione dei principi insiti nell'art. 5, nel senso che ha positivizzato gli interessi e le esigenze delle autonomie locali espresse nel periodo storico della riforma.

Rimane, tuttavia, il fondamentale ruolo di promotore delle istanze delle autonomie locali, che devono essere sempre tutelate nei modi e con le caratteristiche che un determinato periodo storico stabilirà di prevedere.

Un pensiero piuttosto comune è costituito dalla convinzione che il federalismo fiscale abbia un "costo": da un lato un aumento della pressione fiscale, dall'altro duplicazione di enti e funzioni.

Tuttavia, è anche diffusa la visione opposta, secondo la quale il "costo" ci sarebbe non riformando con il federalismo fiscale, ma conservando l'assetto attuale.

Un maggior "costo" ci sarebbe se non fossero indirizzate, drenate, contenute le attuali dinamiche e determinanti di spesa. Dinamiche e determinanti che, se lasciate libere ed invariate e incontrollate tanto con il voto "fiscale" espresso dai cittadini, quanto con nuovi adeguati meccanismi di stabilizzazione finanziaria causerebbero sfondamenti sistemici.

Le "competenze" amministrative e politiche che sono state e sono la fonte dei costi messi a carico del pubblico bilancio sono già state trasferite e non se ne prevede affatto l'ulteriore incremento.

Conseguentemente, il federalismo non può costare più di quello che in sistema che c'è già costa. All'opposto, il federalismo fiscale è l'unico modo che abbiamo per razionalizzare e controllare in modo efficace una parte vasta della finanza pubblica italiana.

Dove per controllo si intende, oltre al nuovo meccanismo di stabilizzazione finanziaria, soprattutto il controllo democratico esercitato dai cittadini sui livelli di governo che sono più prossimi alla loro vita. Il controllo esercitato nella sequenza "vedo - voto - pago".

E, se non vedo, o se vedo ciò che non va bene, allora non lo voto. Questa è infatti la vera base della democrazia, a partire dai Municipi, nello spirito, già sopra evidenziato, indicato da Tocqueville (La democrazia in America), dove è scritto che la democrazia inizia dalla pubblicazione del bilancio presso la casa comunale: "Nel Comune risiede la forza dei popoli liberi. Le istituzioni comunali sono per la libertà quello che le scuole primarie sono per le scienze; esse la mettono alla portata del popolo, gliene fanno gustare l'uso pacifico, e l'abituano a servirsene". In ogni caso, non solo per scelta politica, ma anche per espresso disposto di legge (art. 28 l. 42/2009), non ci potrà essere un decreto delegato di

attuazione del federalismo fiscale che violi la regola dell'invarianza, determinando nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica.

Non solo. Il federalismo fiscale si svilupperà in ogni caso sotto il vincolo assoluto della solidarietà, come prescritto dagli articoli 2 e 119 della Costituzione.

Vincolo che sarà rispettato, tanto istituendo i relativi fondi perequativi, quanto prevedendo, nell'attuazione della riforma, un percorso temporale adeguato per evitare effetti di rottura.

Va poi aggiunto che la necessità di uscita dalla situazione attuale della finanza locale non dipende solo dalle ragioni interne esposte qui sopra, ma anche da ragioni "europee".

Ciò vuol dire che il riordino della finanza pubblica italiana è necessario anche per evitare l'irrogazione di "sanzioni" ed in particolare la perdita di "finanziamenti europei". Perdita che sarebbe tanto più negativa per le aree più deboli del nostro Paese, che ne hanno dunque più bisogno.

In questi termini è infine evidente che il rischio di divisione non viene da chi vuole fare, ma all'opposto da chi non vuole fare il federalismo fiscale.

Il ritardo nella realizzazione di una riforma delle istituzioni in senso federale, prima dell'attuazione del federalismo fiscale, comporta che non è possibile ridisegnare il sistema dell'apparato istituzionale in maniera da ottimizzare il suo funzionamento.

Fino a quando, infatti, non saranno completati i processi di trasferimento definitivo delle funzioni e della riforma delle istituzioni in senso federale non sarà possibile determinare, correttamente e complessivamente, il fabbisogno finanziario corrente, di cui gli enti centrali e sub centrali necessitano, né sarà possibile valutare in termini di ricaduta concreta, gli effetti di un federalismo fiscale.

Il ciclo ideale ovvero il percorso logico individuato per l'attuazione del federalismo fiscale dovrebbe essere:

1. Individuazione delle funzioni fondamentali;
2. Riconoscimento dei livelli essenziali delle prestazioni per ogni funzione;
3. Identificazione dei fabbisogni standard;
4. Finanziamento integrale degli stessi.

Non è mancato, infatti, chi ha sottolineato l'incoerenza di prevedere quanto e come fornire risorse ad un ente prima di stabilire cosa lo stesso faccia realmente e quale sia il suo ruolo nell'apparato istituzionale.

Critiche sulle fasi di attuazione del federalismo fiscale sono state avanzate anche dall'ANCI⁹³, L'associazione Dei Comuni Italiani, che ha evidenziato le seguenti principali carenze:

**LE CRITICHE
DELL'ANCI
ALL'ATTUAZIONE
DEL FEDERALISMO
FISCALE**

La valutazione sulla fase di attuazione non può che essere fortemente critica per più ordini di ragioni:

⁹³ ANCI, Audizione commissione bicamerale per l'attuazione del federalismo fiscale lo stato di attuazione della legge n.42 del 2009, Roma, 26 ottobre 2011.

A) Non si è proseguito, o comunque non in modo lineare e costante, nel metodo di reciproca collaborazione improntato ad un confronto costante e finalizzato alla condivisione delle scelte, peraltro prescritto dallo stesso articolo 2 comma 5 della legge n. 42, metodo che invece aveva consentito l'elaborazione concertata della legge delega, nonché la fissazione di un punto di equilibrio ragionevole fra i livelli di governo su una delle questioni centrali della cornice costituzionale introdotta nel 2001.

B) L'attuazione è stata fortemente compromessa dai ripetuti e insostenibili tagli apportati ai trasferimenti erariali ai comuni che di fatto hanno reso poco agevole lo stesso processo teso al superamento della spesa storica a favore del finanziamento delle funzioni sulla base dei fabbisogni standard.

C) E' sin qui mancata l'attuazione della seconda gamba del federalismo quella istituzionale che dovrebbe consentire di enucleare il complesso di funzioni fondamentali e non su cui a regime calibrare la quantificazione delle risorse finanziarie.

D) Sono stati adottati 8 decreti legislativi , in alcuni casi senza l'intesa da parte della Conferenza unificata, che a nostro avviso non soddisfano tutti gli oggetti della delega ed in particolare senza dubbio va ricordato che il tema della perequazione è quello che non è stato regolato.

In ogni caso, al di là delle considerazioni svolte da Commissioni tecniche, o da associazioni di enti o degli studioso della materia, non volendo disconoscere l'importanza e, secondo alcuni, la necessità di attuare in maniera completa e compiuta un sistema di finanziamento degli enti locali.

È opportuno che tale sistema assicuri sia una effettiva correlazioni tra funzioni da svolgere e risorse disponibili, sia una concreta autonomia nella gestione e nel reperimento delle risorse, sia una garanzia in ordine alla qualità dei servizi erogati dagli enti locali su tutto il territorio nazionale, sia un sistema "pro-accountability",

**CONCLUSIONI E
PROSPETTIVE**

Dunque, volendo schematizzare, bisogna che esso abbia come principali le seguenti caratteristiche:

- finanziamento di parte delle spese con entrate tributarie "geografiche" (prodotte nel territorio di ogni ente);
- una significativa autonomia finanziaria e cioè
 - autonomia di entrata;
 - e autonomia di spesa.
- un efficace sistema di perequazione.

A partire da queste considerazione, e considerando quanto sin qui descritto, si può rilevare come la legge delega sul federalismo fiscale (L. 49/09) si possa considerare all'un tempo risultato e meta di un processo di riforme istituzionale (e forse anche culturali) in ordine di decentramento,

avviato come visto negli anni '90, ma anche il punto di partenza di un nuovo ordine di rapporti e relazioni tra Stato – Regioni – Enti locali, e in generale di un nuovo orizzonte delle autonomie locali.

Bibliografia

Amatucci F., *Il nuovo sistema fiscale degli enti locali*,
GIAPPICHELLI EDITORE, II ed., Torino 2010;

Alfano R., *L'applicazione di tributi ambientali nel nuovo contesto della finanza regionale*, in *Tributimpresa*, 2004, n. 4;

ANCI, *Audizione commissione bicamerale per l'attuazione del federalismo fiscale lo stato di attuazione della legge n.42 del 2009*, Roma, 26 ottobre 2011;

Antonini L., *I principi di coordinamento del federalismo fiscale* ,
IN AA.VV., *VERSO UN NUOVO FEDERALISMO FISCALE*, a cura di
L. Antonini, Milano 2005;

Antonini L., *La rivincita della responsabilità. A proposito della nuova legge sul federalismo fiscale*, in *I quaderni della sussidiarietà*, n. 7/2009;

Arachi G. - Zanardi A., *Il federalismo fiscale regionale: opportunità e limiti*, in Bernardi L. (a cura di), *La finanza pubblica italiana*, Rapporto 2000, Il Mulino;

Aracri A., *Federalismo fiscale e omogeneità di trattamento*, GIAPPICHELLI EDITORE, Torino, 1996;

Bassanini F. - Macciotta G., *I principi della legge delega per l'attuazione del federalismo fiscale (commento all'art. 2 della legge 42/2009)*, in *Commentario ANCI alla legge delega sul federalismo fiscale*;

Belletti M., *Diritti costituzionali e Regioni*, in AA.VV., *Diritti costituzionali*, a cura di R. Nania, P. Ridola, Torino 2006;

Bertolissi M., *Federalismo fiscale: una nozione giuridica*, in FEDERALISMO FISCALE , n. 1/2007;

Bertolissi M., *Lineamenti costituzionale del “federalismo fiscale”*, CEDAM, Padova, 1982;

Bifulco R., *Osservazioni sulla legge n. 42 del 2009 in materia di federalismo fiscale*, in in Astrid Rassegna, 24 maggio 2009 (www.astrid.eu);

Bin R., *Che ha di federale il federalismo fiscale ?* , pubblicato su *Forum di Quaderno costituzionali* , dicembre 2008;

Bizioli G., *Il federalismo fiscale*, RUBBETTINO EDITORE, 2010;

Brosio G. - Lepri G., *Stato e Finanza*, in M. Firpo, N. Tranfaglia e P.G. Zunino (a cura di), *Guida all'Italia contemporanea 1861-1997*, Milano, 1998;

Brosio G. – Piperino S., *Governo e finanza locale*, GIAPPICHELLI EDITORE, IV ED., Torino, 2009;

Caramanico L., *L'attuazione del federalismo fiscale in Italia. Riflessioni e spunti dall'ordinamento tedesco e spagnolo alla luce dei principi di solidarietà e sussidiarietà*, in ARCHIVIO GIURIDICO FILIPPO SERAFINI, 1/2009;

Caringella F. – Giuncato A. – Romani F., *L'ordinamento degli enti Locali, Commentario al Testo Unico*, IPSOA, II Ed, 2007;

Carpino C., *Testo Unico degli Enti locali commentato*, MAGGIOLI EDITORE, IX Ed., 2011;

Castaldi L., *L'ICI e le tecniche di accertamento*, HALLEY EDITRICE, 2006;

Cerulli Irelli V., *Sul federalismo fiscale (prime provvisorie osservazioni)*, in *Astrid Rassegna*, 2008;

Chieffi L., *L'effettività del principio di eguaglianza nel sistema italiano*, in **G. Berti – G. C. De Martin**, *Le garanzie di effettività dei diritti nei sistemi policentrici*, Milano, 2003;

D'Auro, *Il federalismo fiscale*, in *Finanza locale*, 2002;

Delfino M. - Salvia E., *Fisco & Enti locali*, EDK EDITORE, 2007;

Elazar D. J., *Idee e forme del federalismo*, GIUFFRÈ EDITORE, Milano, 1998;

Fantozzi A., *Diritto Tributario*, TORINO, ult. Ed.;

Fergola C., *La disciplina dei rifiuti solidi urbani*, in *Fin. loc.*, 1994, I, 31;

Ferreri G.F. (a cura di), *Federalismo, sistema fiscale, autonomie – Modelli giuridici comparati*, Collana Di Studi E Ricerche Della

Scuola Superiore Della Pubblica Amministrazione Locali,
DONZELLI EDITORE, 2010;

Fichera F., *Imposizione ed extrafiscalità*, Napoli;

Fransoni G., *Il presupposto dei tributi regionali e locali. Dal precetto costituzionale alla legge delega*, in Riv. dir. trib. 2011, 03, 267;

Fraschini, *La finanza locale in Italia. Uno schema interpretativo*, MILANO, 1995;

FRIEDRICH C.J., *Governo costituzionale e democrazia*, NERI POZZA EDITORE, 1963;

Gallo F., *L'autonomia tributaria degli enti locali*, IL MULINO, 1979;

Gallo F., *Capisaldi del federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2009,
l;

Gallo F., voce *Federalismo fiscale* , in *Enciclopedia. Giur*
Treccani;

Gentile A. – Fusconi V. - Caggegi L., *La finanza Locale*, EDIZIONI
FORMEL, 2005;

Gentile A., *Percorsi di federalismo fiscale*, Università di Ferrara,
ARACNE EDITRICE, 2010;

Giannone C., *Il federalismo fiscale*, FRANCOANGELI EDITORE,
2006;

Giarda P., *L'esperienza italiana di federalismo fiscale*, IL
MULINO, 2005;

Giarda P., *Le regole del federalismo fiscale nell'articolo 119: un economista di fronte alla nuova costituzione*, in *Società Italiana di economia pubblica*, WORKING PAPERS No. 115/2001, Gennaio 2002;

Giarda P., *Regioni e federalismo fiscale*, IL MULINO, Bologna, 1995;

Giardino E. – Osculati F. – Rey M., *Federalismo*, Società italiana di economia pubblica, Sezione Studi a cura di Franco Angeli, 1996;

Jorio E. – Gambino S. – D'Ignazio G., *Il federalismo Fiscale. Commento articolo per articolo della legge 5 maggio 2009, n. 42*, MAGGIOLI EDITORE, 2009;

Jorio E., *Attuazione del federalismo fiscale per Regioni, Enti Locali, Sanità*, MAGGIOLI EDITORE, 2007;

Immordino D., *Ragioni e prospettive della specialità finanziaria nel nuovo assetto del sistema di finanza pubblica*, in *Le Regioni* n. 6/2009;

Lezzi A., *Federalismo demaniale. Prime riflessioni sul Decreto Legislativo 28 Maggio 2010, n. 85*, in *Riv. giur. ambiente* 2011, 02, 229;

Lorenzon G., *Il canone o diritto per i servizi di disinquinamento delle acque*, in *Trattato di Diritto Tributario*, diretto da Amatucci, Tomo IV, PADOVA, 1994;

Lorenzon, *La tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani*, in *Trattato di diritto tributario* (a cura di A. AMATUCCI), IV, Padova, 1994;

Lovecchio L. e altri, *Manuale dei Tributi Locali*, MAGGIOLI, 2006;

Marongiu, *Storia dei tributi degli enti locali (1861-2000)*, CEDAM, PADOVA, 2001;

Morrone A., *Prime riflessioni sul disegno di legge in materia di « federalismo fiscale »*, in *www.forumcostituzionale.it*, 2;

Oates, W. E., *Fiscal federalism*, HARCOURT BRACE JOVANOVICH, 1972;

Pedone, *Il sistema tributario nel contesto federalista*, in *Rivista Diritto Finanziario*, 2004, 88;

Perrone Capano R., *La sovranità impositiva tra autonomia e federalismo*, in *Rassegna Tributaria*, 2004;

Piccirilli E. M., *Istituti innovativi di finanza territoriale*, ACADEMY SCHOOL EDITORE, 2005;

Puoti G. – Cucchi . – Simonelli F., *I tributi Locali*, CEDAM, 2005;

Puzzo F., *Il federalismo fiscale. L'esperienza italiana e spagnola nella prospettiva comunitaria*, GIUFFRÈ, Milano, 2002;

Repaci F.A., *La finanza pubblica italiana nel secolo 1861-1960*, Bologna 1962.

Rivosecchi G., *La ridefinizione dei rapporti tra Stato, Regioni ed Enti locali attraverso il disegno di legge delega per l'attuazione dell'art. 119 della Costituzione*, in *Astrid Rassegna*, 2009;

Rossi S., *La politica economica italiana 1968-2003*, Roma-Bari, 2003.

Russo P., *Manuale di Diritto Tributario*, GIUFFRÈ EDITORE, Milano, ult. Ed.;

Saitto F., *La legge delega sul federalismo fiscale: i livelli essenziali delle prestazioni come misura economica dell'eguaglianza*, Giur. Cost. 2010, 03, 2817;

Scuto F., *Il « federalismo patrimoniale » come primo atto del legislatore delegato nell'attuazione della legge 42/2009*, in Astrid Rassegna , 2010, 24;

Sempreviva M. T., *Il segretario Comunale*, DIKE GIURIDICA EDITRICE, 2008;

Serrentino R., *Il federalismo fiscale in Italia. Genesi, prospettive di attuazione ed esigenze di tutela*, Napoli, EDIZIONI SCIENTIFICHE ITALIANE, 2009;

Staderini Francesco, *Diritto degli Enti Locali*, CEDAM, 2006;

Stevanato D., *I tributi propri delle regioni nella legge delega sul federalismo fiscale*, in Dir. prat. trib., 2010, I;

Tosi, *Finanza Locale*, in *Dig. IV ed.*, Torino, 1999;

Vandelli L., *Il sistema delle autonomie locali*, IL MULINO EDITORE, III ED., 2007;

Vanoni L. P., *Federalismo, regionalismo e sussidiarietà*, GIAPPIACHELLI EDITORE, 2009.

Zanardi A., *Un federalismo responsabile e solidale*, IL MULINO, 2006.

Giurisprudenza

Corte Costituzionale, sent. n. 296 del 2003

Corte Costituzionale Sent. n. 297 del 2003

Corte Costituzionale Sent. n. 311 del 2003

Corte Costituzionale sent. n. 370 del 2003

Corte Costituzionale sent. n. 37 del 2004

Corte Costituzionale sent. n. 241 del 2004

Corte Costituzionale sent. n. 320 del 2004

Corte Costituzionale sent. n. 414 del 2004

Corte Costituzionale sent. n. 2 del 2006

Corte Costituzionale sent. n. 75 del 2006

Corte Costituzionale sent. n. 162 del 2007

Corte Costituzionale sent. n. 179 del 2007

Corte Costituzionale sent. n. 102 del 2008

Corte Costituzionale sent. n. 289 del 2008

Corte Costituzionale, sent. n. 201 del 2010

Corte giustizia CE sez. III, 11 settembre 2008, procedimenti

riuniti da C-428/06 a C-434/06.

Corte giustizia CE sez. III, 11 settembre 2008, procedimenti

riuniti da C-428/06 a C-434/06.

Sitografia

www.astrid.eu

www.costituzionalismo.it

www.dejure.giuffre.it

www.federalismi.it

www.forumcostituzionale.it

www.jurisdata.it

www.nens.it

www.portalefederalismofiscale.gov.it

Abstract

This work has as its object the analysis of the tax system of local authorities in the light of the reform of title V of the Constitution of 2001 and the process towards fiscal federalism.

After shows the historical evolution of local finance, in particular of the last forty years, it examines the structure, content, purpose and perspectives in critical key, of law No. 42 of 2009, defined law on fiscal federalism, and the legislative decrees, by Legislative Decree No. 85/10 ,regarding demanial federalism, and Legislative Decree No. 149/2011, regarding premium and sanctioning Mechanisms for Governors and local administrators, being the law 42/09 is a law delegating

Here, we proceeded to a reconstruction of the main theories on fiscal federalism, with a reference to a comparative perspective in the various legal systems.

It follows, then, the analysis of the tax system, on the one hand, Regions, and, secondly, the Communes, with reference to the process of change of that system.

Are carried out, finally, conclusions, reconstructive of the main problems of the new tax system of local authorities, also advanced by

institutional authorities (Copaff and ANCI), with the exposure of some future prospects.