



UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI NAPOLI
DIPARTIMENTO DI GIURISPRUDENZA

DOTTORATO DI RICERCA

IN

ISTITUZIONI E POLITICHE AMBIENTALI, FINANZIARIE,

PREVIDENZIALI E TRIBUTARIE

XXV° CICLO

IL FEDERALISMO FISCALE ALLA LUCE
DELL'AUTONOMIA TRIBUTARIA DEGLI ENTI
TERRITORIALI

COORDINATORE

CH.MO PROF.FABRIZIO AMATUCCI

TUTOR

PROF.SSA ROBERTA A. ALFANO

CANDIDATA

DOTT.SSA MARIA ANTONIETTA CONVERTI

Anno Accademico 2012/2013

INDICE

Premessa	6
 CAPITOLO I - INQUADRAMENTO GENERALE DELLA PROBLEMATICIA	
FEDERALISTA	11
1. La nozione di federalismo fiscale	11
<i>1.1 Gli obiettivi del federalismo</i>	13
<i>1.2 Ricostruzione storica del federalismo</i>	16
<i>1.3 Due modelli a confronto : Stati Regionali e Federali</i>	18
2. L'attuazione del sistema federalista in alcune realtà estere	21
3. L'attuazione del federalismo fiscale in Italia	23
<i>3.1. La riforma del Titolo V della Costituzione</i>	27
<i>3.2. La Composizione della Repubblica: art. 114 Cost.</i>	28
<i>3.3. La ripartizione delle competenze legislative fra</i> <i>Stato e Regioni:art. 117 Cost.</i>	30
<i>3.3.1. Potestà legislativa esclusiva dello Stato</i>	32
<i>3.3.2. Le competenze trasversali in relazione al fine</i> <i>o in relazione all'oggetto</i>	34
<i>3.3.3.Potestà legislativa residuale delle Regioni</i>	38

3.4. <i>L'art. 119 della Costituzione e il sistema di finanziamento degli enti territoriali</i>	39
3.5. <i>L'articolo 118: l'allocazione delle funzioni amministrative secondo il principio di sussidiarietà</i>	41
4. Le controversie Stato-Regioni: l'evoluzione e il ruolo degli interventi della Corte Costituzionale	44
CAPITOLO II - LA LEGGE DELEGA 5 MAGGIO 2009 N. 42	53
1. Una breve descrizione	53
1.1. <i>Dubbi di costituzionalità</i>	56
2. I principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario nella legge n. 42 del 5 maggio 2009	59
2.1 <i>Il principio di territorialità</i>	67
2.2 <i>Il divieto di doppia imposizione</i>	69
2.3. <i>Principio di correlazione</i>	72
2.4. <i>Il principio della "leale cooperazione" e il federalismo solidale</i>	75
3. I meccanismi di perequazione	76
3.1. <i>La standardizzazione di fabbisogni e costi</i>	78
3.2. <i>La perequazione sulle capacità fiscali</i>	79
3.3 <i>La determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni</i>	80
4. Gli organi per l'attuazione del federalismo	84
4.1. <i>La Commissione parlamentare per l'attuazione</i>	

<i>del federalismo</i>	85
<i>4.2.La Commissione tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale</i>	86
<i>4.3.La Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica</i>	87
5. I decreti delegati adottati	87
<i>5.1.Il federalismo demaniale</i>	89
<i>5.2.La determinazione dei costi e dei fabbisogni standard degli enti locali</i>	94
<i>5.3.Il federalismo municipale</i>	99
CAPITOLO III - L'AUTONOMIA FINANZIARIA E TRIBUTARIA DEGLI ENTI TERRITORIALI	103
1. Premessa	103
2. Autonomia tributaria delle Regioni	106
<i>2.1. Il quadro costituzionale</i>	110
<i>2.2. L'autonomia di entrata</i>	112
<i>2.3. Il necessario coordinamento</i>	115
3. I tributi delle Regioni	118
<i>3.1. I tributi propri</i>	118
<i>3.2. I tributi propri derivati</i>	122
4. Le compartecipazioni ai tributi erariali	126
5. Le addizionali sui tributi erariali	127
6. La potestà impositiva degli enti sub-regionali alla luce	

della riserva di legge	129
<i>6.1. Un nuovo tributo comunale sui rifiuti e servizi :</i>	
<i>la Tares</i>	133
7. Il federalismo e l'Unione Europea	141
<i>7.1. Stato, Regioni e ordinamento comunitario alla luce della riforma del Titolo V</i>	144
<i>7.2. La responsabilità comunitaria degli enti territoriali e l'esercizio del potere sostitutivo dello Stato</i>	149
Conclusioni	158
<i>Bibliografia</i>	164

Premessa

Il presente studio intende affrontare il tema della finanza locale che ha assunto nel corso del tempo un'importanza crescente e che si avvia a raggiungere una rilevanza tendenzialmente uguale a quella statale. La materia investe di fatto il tema della struttura dei rapporti istituzionali tra lo Stato e gli enti territoriali ed è legata al processo di trasformazione della Costituzione materiale e formale del nostro paese.

Al fine di descrivere l'attuale sistema istituzionale nel quale si colloca l'autonomia tributaria degli enti locali si è inteso partire dal complesso tema del federalismo fiscale. Tale ricerca, riguardando prevalentemente gli aspetti giuridico e tributari che caratterizzano il federalismo nel nostro paese, non pretende di essere esauriente e di affrontarne tutte le complesse tematiche come quelle amministrative ed economiche ma individua il quadro generale ed, al suo interno, i singoli punti fermi della normativa vigente per poi affrontare il tema dell'autonomia tributaria degli enti territoriali.

Tale precisazione appare necessaria in quanto l'argomento si presta a valutazioni ed istanze di natura politica o ideologiche considerato che il concetto di autonomia locale emergente dalla Carta Costituzionale non sottende solo un discorso di costi e benefici in termini economici, ma anche di democrazia e partecipazione.

In questa prospettiva si è ritenuto utile nel primo capitolo, dopo una sintetica spiegazione del concetto di federalismo ed una rapida sintesi sull'origine ed evoluzione del termine, argomentare sui sistemi concreti di federalismo descrivendone i caratteri in relazione al sistema istituzionale italiano.

Questo tema è stato spesso affrontato da diverse prospettive teoriche, con importanti contributi dottrinali che hanno evidenziato le dinamiche istituzionali ed i percorsi evolutivi, la logica giuridica ed i valori di riferimento che compongono la cornice al cui interno vanno individuate le possibili soluzioni normative.

Dopo aver affrontato la questione del federalismo fiscale che ha portato ad una delle più importanti riforme fiscali, sebbene ancora *in itinere*, del sistema istituzionale del nostro paese, si è trattato il complesso processo di attuazione del Titolo V Parte II della Costituzione. La riforma, travalicando i confini dell'autonomia finanziaria e tributaria degli enti territoriali, si colloca sul più articolato piano della complessiva attuazione del disegno autonomistico insito nella Carta Costituzionale.

La parte conclusiva del capitolo è dedicata al tema dell'evoluzione e al ruolo assunto dalla Corte Costituzionale in relazione alle numerose controversie sorte tra Stato e Regioni, legate alla necessità di fissare un confine stabile tra materie di competenza statale e materie di competenza regionale.

Il secondo capitolo intende analizzare la legge 5 maggio 2009, n. 42, recante "Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in

attuazione dell'art. 119 della Costituzione" che, avviando il processo riformatore, consegna l'espressione federalismo fiscale alla terminologia legislativa. Invero il primo comma dell'art. 119, riconoscendo alle Regioni e agli enti locali l'autonomia di entrata e di spesa, rappresenta la precondizione per la reale autonomia istituzionale, amministrativa e finanziaria di tali enti, tale da permettere loro l'esercizio delle funzioni di cui sono titolari disponendo di entrate proprie e sopportandone le conseguenti responsabilità.

In tale sede si è trattato il delicato tema legato ai principi fondamentali di coordinamento in materia tributaria che appare centrale nel processo di attuazione dell'art. 119.

Invero la trasformazione del sistema tributario in chiave federalista non può prescindere da una visione unitaria della finanza pubblica in ragione di esigenze e vincoli di natura politica-economica, soprattutto per la necessità di garantire stabilità e uniformità al sistema nel suo complesso assicurando a coloro che devono contribuire alle spese pubbliche una ragionevole posizione di uguaglianza, non legata al luogo di appartenenza né agli enti impositori con i quali essi devono confrontarsi.

Dopo aver illustrato la questione dei meccanismi di perequazione, il capitolo si conclude analizzando gli organi per l'attuazione del federalismo soffermandosi su alcuni dei principali decreti delegati.

La terza parte del lavoro è dedicata all'approfondimento del tema dell'autonomia tributaria delle Regioni. Si è cercato di dar conto del progetto di federalizzazione dello Stato che ha spinto il legislatore ad

intervenire sul sistema di finanziamento degli enti territoriali al fine di “ricostituire” la loro autonomia tributaria.

Infine si è trattato il delicato tema dei rapporti tra il federalismo e il diritto comunitario. Il Titolo V della Carta costituzionale ha riconosciuto per la prima volta un ruolo autonomo alle Regioni nella partecipazione all’elaborazione ed all’attuazione del diritto comunitario e, più in generale, nei rapporti con gli organi comunitari e con gli Stati esteri.

Le nuove disposizioni hanno attribuito espressamente alle Regioni nuove competenze, ossia poteri di negoziazione e potestà legislative, in materia di rapporti internazionali e con l’Unione europea ed hanno provveduto, per la prima volta, a riconoscere un potere estero delle Regioni, fino ad ora di esclusiva competenza dello Stato.

Il coinvolgimento delle Regioni nell’attuazione della normativa comunitaria è stato, nel corso del tempo, complicato dall’intreccio giuridico derivante dalla sovrapposizioni delle fonti dei vari livelli istituzionali (comunitarie, nazionali, regionali).

Il fine della riflessione è evidenziare eventuali effetti comunitari legati al riconoscimento di spazi di autonomia tributaria alle Regioni e agli enti locali, precisando che la funzione di adeguamento del diritto interno al diritto comunitario assume, nell’ordinamento italiano, le peculiarità che sono collegate alla mancanza di una disciplina costituzionale delle fonti di origine comunitaria.

La trattazione si conclude analizzando l’attuazione da parte delle regioni della normativa comunitaria valutandola in relazione ai principi

comunitari e dedicando attenzione alla mancata o non corretta applicazione delle norme comunitarie.

CAPITOLO I - INQUADRAMENTO GENERALE DELLA PROBLEMATIC

FEDERALISTA

1. La nozione di federalismo fiscale

Il federalismo fiscale è un fenomeno complesso che si colloca trasversalmente nel mondo delle scienze giuridiche-economiche, da un lato, e politiche–istituzionali, dall’altro. Sotto quest’ultimo aspetto si presenta in una dimensione legata a molteplici logiche ispirate a filosofie di autogoverno e decentramento, che sottendono l’articolato quadro politico del nostro paese¹.

In relazione al profilo delle scienze giuridiche con il termine federalismo fiscale si intende la dottrina, elaborata da alcuni studiosi di scienza delle finanze, che ripartisce su più livelli di governo le entrate e le imposte. Tale tema è stato analizzato, nel corso degli anni, sotto molteplici aspetti ed è stato oggetto di importanti contributi dottrinali².

¹Sul tema del peso politico, con ampio anticipo, GALLO, *Federalismo fiscale*, Enciclopedia Giuridica Treccani, vol. XIV, Roma 1996, p. 5, precisava “[...] l’esigenza di un <accordo> politico e organico generale, il più possibile trasparente, non rinegoziabile ex post e sganciato, comunque, dalle manovre congiunturali. Un tale accordo dovrebbe tradursi in una legge quadro generale che fissi preventivamente, in modo articolato e con regole precise, l’area dell’autonomia e quella della solidarietà riducendo nel contempo la eccessiva la discrezionalità dello Stato nella determinazione dei trasferimenti agli enti decentrati”; inoltre PUTZOLU, *L’autonomia tributaria degli enti territoriali, profili giuridici del federalismo fiscale*, Padova 1996.

² Sull’evoluzione del sistema teso a riconoscere una maggiore autonomia tributaria alle Regioni e agli enti locali, sui principi che hanno ispirato tale evoluzione, sulla disciplina introdotta e sulle difficoltà di attuazione si rinvia (senza alcuna pretesa di esaustività) all’ampia letteratura di questi ultimi anni. In particolare GIARDA, *Federalismo fiscale*, in Enc.del

L'espressione federalismo fiscale non si presta a una definizione univoca, nonostante il suo utilizzo sia andato sviluppandosi nel corso degli ultimi anni, ma assume significati diversi soprattutto quando si confronta con le questioni di politica economica e delle riforme istituzionali³.

Novecento, Treccani, Roma, 2004, 477, 342; RUSSO, *Manuale di diritto tributario – parte generale*, Giuffrè, 2007; MARONGIU, *Riflessioni a margine del progetto di "federalismo fiscale"*, Quaderni Regionali 2009, pag. 57; MOSCHETTI, *Federalismo e procedimento di applicazione del tributo: occasione per un confronto fra diverse culture*, in Riv. dir. trib., 2002, pag. 227; FANTOZZI, *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, in Riv. dir. trib., 2005, pag. 3; DI PIETRO, *Federalismo e devoluzione nella recente riforma costituzionale: profili fiscali*, in Rassegna Tributaria, 2006, XLIX, pp. 245 - 265; PERRONE L., *La sovranità impositiva tra autonomia e federalismo*, in Rivista di diritto tributario, I, 2004, pp. 1183 ss.; AMATUCCI A., *Autonomia finanziaria e tributaria*, in "Enc. Giur. Treccani", vol. IV, Roma, 2003; AMATUCCI F., *I principi e le competenze degli enti locali in materia tributaria*, in AA.VV., *Il nuovo sistema fiscale degli enti locali (a cura di AMATUCCI F.)*, Giappichelli editore – Torino, 2010, pag. 1; DEL FEDERICO, *L'autonomia tributaria delle regioni ed i principi di coordinamento della finanza pubblica: con il progetto GIARDA bis verso l'attuazione dell'art. 119*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 2007, I, pag. 395; ANTONINI, *Il federalismo legislativo ed il federalismo fiscale*, in Riv. dir. fin. sc. Fin., 2004, I, pag. 402; FREGNI, *Riforma del Titolo V della Costituzione e federalismo fiscale*, in Rass. trib., 2005, pag. 683; GALLO, *Federalismo fiscale e ripartizione delle basi imponibili tra Stato, Regioni ed Enti locali*, in "Tributi", n. 6/2002, p. 2007 ss.; FICARI, *L'autonomia normativa tributaria degli enti locali e la legge finanziaria 2007*, in Rass. trib., 2007, pag. 883; URICCHIO, *Tributi regionali propri e impropri alla luce della riforma del Titolo V della Costituzione e della giurisprudenza della Corte Costituzionale*, in Fin. locale, 2006, pag. 24; PICCIAREDDA, *Autonomia finanziaria e tributaria degli enti locali e attualità del pensiero di G.A. Micheli*, in Studi in memoria di G.A. Micheli, Napoli, 2010, pag. 227; GIOVANARDI, *L'autonomia tributaria degli enti territoriali*, Milano, 2005; id., *Il riparto delle competenze tributarie tra giurisprudenza costituzionale e legge delega in materia di federalismo fiscale*, in Riv. dir. trib., 2010, I, pag. 28; SELICATO, *La nuova autonomia degli enti locali*, in Dir. prat. trib., 2005, I, pag. 1177; TUNDO, *Contributo allo studio dell'autonomia tributaria dei Comuni*, Padova, 2002; CERIANI, *Federalismo, perequazione e tributi*, in Rass. trib., 2002, pag. 1664; COCIANI, *L'autonomia tributaria regionale nello studio sistematico dell'IRAP*, Milano, 2003, pag. 3; GIOVANNINI, *Normazione regionale in materia tributaria*, in Rass. trib., 2003, pag. 1165; BUCCICO, *Alcuni spunti di riflessione sull'attuazione del federalismo fiscale*, cit., pag. 1301. Si rinvia, infine, agli interessanti contributi di FICARI, DEL FEDERICO, SAMMARTINO, SCANU, PEDDIS, PICCIAREDDA, AMATUCCI F., CARINCI, MARINI, CONTALDI, contenuti in *L'autonomia tributaria delle Regioni e degli enti locali tra Corte costituzionale (sentenza n. 102/2008 e ordinanza n. 103/2008) e disegno di legge delega*, in Quaderno della Riv. dir. trib., n. 3/2009, a cura di FICARI., pag. 1; TUNDO, *Contributo allo studio dell'autonomia tributaria dei comuni*, Padova, 2002; LA SCALA (a cura di), *Federalismo fiscale e autonomia degli enti territoriali*, G. Giappichelli editore, 2010, Torino; ANTONINI *Le coordinate del nuovo federalismo fiscale*, in Dir. prat. trib., 2009, I, pag. 233 e ss.; BERTOLISSI., *Una riflessione sul federalismo fiscale*, in ANTONINI *Verso un nuovo federalismo fiscale*, Giuffrè, 2005.

³Tra gli altri MARONGIU, *Note a margine del "federalismo fiscale"*, in LA SCALA (a cura di), *Federalismo fiscale e autonomia degli enti territoriali*, Giappichelli editore, 2010, Torino, pag. 8. L'Autore, in particolare, afferma che non può parlarsi di federalismo *tout court*, esso deve piuttosto concepirsi come una struttura astratta di organizzazione dell'intervento pubblico i cui contenuti possono essere i più diversi a seconda di come sia definito il ruolo dello Stato

Gli studi espressamente dedicati al federalismo fiscale sono da sempre volti a risolvere questioni di teoria prescrittiva: l'organizzazione dei rapporti finanziari tra centro e periferia, l'assegnazione dei compiti per la produzione di servizi pubblici e i relativi strumenti di finanziamento, l'esatta individuazione dei poteri periferici, la più ampia questione della separazione di poteri e compiti tra l'amministrazione centrale e le amministrazioni periferiche, nonché la gestione condivisa di strumenti e competenze legislative e fiscali tra i diversi livelli di governo⁴.

1.1. Gli obiettivi del federalismo

L'evoluzione dei sistemi federalisti è stata, in tutti i Paesi, parte integrante della storia e dello sviluppo del settore pubblico. La teoria del federalismo fiscale è strettamente collegata alla teoria della spesa pubblica e alle teorie economiche sui compiti dello Stato e sulla tassazione. Anche in Italia, un Paese nato con una struttura fortemente accentrata, si è proceduto, fin dall'origine, a spostare l'offerta di beni e servizi pubblici dal centro alla periferia, a definire nuove fonti di entrata o a spostare quelle esistenti, cercando di rispettare i principali obiettivi dell'azione pubblica: l'efficienza, la responsabilizzazione finanziaria,

centrale rispetto a quello degli enti decentrati; inoltre PERRONE CAPANO, *Verso il federalismo fiscale, tra limiti istituzionali non risolti e persistenti criticità del sistema tributario statale*, in www.innovazioneediritto.it, 1/2009.

⁴ Per un quadro ricostruttivo della riforma del Titolo V e sul ruolo del sistema tributario statale per l'avvio del decentramento fiscale si legga PERRONE CAPANO, *Le illusioni del localismo e un decentramento tributario senza autonomia e senza qualità alimentano l'instabilità del debito pubblico e la crisi dello Stato fiscale*, in www.innovazioneediritto.it, n.1 anno 2012.

l'uniformità formale dell'offerta sul territorio nazionale, la giustizia distributiva.

Si può, pertanto, affermare che la finalità perseguita dagli stati che hanno adottato tale modello organizzativo, sia stata quella di raggiungere una migliore efficienza del sistema fiscale, devolvendo alcuni poteri e funzioni ai livelli decentrati di governo⁵.

La costruzione di un ordinato sistema di relazioni finanziarie tra il centro e la periferia è un procedimento complesso che investe la necessità di individuare i limiti di autonomia reciproci e di stabilire, in particolare, le regole di ingerenza del governo centrale in materia di attività di spesa e di attività del prelievo tributario.

Si è rilevato che un valido sistema di federalismo fiscale orientato a regole formali di uniformità debba essere caratterizzato per il trasferimento di funzioni e compiti dal centro alla periferia; trasferimento che potrà assumere connotazioni diverse, essere pieno o limitato o parziale a seconda del tipo di materia o servizio che andrà ad investire.

Può affermarsi, in definitiva, che la teoria del federalismo fiscale

⁵ L'avvio di un ordinamento riconducibile ai principi del federalismo fiscale – inteso come una raccolta ordinata di norme sulla assegnazione di compiti, poteri e fonti di finanziamento a enti decentrati (nella specie province e comuni) – può essere fatto risalire agli anni Trenta del secolo scorso con la rivisitazione della Legge comunale e provinciale (il T.U. del 1915) e con la compilazione del Testo unico sulla finanza locale del 1931. La prima assegnava compiti e poteri alle amministrazioni locali, imponendo regole sugli equilibri di bilancio; il secondo disponeva i mezzi di finanziamento, con un pacchetto diversificato di tributi che offriva ai singoli enti, ancorché diversi per dimensioni demografiche e struttura economica, opportunità di 'gettito adeguato'.

riguarda, nella sostanza, la regolazione e la distribuzione del potere di spesa e di tassazione tra il governo centrale e quelli periferici⁶.

Negli anni più recenti l'interesse degli studiosi si è concentrato sulle regole di funzionamento delle strutture e degli istituti propri dei sistemi federalisti, ed in particolare sulle criticità legate da un lato al concreto rispetto dei principi teorici individuati e dall'altro all'efficienza della cosa pubblica. In particolare l'attenzione si è spostata sull'analisi dei conflitti tra gli enti cui è affidata la gestione della cosa pubblica: conflitti 'orizzontali', tra giurisdizioni appartenenti allo stesso livello di governo o conflitti 'verticali', tra enti appartenenti a diversi livelli di governo .

Per comprendere appieno la "svolta" federalista dell'ordinamento tributario italiano, iniziata formalmente con la legge costituzionale n. 3 del 2001 e concretizzatasi con la legge delega n. 42 del 2009 ed i relativi provvedimenti attuativi, non si può prescindere da una sintetica genesi storica della stessa.

⁶ Il federalismo fiscale era già stato indicato tra gli obiettivi della riforma del sistema fiscale nell'ambito del "Libro Bianco" del 1994. In tale sede, con lo slogan "dal centro alla periferia", si disegnava un sistema fondato su cinque pilastri: a) il primo pilastro era costituito dalla struttura "nazionale" delle grandi imposte (IRPEF, IRPEG e IVA) non localizzabili, senza stravolgerne la struttura; b) il secondo pilastro è anch'esso baricentrico ed è costituito dallo stock di debito pubblico; c) il terzo pilastro è il "Budget", inteso come strumento contabile capace di rappresentare il collegamento tra origini e impieghi del finanziamento pubblico; d) il quarto pilastro è la sussidiarietà, che impone di partire dal basso, dal livello inferiore, risalendo al livello superiore solo per fare ciò che non può essere fatto in modo accettabile al livello inferiore; e) il quinto pilastro è la solidarietà, con la ricerca di un punto di equilibrio tra beneficio e sacrificio. In tale ottica, era ipotizzato il trasferimento, a favore dei Comuni, di maggiori potestà fiscali; in particolare, constatando che il tributo municipale "naturale" è il tributo immobiliare, si era proposta l'introduzione del Tributo Locale Immobiliare (TLI), volto ad assorbire la quasi totalità dei prelievi connessi alle proprietà immobiliari. Con riferimento alle Regioni, le fonti di finanziamento erano individuate nei contributi sanitari, nel tributo sull'auto (TRAU), nei canoni e controprestazioni, nei tabacchi, lotto e lotterie, nella compartecipazione all'IVA o all'IRPEF.

1.2. Ricostruzione storica del federalismo⁷.

L'espressione *fiscal federalism* fu introdotta ed elaborata da un famoso professore di scienza delle finanze giunto negli Stati Uniti dalla Germania negli anni trenta, Richard Musgrave, nel testo *The theory of public finance: a study in public economy*, New York, 1959 per indicare la necessità di una politica esplicita da parte di un governo federale, volta ad interferire nelle attività dei livelli di governo inferiori⁸. Pertanto, nel pensiero economico originario il federalismo nasceva quale strumento di contrasto all'eccesso di localismo o particolarismo dei governi locali e si esplicitava proprio nell'esigenza di uniformità e centralizzazione.

Il termine federalismo fiscale nacque, pertanto, nel mezzo di un dibattito⁹ che aveva come tema le regole di equità orizzontale (uguale trattamento di uguali) nella tassazione delle persone fisiche, il principio

⁷ Anticipatoria la parola di KANT che nell'opera *Progetto filosofico per la pace perpetua* (1795) solennemente afferma: "Il diritto internazionale deve essere fondato su un *federalismo* di liberi Stati". Per Kant, in sostanza, il federalismo deve essere il fondamento su cui riedificare le relazioni dei popoli come relazioni esercitate per mezzo del diritto, anzi, come spiega poco più avanti, "la ragione deve necessariamente ricollegare il libero federalismo con il concetto di diritto internazionale". Cioè il diritto internazionale, nella misura in cui ambisce a qualificarsi propriamente come diritto, non può prescindere dal presupposto, almeno teorico, del federalismo.

⁸ Una frase che ne fornisce, seppur in modo incidentale, una prima definizione: "lo scopo principale del federalismo fiscale [...] è di consentire ai diversi gruppi che vivono nei diversi Stati di esprimere le loro diverse preferenze per i servizi pubblici; e ciò porta, inevitabilmente, a differenze nei livelli della tassazione e dei servizi pubblici. Le differenze nei livelli di tassazione possono interferire con l'efficiente allocazione delle risorse e con la localizzazione delle attività economiche; ma questo è il costo della suddivisione politica, sia essa a livello subnazionale che sovranazionale"(v.MUSGRAVE,1959,p.181).

⁹ D'IGNAZIO, *Politica e amministrazione negli Stati Uniti D'America. Lo Stato fra Costituzione, leggi e prassi*, Giuffrè, 2004.

di eguaglianza e di parità di trattamento del cittadino di fronte alla tassazione. Infatti negli Stati Uniti c'era allora, come del resto anche oggi, una sovrapposizione di diversi sistemi tributari, quello del governo federale, oggetto dell'attenzione degli studiosi, e quello degli stati dell'unione. In ragione dell'ampia autonomia degli stati della federazione in materia tributaria il cittadino americano pagava, e paga tuttora, a parità di reddito imposte diverse a seconda dello stato di residenza. In anni successivi altri studiosi della materia riportavano l'attenzione sulla teoria della spesa pubblica e sull'importante teoria del beneficio, in base alla quale le imposte andavano pagate in base al beneficio che il singolo cittadino trae dall'attività di spesa dello Stato. Successivamente, la questione di come misurare la parità di trattamento si è sviluppata per includere nelle valutazioni, in aggiunta ai costi della tassazione, i benefici della spesa pubblica finanziata dalla tassazione.

Ne è derivata l'affermazione per cui la parità di trattamento si realizza quando il maggior peso tributario che grava sui cittadini di una regione o di uno Stato federato è compensato dai maggiori benefici derivanti dall'accesso ai servizi pubblici.

Da qui la possibilità di valutare una struttura a diversi livelli di governo come soluzione ad una spesa pubblica incontrollata e ad una tassazione più equa, ma soprattutto di un controllo più diretto, attraverso il voto o gli spostamenti di residenza, da parte del cittadino nei confronti degli amministratori pubblici.

I livelli di governo locali avrebbero utilizzato le tasse per offrire servizi pubblici al cittadino e lo Stato centrale non avrebbe avuto più ragione d'intervenire, lasciando ai cittadini la valutazione dei costi-benefici.

Su questo costrutto nacque la teoria del federalismo fiscale, antica come la scienza economica.¹⁰

Attualmente, con tale espressione, si indica la concezione economico/politica volta a realizzare una proporzione diretta tra le imposte riscosse in una determinata area territoriale del Paese e le imposte effettivamente utilizzate all'interno della stessa area.

Secondo questa dottrina la titolarità delle entrate fiscali dovrebbe appartenere soprattutto alle collettività territoriali, mentre gli Enti a livello superiore potrebbero attingervi solo in via derivata.

Il federalismo fiscale si struttura, pertanto, attraverso la condivisione e gestione a più livelli delle competenze e degli strumenti fiscali tra i diversi livelli di governo.

Tale sistema, integrato e coordinato tra i vari livelli di governo dello Stato, prende il nome di fisco federale.

1.3.Due modelli a confronto : Stati Regionali e Federali

Sul piano costituzionalistico parte della dottrina ha cercato di studiare il federalismo da un punto di vista meramente dogmatico, contrapponendo

¹⁰ Già nel lontano 1776 ADAM SMITH in *La Ricchezza delle Nazioni*, si dedicò al problema del decentramento dei poteri tributari e delle responsabilità di spesa in un paese, la Gran Bretagna, del XVIII secolo.

lo Stato federale allo Stato unitario, allo Stato regionale, alla Confederazioni di Stati e alle Unioni sovranazionali¹¹. Secondo tale approccio nello Stato federale le autorità centrali e quelle periferiche avrebbero pari dignità istituzionale, mentre negli Stati regionali lo Stato sarebbe gerarchicamente sovraordinato rispetto alle sue articolazioni periferiche. Da questa posizione consegue, inoltre, che solo negli Stati federali le autorità periferiche dovrebbero partecipare al procedimento della revisione costituzionale¹².

Per quanto riguarda le categorie giuridiche che trattano di regionalismo e federalismo, la dottrina distingue tra Stati unitari e Stati composti. Nel primo il potere è attribuito esclusivamente allo Stato centrale, gli enti periferici dipendono dall'ente statale e possiedono solo un'autonomia molto ridotta di competenze di tipo amministrativo: si parla di decentramento burocratico. Lo Stato composto si realizza, invece, quando il potere viene distribuito fra lo Stato centrale e gli enti territoriali periferici, a cui vengono attribuite delle competenze di tipo legislativo e di indirizzo politico oltre a quelle di tipo amministrativo. In questo caso si parla di decentramento politico.

¹¹ Fra le riviste, si evidenzia *Le regioni* ed in particolare BOGNETTI, *Le Regioni in Europa, alcune riflessioni sui loro problemi e il loro destino*, 1984, pag. 1087 e 55. e, nello stesso anno, *Regioni e regionalismo* pag. 279 e 55. Fra le pubblicazioni si segnalano ORTINO, *Diritto costituzionale comparato*, Bologna, 1994; MIGLIO, *La prospettiva teorica del nuovo federalismo*, riportata come intervista in *Federalismo e Società*, 1994, n. 2, pag. 27 e TREMONTI. VITALETTI, *Il federalismo fiscale*, Roma-Bari, 1994.

¹² AA.VV., *La revisione costituzionale del Titolo V tra nuovo regionalismo e federalismo, in Problemi applicativi e linee evolutive*, a cura di FERRARI, PARODI, Cedam, Padova, 2003. Inoltre GRECHI, *Il passaggio dallo stato regionale allo stato federale, un evento del nostro tempo*, in *Regioni e comunità locali*, 2005; AA.VV., *Federalismo e regionalismo: teoria e prassi nell'attuale fase storica*, in *Atti del seminario tenutosi a Siena il 27 maggio 2005*, a cura di Bindi e Perini, Giuffrè, Milano, 2006; VOLPI, *Stato federale e Stato regionale: due modelli a confronto*, QC, 1995, p. 367 e ss.

In una prospettiva comparata i costituzionalisti solo con grande difficoltà ravvisano differenze fra gli Stati regionali e quelli federali, poiché i confini fra le due categorie sono incerti.

Le analisi più moderne hanno definitivamente superato l'identificazione del federalismo con l'instaurazione di uno Stato federale. Sul modello elaborato da C.J. Friedrich, si tende ormai a parlare di processi di federalizzazione, intendendo con ciò tutti quei processi che riguardano esperienze costituzionali assai diverse tra loro, caratterizzate dalla ripartizione, sia verso l'esterno sia verso l'interno, dei poteri politici tra distinti livelli di governo. In questo modo, quindi, si possono far rientrare nell'ambito del federalismo non soltanto quelle peculiari figure organizzative chiamate Stati federali, ma anche gli Stati regionali, le Confederazioni di Stati e le stesse Unioni sovranazionali¹³.

E' necessario, a chiusura di questo paragrafo e prima di affrontare un ulteriore e decisivo punto riguardante l'evoluzione del sistema giuridico italiano in ottica federalista, volgere lo sguardo su alcune significative esperienze straniere che brevemente saranno trattate.

¹³ Non si devono confondere con gli Stati federali le confederazioni o federazioni di Stati, le quali sono unioni di Stati che, per meglio provvedere a comuni interessi, si associano mediante un trattato, creando un organo collegiale comune formato dai delegati di ciascuno degli Stati stessi. Le confederazioni si distinguono dagli Stati federali perché con esse non si dà vita a uno Stato con poteri superiori a quelli degli Stati membri: i singoli Stati che fanno parte della confederazione conservano la propria personalità internazionale. Si tratta per lo più di forme transitorie. Tale fu il caso della Confederazione elvetica, trasformatasi in Stato federale nel 1848 pur conservando il nome di confederazione.

2. L'attuazione del sistema federalista in alcune realtà estere

Ormai da lungo tempo molti Paesi hanno concretamente adottato sistemi di tipo federale al fine di giungere ad una organizzazione dello Stato caratterizzata dalla ripartizione dell'offerta di servizi pubblici e dei poteri tributari tra diversi livelli di governo.

I cambiamenti si manifestano, in linea di principio attraverso riforme di carattere costituzionale, ma anche attraverso interventi del legislatore ordinario o per iniziativa dei governi decentrati.

Alcuni Paesi come la Francia e la Gran Bretagna mostrano con lentezza segni di cambiamento essendo da sempre molto sentita la stabilità dei rapporti tra centro e periferia.

Altri paesi tra cui l'Italia, la Bundesrepublik Deutschland (BRD), la Spagna, il Canada, l'Australia hanno sperimentato negli ultimi settant'anni importanti mutamenti attraverso strumenti di riforma costituzionale.

Gli Stati Uniti hanno invece proceduto attraverso interventi legislativi del governo federale e decisioni della Corte Suprema.

Per i profili inerenti il federalismo fiscale, si osserva che Spagna e BRD hanno seguito due percorsi diversi.

La BRD¹⁴ ha costruito un sistema compiuto di federalismo fiscale definendo, nella propria Carta fondamentale, sia la ripartizione delle competenze legislative tra *Bund* e *Länder* (uguale in tutti i *Länder*), sia le quote di assegnazione a *Bund* e *Länder* del gettito dei principali tributi (Imposta sui redditi personali e Imposta sul valore aggiunto), sia infine le regole della perequazione finanziaria¹⁵.

La Spagna ha adottato una Costituzione più flessibile, basata sul principio che i poteri di spesa delle regioni si sarebbero adattati alla dinamica delle entrate dei singoli territori e alla capacità degli amministratori di gestire le spese connesse alle competenze attribuite.

La storia del federalismo fiscale in Spagna¹⁶ iniziò con un modello di decentramento asimmetrico, con un gruppo di cinque regioni messe su un percorso accelerato rispetto alle altre dieci. L'asimmetria riguardava i

¹⁴ Sul sistema adottato in Germania si veda, tra gli altri : DI CESARE, *Il federalismo cooperativo tedesco: analogie e differenze con il sistema italiano*, Tributi locali e regionali, marzo-aprile, 2003, n. 2, p. 141; FOSSATI, TAMARINDO, *Il federalismo fiscale in Germania*, Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, dicembre, 2000, n. 4, pp. 557 ss.; ANZON DEMMIG, *Il regionalismo asimmetrico, la via Italiana e il modello tedesco*, in Quad. Cost.2006; ANZON, *Lo Bundestreuere e il sistema federale tedesco: un modello per la riforma del regionalismo in Italia?*, Giuffrè, 1995; WOELK, *Modernizzare lo stato federale tedesco: una fatica di Sisifo?*, in Le Regioni, 2005; FERRARI, *Sviluppi del modello federalista in Germania alla luce della revisione costituzionale del 2006*, in Dir. Pu.comp.eur.2007; PALERMO, *Il nuovo riparto delle competenze legislative nell'ordinamento federale tedesco, tra retorica ed effettività*, in Dir.Pu.Comp.Eur., 2007.

¹⁵ Le regole non sempre sono inequivoche e non sempre sono state rispettate; tuttavia, con l'aiuto delle decisioni della Corte costituzionale tedesca, il sistema di federalismo fiscale nella BRD può definirsi un sistema compiuto e funzionante. Giova ricordare che il funzionamento del federalismo fiscale nella BRD è stato messo a dura prova dopo la riunificazione, quando le differenze di reddito *pro capite* tra i *Länder* sono (per l'ingresso di quelli poveri dell'Est) fortemente aumentate mettendo in crisi le regole di perequazione che erano state costruite per un Paese con modeste differenze interregionali di capacità contributiva .In tal senso SPAHN, in *Managing fiscal decentralization*, 2002.

¹⁶ Sull'ordinamento spagnolo, tra gli altri FONTE MERLANI, *Il regionalismo spagnolo tra riforma costituzionale e riforma statutaria* in Le Regioni, 2005; BIAGI, *Il modello di federalismo spagnolo alla luce delle riforme del 2001: quali spunti per l'Italia ?*, in Riv. Dir. Finanz. e scienza delle finanze, 2006; LAUCO VALDES, *La Spagna, il federalismo e Godot*, in Pol.Dir.2006.

compiti assegnati e i mezzi di finanziamento¹⁷. Rimangono, nel caso spagnolo, alcune importanti contraddizioni tra gli obiettivi posti dalla Costituzione sui livelli minimi delle prestazioni dei servizi e le disuguaglianze negli importi delle risorse che affluiscono alle singole regioni come risultato delle diverse strutture dei modelli di finanziamento.

Dopo aver chiarito alcune proposizioni sulla semantica del federalismo fiscale, l'evoluzione storica, e sulle principali esperienze straniere questo lavoro si propone di descrivere l'impianto del sistema di federalismo fiscale in Italia ed i suoi caratteri alla luce degli strumenti proposti dall'analisi economica.

3. L'attuazione del federalismo fiscale in Italia

In Italia l'evoluzione verso teorie di tipo federaliste è stata lenta e complessa. Legata per lo più ad altalenati orientamenti politici ha comportato, e comporterà ancora, la realizzazione di importanti riforme

¹⁷In particolare alle cinque regioni privilegiate vennero assegnati più ampi compiti e maggiori poteri; vennero anche assegnate quote di compartecipazione al gettito dei tributi statali e la facoltà di applicare una sovrainposta sull'Imposta personale sul reddito. A fronte dei compiti in materia di tutela della salute ricevevano trasferimenti con vincolo di destinazione. Le competenze, i poteri e i mezzi di finanziamento delle dieci regioni ordinarie sono andati progressivamente crescendo nel tempo, talché «dopo il trasferimento dell'istruzione alle regioni ordinarie nel 2000 e il trasferimento della sanità nel 2002, l'assegnazione di compiti risulta molto simile tra tutte le regioni. Sulla ricostruzione del decentramento asimmetrico in Spagna si veda GIULIANO, *Asimmetria o uniformità? L'esperienza spagnola e le tendenze del regionalismo in Europa*, in *Dir. Pubblico comparato ed Europeo*, 2006 e anche DAVIES, PIPERNO, VINUELA, in *Managing fiscal decentralization*, 2002, p. 148.

costituzionali finchè non saranno sciolti gli innumerevoli dubbi ed interrogativi che essa pone¹⁸.

La forma di Stato progettata dal costituente del 1948 si fondava su un primato legislativo ed amministrativo attribuito al Governo centrale ed un'autonomia del tutto limitata lasciata a Regioni province e comuni. Il sistema finanziario si basava sul meccanismo della cd. finanza derivata in virtù della quale le risorse economiche giungevano nella disponibilità di Regioni ed enti¹⁹ attraverso meccanismi di trasferimento da parte dello Stato centrale.

La riforma fiscale ha mosso i suoi primi passi negli anni novanta stabilendo alcuni di quei principi che sarebbero poi confluiti nel testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali²⁰, tra cui maggiore

¹⁸ Per un'analisi delle criticità della legge di riforma federalista, vedi PERRONE CAPANO , *Verso il federalismo fiscale, tra limiti istituzionali non risolti e persistenti criticità del sistema tributario statale*, in *Innovazione e Diritto*, 1/2009; e ancora SICILIOTTI , *Rischi e opportunità del federalismo fiscale*, in *il Fisco*, 10/2009, pp. 1483-1487.

¹⁹ Unica eccezione, le Regioni a statuto speciale le quali disponevano e dispongono tuttora di maggiori poteri di autogoverno finanziario. Le Regioni a statuto speciale sono finanziate prevalentemente dalle quote dei tributi erariali riscossi nei loro territori, secondo le percentuali previste dai rispettivi statuti speciali. Tale meccanismo di compartecipazione fa sì che una quota significativa del gettito prodotto da ciascuna di tali Regioni rimanga sul rispettivo territorio. Ciò le pone in una condizione di obiettivo vantaggio rispetto alle Regioni a statuto ordinario, esonerandole dalla necessità di elevare la pressione fiscale a livello regionale, oltre che di istituire tributi propri (come gli statuti speciali consentirebbero comunque loro di fare). Gli altri Enti locali esistenti ovvero Comunità Montane, Comunità Isolate e Unioni di Comuni sono finanziati quasi esclusivamente mediante trasferimenti provenienti dallo Stato, dalle Regioni, dalle Province e dai Comuni. Quanto alle Città Metropolitane, esse, nonostante espressamente previste in Costituzione, non sono state ancora istituite.

²⁰ In particolare le prime avvisaglie di cambiamento sono state ravvisate nell'art. 54 della legge ordina mentale sulle autonomie locali (l.8 giugno 1990,n.142),oggi riconfluito nell'art.149 del D. lgs 18 agosto 2000 n. 267 il quale stabiliva al secondo comma che “ ai Comuni e alle Province la legge riconosce, nell'ambito della finanza pubblica, autonomia finanziaria fondata su certezza di risorse proprie e trasferite” ed al comma tre che “la legge assicura altresì agli enti locali potestà impositiva autonoma nel campo delle imposte,delle tasse e delle tariffe, con conseguente adeguamento della legislazione tributaria vigente”.Sui rapporti tra le due norme la disamina di D'AURO, *La finanza locale nel Testo Unico degli Enti Locali*, in *Fin.Loc.*,2001,I,p.205 e s.;ed anche DE MITA,*La nuova finanza locale* p.411 che considera queste norme come programmatiche e meta normative, come un “ insieme di concetti teorici che, dal punto di vista giuridico, sono subordinati all'emanazione di altre leggi che” precisa l'Autore” non si sa se interverranno e come interverranno”. Nello stesso senso anche DEL

autonomia e responsabilizzazione degli enti locali e più ampi spazi di manovra sul piano delle spese.

A tali disposizioni hanno fatto seguito, in conseguenza anche della grave crisi finanziaria dello Stato degli inizi degli anni novanta, una serie di interventi legislativi, tra cui l'introduzione nell'ordinamento dell'imposta comunale sugli immobili²¹, la revisione della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni, della tassa per l'occupazione di spazi e aree pubbliche, dell'imposta sulla pubblicità e dei diritti sulle pubbliche affissioni²², ed ancora l'addizionale provinciale e comunale all'imposta sul reddito delle persone fisiche²³. Significativi rivolgimenti, d'altra parte, ha subito anche il sistema di finanziamento delle Regioni che, dal 1998, si basa sull'imposta regionale sulle attività produttive²⁴, sulla cui disciplina le Regioni possono intervenire direttamente

FEDERICO, *I lineamenti della nuova finanza locale ed i relativi margini di autonomia statutaria*, in Riv.dir.fin.sc.fin.1992,Ip.69 e s, nonché DI PIETRO , *Autonomia finanziaria e autonomia impositiva nella legge di riforma:un ritorno al futuro, in Regione e Governo locale*,1990,p.782.

²¹ Art. 1-18 del d.lgs. 30 dicembre 1992,n.504;sul punto interessante il testo di TRIMELONI *Autonomia impositiva per gli Enti Locali:l'imposta comunale sugli immobili*,in Fin.loc.,1992,p.1067 e s.

²² Decreto legislativo 15 novembre 1993n. 507. Sui principi e criteri direttivi di tale legge DEL FEDERICO , *Il finanziamento delle autonomie locali: linee di tendenza e principi generali tra dettato costituzionale e legislazione ordinaria*,in AA.VV..*L'autonomia finanziaria degli enti locali territoriali*,Roma-Milano,1994,p.155 e s.

²³ Art.1 del d.lgs 28 settembre 1998,n.360 che prevedeva un'aliquota di compartecipazione dell'addizionale da fissarsi con decreto, da emanare entro il 15 dicembre di ogni anno, dal Ministro delle Finanze.Tali decreti non sono stati mai emanati e pertanto i Comuni che hanno adottato l'addizionale hanno dovuto subire il peso politico dell'aumento sui cittadini della pressione tributaria non essendo stata accompagnata l'incremento dell'aliquota locale dall'equivalente riduzione dell'aliquota erariale.

²⁴ Per una più ampia elencazione dei provvedimenti relativi al sistema tributario,ai meccanismi di controllo , alle competenze di spesa e al rientro dei disavanzi finanziari delle Regioni a Statuto ordinario , VILLANI, *Riforma fiscale e federalismo* (prima parte), in Riv.trib.loc.,2002,p.356 e s..

attraverso leggi regionali nel rispetto “dei principi in materia di imposte sul reddito e di quelli recati dal presente titolo”²⁵.

Tale processo ha avuto sbocco, infine, nel decreto legislativo 18 febbraio 2000, n.56 con cui si è introdotta una compartecipazione regionale all'imposta sul valore aggiunto, riconoscendo alle Regioni la facoltà di partecipare all'accertamento dei tributi erariali e nel contempo si è provveduto alla soppressione di una serie di trasferimenti dal centro, tra cui quello relativo alla spesa sanitaria²⁶.

In sintesi, e prima di soffermarsi sugli aspetti più significativi della riforma che ha portato alla modifica del Titolo V della parte II della Costituzione, sembra di poter dire che l'azione legislativa si sia dispiegata in due direzioni: da un lato sono stati individuati nuovi tipi di prelievo e di finanziamento, sotto forma di tributi propri, di addizionali all'imposta personale sul reddito e di compartecipazioni ai tributi erariali, dall'altro lato si è consentito ai Comuni, alle Province e alle Regioni di emanare norme giuridiche proprie in grado di disciplinare, insieme alla legge dello Stato, i tributi di competenza²⁷.

²⁵ Art. 24,co1 del d.lgs.n.446 del 1997.

²⁶ Più in particolare ANTONINI, *Il regionalismo differenziato*, Milano ,2000,p.129 e s., secondo cui “ il passaggio dal fondo sanitario alla compartecipazione ha determinato due importanti effetti : l'automatismo nella ripartizione delle risorse fra centro e periferia e la garanzia di una dinamica delle entrate regionali sostanzialmente legata al PIL” .

²⁷ In particolare BORIA,in *Il sistema dei tributi locali*, in RUSSO, *Manuale di diritto tributario*,parte Speciale, Milano 2002,p.336,afferma che il sistema della finanza locale mostra una sostanziale bipartizione, distinguendo tra la finanza regionale , basata sugli strumenti fiscali dell'Irap e dell'Irpef, e la finanza degli enti locali minori che presenta strumenti tributari molto più articolati. La ragione di tale diversità va di fatto, secondo l'Autore, ricondotta ad un diverso apprezzamento della funzione dell'ente territoriale rispetto agli interessi della collettività rappresentata:presumibilmente l'idea sottesa alla fiscalità regionale può rinvenirsi nella generalità ed essenzialità degli obiettivi assegnati alla Regione dalla Costituzione, che richiedono una dotazione finanziaria cospicua;quanto agli enti locali minori . le esigenze

3.1. La riforma del Titolo V della Costituzione

La riforma del Titolo V parte II della Carta fondamentale, avvenuto con legge costituzionale n. 3 del 2001, ha determinato un nuovo assetto dei rapporti tra Stato ed Autonomie locali²⁸.

In questa sede ci si occuperà di comprendere in quale misura l'intervento sul testo costituzionale abbia limitato la discrezionalità del legislatore statale, attribuendo nel contempo stabilità alla ripartizione del potere impositivo tra Stato, Regioni ed Enti Locali.

In particolare al fine della presente analisi, meritano attenzione le seguenti disposizioni:

- l'articolo 114 Cost. relativamente alla nuova configurazione della Repubblica;
- l'articolo 117 Cost. in ordine al rovesciamento del criterio di ripartizione delle competenze;
- l'articolo 119 Cost. per quanto concerne il sistema di finanziamento;
- ed, infine, l'articolo 118 Cost. in merito all'esercizio delle funzioni amministrative.

finanziarie sono meno determinate e richiedono una maggiore modulabilità sul piano qualitativo e quantitativo

²⁸ Sulle vicende che hanno portato all'approvazione del testo di riforma si legga RIZZONI, *La riforma del sistema delle autonomie nella XIII legislatura*, in GROPPI E OLIVETTI, *La Repubblica delle autonomie. Regioni ed Enti locali nel nuovo Titolo V*, Torino, 2001 p.26 es.:e ancora CARAVITA , *La Costituzione dopo la riforma del titolo V. Stato, Regioni e Autonomie fra Repubblica e Unione Europea*, Torino, 2002, p.22 e s.; inoltre GARBARINO, *La riforma del Titolo V in materia finanziaria*, in FERRARIE PARODI (a cura di), *La revisione costituzionale del Titolo V tra nuovo regionalismo e federalismo*, Padova, 2003, p. 351 e s..

3.2. La composizione della Repubblica: art. 114 Cost

In base alla nuova formulazione dell'art. 114 Cost. la Repubblica non si suddivide più in Regioni, Province e Comuni, ma è composta, oltre che dagli enti citati anche dalle Città Metropolitane e dallo Stato²⁹. L'art. 114, infatti, nell'individuare i soggetti che compongono la Repubblica, muta la tradizionale elencazione³⁰ partendo dal livello di governo più vicino ai cittadini, il Comune, e pone su uno stesso piano istituzionale i diversi livelli di governo³¹, riconoscendo agli stessi autonomia mediante la titolarità di poteri e funzioni³². Il nuovo testo dell'art. 114 Cost.

²⁹ VERONESI, *I principi in materia di raccordo Stato-Regioni dopo la riforma del Titolo V*, in Le Regioni n. 6 del 2003, 1007 ss, ed in part. 1019; ROLLA, *Relazioni fra ordinamenti e sistema delle fonti. Considerazioni alla luce della legge costituzionale n. 3 del 2001*, in Le Regioni n. 23 del 2002, 324; PIZZETTI, *Le nuove esperienze di governance in un sistema policentrico "esplosivo"*, in Le Regioni, n. 6 del 2001, 1176.

³⁰ Sul significato dell'inversione nell'elencazione degli enti che compongono la Repubblica per tutti, RUGGIERI, *La ricomposizione delle fonti in sistema, nella Repubblica delle autonomie, e le nuove frontiere della formazione*, 2002, in www.associazionedeicostituzionalisti. p.21.

³¹ In relazione al fatto che dall'art.114 possa desumersi l'equiordinazione a livello costituzionale tra lo Stato e gli enti territoriali si veda, senza pretesa di completezza, BIN, *L'interesse nazionale dopo la riforma: continuità dei problemi, discontinuità della giurisprudenza costituzionale*, in Le Regioni, 2001, p.1219-1220; OLIVETTI, *Lo Stato policentrico delle autonomie (art.114, 1° comma)*, in GROPPI E OLIVETTI (a cura di), *La Repubblica delle autonomie. Regioni ed enti locali dopo la riforma costituzionale. Un federalismo imperfetto*; CAMELLI, *Amministrazione (e interpreti) davanti al nuovo titolo V della Costituzione*, in Le Regioni, 2001, p.1275; GALLO, *Prime osservazioni sul nuovo art.119 della Costituzione*, in Rass.Trib.2002, p.586; CARAVITA, *La Costituzione dopo la riforma del titolo V. Stato Regioni e autonomie fra Repubblica e Unione Europea*, Giappichelli, 2002 p.34-35; GAMBINO, *L'ordinamento repubblicano tra principi costituzionali e nuovo assetto territoriale dei poteri*, in GAMBINO (a cura di), *Diritto Regionale e degli enti locali*, Milano, 2003, p.7 e s..

³² Per un approfondimento anche URICCHIO *Federalismo fiscale: la cornice costituzionale e il modello delineato dalla riforma «Calderoli»*, in *Diritto e pratica tributaria*, n° 2, 2009, pag. 279. Lo studioso afferma, tra l'altro, che vi è un superamento della configurazione del rapporto tra Stato, Regioni ed Enti locali in senso gerarchico e con l'affermazione del principio di equiordinazione tra di essi, proprio di un sistema che conosce più livelli paritari di Governo distinti

individua un modello, definito da autorevole dottrina, di “pluralismo istituzionale paritario”³³ in cui tutti gli enti territoriali, compreso lo Stato, hanno pari dignità costituzionale e insieme costituiscono la Repubblica. L’intenzione del costituente di lasciare inalterata la funzione dello Stato, garante dell’unità nazionale, pur nella definizione di un nuovo assetto di poteri, risulta evidente nel fatto che la riforma costituzionale abbia lasciato invariata la previsione dell’art. 5 che sancisce l’unitarietà e indivisibilità della Repubblica, riconoscendo lo Stato come unico sovrano anche se numerose funzioni, dapprima attribuite alla sua competenza esclusiva, sono ora delegate agli altri livelli di governo in ossequio al principio di sussidiarietà.

La formulazione dell’articolo in questione delineerebbe un sistema interistituzionale “a rete” o a più livelli in base al quale sia lo Stato che gli altri enti territoriali sarebbero, nell’ambito della propria autonomia organizzativa, normativa e politica, posti sullo stesso piano, ossia equiordinati.

Stato, Regioni ed enti locali darebbero, quindi, vita ad un sistema integrato di autonomie territoriali composto di una pluralità di ordinamenti giuridici autonomi ma allo stesso tempo coordinati e comunicanti fra loro.

In sostanza, il legislatore della riforma ha volutamente rivoluzionato i rapporti fra Stato e Regioni: non più enti disposti secondo una linea

tra loro solo secondo il principio di competenza e di separazione delle funzioni (così Corte Costituzionale sentenza 24 luglio 2003 n. 274).

³³ Così si esprime CAMMELLI , *Amministrazione (e interpreti) davanti al nuovo Titolo V della Costituzione*, in *Le Regioni*, 2001, pp. 1274 e ss.

gerarchica, espressione del principio di supremazia dello Stato sulle Regioni, ma “pari-ordinati” e tenuti a collaborare insieme per tutto ciò che riguarda gli interessi comuni³⁴.

3.3. La ripartizione delle competenze legislative fra Stato e Regioni: art. 117 Cost.

L’attribuzione alle Regioni di una competenza legislativa su importanti funzioni pubbliche rende indispensabile accennare, per poi esaminare in seguito, al come si sia intervenuti sull’assetto e sul rango delle funzioni legislative determinando una radicale innovazione rispetto al testo previgente³⁵.

L’articolo 117 Cost. prevede che allo Stato spetti esclusiva potestà legislativa su un certo numero di materie, tra cui il sistema tributario e contabile dello Stato (comma 2,lett.e); mentre alla legislazione regionale

³⁴Ampia la letteratura sulla riforma dell’art.114 Cost., tra gli altri ANZON, *I poteri delle regioni dopo la riforma costituzionale. Il nuovo regime e il modello originario a confronto*, Torino, 2002; BALDI, *Stato e territorio. Federalismo e decentramento nelle democrazie contemporanee*, Roma – Bari, 2003; BARRERA, *Revisione della forma di stato e “statuto della capitale”*, in Forum di Quaderni costituzionali, www.mulino.it; CALVIERI, *Stato regionale in trasformazione: il modello autonomistico italiano*, Torino, 2004; CARAVITA, *La Costituzione dopo la riforma del Titolo V. Stato, regioni e autonomie fra Repubblica e Unione Europea*, Torino, 2002; FAURE, *Riforme constitutionelle et décentralisation: des slogans font loi*, in Revue du droit public, n. 1/2003, 119 ss.; GROPPI, *Un nuovo passo verso un diritto comune europeo delle autonomie territoriali: la riforma costituzionale francese del 28 marzo 2003*, in Amministrare 2003; GROPPI, *Il federalismo*, Bari, 2004; OLIVETTI, *Lo Stato policentrico delle autonomie*, in GROPPI, OLIVETTI, *La Repubblica delle autonomie*, Torino, 2003; PINELLI, *L’ordinamento Repubblicano nel nuovo impianto del Titolo V*, in GAMBINO (a cura di), *Il ‘nuovo’ ordinamento regionale. Competenze e diritti*, 2003, 149 ss.; FORLENZA-TERRACCIANO, *Regioni ed Enti locali dopo la Riforma costituzionale*, il Sole 24 ore, febbraio 2002, 9-11; BIN, *L’interesse nazionale dopo la Riforma: continuità dei problemi, discontinuità della giurisprudenza costituzionale*, in Le regioni n. 6 del 2001, 1219; ROLLA, *Il principio unitario nei sistemi costituzionali a più livelli*, in Le Regioni n. 5 del 2003, 710.

³⁵ Nella sua formulazione originaria l’art. 117 sanciva la competenza legislativa generale dello Stato, mentre alle Regioni era attribuita competenza su specifiche materie espressamente individuate e comunque nei limiti dei principi fondamentali stabiliti da legge dello Stato.

spetta, salvo che per la determinazione dei principi fondamentali (cd. potestà legislativa concorrente), il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario (comma 3); alla Regione, ma in via primaria, senza quindi che lo Stato individui i principi fondamentali (cd. competenza legislativa residuale), spetta esclusiva potestà su tutte le materie non attribuite alla legislazione dello Stato (comma 4)³⁶.

La riforma ha così, sostanzialmente, disegnato un sistema tripartito di competenza, nel quale vi sono materie di competenza dello Stato, dello Stato e delle Regioni e delle Regioni³⁷.

In questo schema apparentemente semplice, vi sono tuttavia diverse connotazioni che incidono sulla sua linearità.

Al riguardo è opportuno sottolineare, fin d'ora, come non sia agevole valutare esattamente l'impatto della nuova tripartizione, per due motivi. *In primis* perchè definire il confine esatto delle competenze è complesso, esso, infatti, tende ad assestarsi nel tempo, a seconda del contesto politico e del ruolo dei soggetti istituzionali che concorrono a definirlo: Parlamento, Governo, Regioni e Corte Costituzionale; in secondo luogo perchè l'interprete nel definire un proprio orientamento può basarsi solo su strumenti delineati in riferimento al sistema costituzionale di

³⁶ Sul tema della competenza esclusiva dello Stato e sul suo compito di dettare le norme generali sul coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario si rinvia alle osservazioni di GALLO, *Quando l'attuazione del federalismo fiscale?*, in Riv. Dir. Trib. ,2003,I,p.388. L'Autore sottolinea che l'espressione "norme generali" sia un concetto semanticamente più restrittivo di "principi fondamentali" quanto meno perchè esso richiede una necessaria esternazione in forma scritta ed un'identificazione più puntuale del precetto.

³⁷ CARETTI, *L'assetto dei rapporti tra competenza legislativa statale e regionale, alla luce del nuovo titolo V della Costituzione: aspetti problematici*, in Le Regioni, n. 6 del 2001, 1226.

ripartizione previgente e non vi è nessuna certezza che essi si conformino nello stesso modo in contesti diversi.³⁸

Ciò premesso si esaminerà il complesso sistema di riparto delle competenze, cercando, nelle pagine che seguono, di porre a raffronto la potestà legislativa esclusiva dello Stato con la competenza residuale delle Regioni.

A tal fine si è reso necessario, preliminarmente, tentare di offrire una classificazione tipologica delle materie di legislazione esclusiva sulla base del diverso modo in cui operano nei confronti delle fonti regionali.

3.3.1. Potestà legislativa esclusiva dello Stato

Il riparto della funzione legislativa tra lo Stato e le Regioni, come indicato dall'art. 117 Cost., pone profondi problemi sia sotto il profilo della definizione del contenuto delle materie sia sotto quello del relativo coordinamento.

E' possibile anzitutto riunire le competenze secondo ampi settori tematici, ciascuno dei quali corrisponde ad una diversa declinazione del principio unitario. Vi sono attribuzioni che coinvolgono: la posizione e la responsabilità dello Stato nelle sue relazioni con l'ordinamento internazionale e comunitario (lettere a, b, i); le politiche di difesa e di

³⁸ Non è detto, ad esempio, che la definizione dei "principi fondamentali", spettanti allo Stato nelle materie concorrenti ex art. 117 novellato, corrispondano ai "principi fondamentali" che limitavano le Regioni nelle materie citate dal vecchio testo dell'art. 117.

sicurezza interna ed esterna (lett. d, h, q); la disponibilità delle leve principali della politica economica e il ruolo di garanzia dello Stato sociale (lett. e, m, o); l'organizzazione amministrativa dello Stato e degli enti sub-regionali nonché la legislazione elettorale (lett. f, g, i, p, r); i rapporti con le confessioni religiose (lett. c); la giurisdizione, l'ordinamento civile e penale, la giustizia amministrativa (lett. l); infine l'ordinamento dell'istruzione scolastica (lett. n). Oltre a quelli enumerati nell'art. 117 secondo comma, ulteriori ipotesi di legislazione esclusiva statale sono desumibili da numerose disposizioni costituzionali³⁹.

Alle potestà normative finora rilevate se ne aggiungono altre, che la giurisprudenza costituzionale ha definito “valori” costituzionalmente protetti «in quanto tal[i] in grado di rilevare a prescindere da ambiti di competenze rigorosamente delimitati»⁴⁰. La Corte fa riferimento alla ricerca scientifica e tecnologica che è stata ascritta alla competenza statale «in relazione ad attività di ricerca scientifica strumentale e intimamente connessa a funzioni statali, allo scopo di assicurarne un migliore espletamento, sia organizzando direttamente le attività di ricerca, sia promovendo studi finalizzati⁴¹ ed alla tutela della cultura⁴².

³⁹ Art. 33, sesto comma; 114, terzo comma; 116, terzo comma; art. 117, quinto e nono comma; art. 118, secondo e terzo comma; 119, terzo, quinto e sesto comma; 120, secondo comma; 125; 132, secondo comma; 133, primo comma.

⁴⁰ Sent. n. 423/2004.

⁴¹ Sentt. nn. 569/2000; 423/2004, 31 e 270/2005.

⁴² Sent. n. 307/2004. In questa decisione la Corte ha ritenuto di poter desumere un titolo di competenza statale dalla previsione dell'art. 9 Cost., che affida alla Repubblica il compito di promuovere «lo sviluppo della cultura e la ricerca scientifica e tecnica». Vale però l'obiezione di SORACE, *L'amministrazione pubblica del patrimonio culturale tra Stato e Regioni: dalla sussidiarietà al «principio dell'intesa» (una prima lettura del Codice dei beni culturali e ambientali)*, in *Le Regioni*, 2005, 317, secondo il quale il nuovo testo dell'art. 114 Cost., nel disporre che la Repubblica è costituita dai Comuni, dalle Province, dalle Città metropolitane,

Le attribuzioni legislative appena elencate, ascrivibili alla categoria della potestà esclusiva, sono tra loro differenziabili in relazione al modo in cui la competenza statale opera nei confronti delle fonti regionali.

Sotto questo profilo possono distinguersi le materie suscettibili di essere individuate oggettivamente e le materie definite in chiave teleologica o comunque “trasversali” in relazione all’oggetto. In questa sede si intende dedicare un approfondimento al quadro delle competenze definite trasversali.

3.3.2 Le competenze trasversali in relazione al fine o in relazione all’oggetto.

La varietà degli ambiti di intervento legislativo statale in via esclusiva ha condotto la dottrina e la giurisprudenza costituzionale ad individuare alcune materie che si atteggiavano come funzioni. Si tratta di competenze spettanti al legislatore statale in grado non solo di incidere su una pluralità di settori ma soprattutto di intervenire su oggetti di competenza regionale, a livello concorrente o residuale esclusivo. Tali materie sono state definite trasversali poiché si trovano al limite tra settori statali e regionali ⁴³.

dalle Regioni e dallo Stato, dovrebbe portare ad escludere che dall’art. 9 possa trarsi con certezza una competenza esclusiva del legislatore statale.

⁴³ BENELLI, Voce *art. 117*, in Commentario breve alla Costituzione, a cura di BARTOLE, BIN, CRISAFULLI, PALADIN, Padova, 2008, 1044, analizza i caratteri delle materie trasversali, indicate anche come competenze trasversali (da FALCON, *Il nuovo Titolo V della parte II della Costituzione*, in *Le Regioni*, 2001, n. 1, 5) o materie non materie (da D’ATENA, *Materie legislative e tipologia delle competenze*, in *Quad. cost.*, 2003, n. 1, 15) o

Esse, difatti, presentando un'intrinseca attitudine ad intrecciarsi con competenze affidate alle potestà legislative delle regioni sembrano esprimere una finalità, piuttosto che delimitare un settore della legislazione.

Sono definite "competenze senza oggetto", in quanto solo attraverso il loro esercizio rendono possibile definire l'ambito di competenza⁴⁴. Infatti, le materie trasversali sono qualificate non già attraverso un criterio oggettivo, cioè attraverso il riferimento a una materia, un bene, un istituto, una struttura amministrativa, bensì secondo un criterio teleologico, cioè tramite l'indicazione di finalità e obiettivi che lo Stato è chiamato a perseguire poiché il loro modo di operare esula da schemi

materie smaterializzate (da BENELLI, *La «smaterializzazione» delle materie. Problemi teorici ed applicativi del nuovo Titolo V della Costituzione*, Milano, 2006) o materie-attività (in LEOTTA, *La competenza legislativa nei sistemi autonomisti. Dalla crisi della sovranità statale all'affermarsi della sussidiarietà*, Milano, 2007, 268). L'Autore specifica che, pur non trattandosi tecnicamente di materie, esse costituiscono il titolo legittimante per l'esercizio del potere legislativo da parte del legislatore statale e che, attraverso tale smaterializzazione, si elide il principio della allocazione formale delle competenze legislative tipico del regionalismo duale. Si vedano, *inter alia*, in tema di materie trasversali: BENELLI, *La «smaterializzazione delle materie». Problemi teorici ed applicativi del nuovo Titolo V*, Milano, 2006; CAVALERI, *La definizione e la delimitazione delle materie di cui all'art. 117 della Costituzione*, e PASSAGLIA, *Osservazioni in tema di definizione e delimitazione delle materie di cui all'art. 117 della Costituzione*, entrambi in AA.VV., *Le competenze normative statali e regionali tra riforme della Costituzione e giurisprudenza costituzionale. Un primo bilancio*, a cura di TARCHI, Torino 2006, 27 ss. e 95 ss.; BENELLI, BIN, *Prevalenza e «rimaterializzazione delle materie»: scacco matto alle Regioni*, in *le Regioni*, 2009, n. 6, 1185; BELLETTI, *I criteri seguiti dalla Consulta nella definizione delle competenze di Stato e Regioni ed il superamento del riparto per materie*, in *le Regioni*, 2006, n. 5, 903; SCACCIA, *Le competenze legislative sussidiarie e trasversali*, in *Dir. Pubb.*, 2004, n. 2, 461; ARCONZO, *Le materie trasversali nella giurisprudenza della Corte costituzionale dopo la riforma del Titolo V, in L'incerto federalismo. Le competenze statali e regionali nella giurisprudenza costituzionale*, a cura di ZANON, CONCARO, Milano, 2005, 189.

⁴⁴ RAGUSA, *Nuovo Titolo V della Costituzione: materie " trasversali " e " titoli di legittimazione " per interventi regionali diretti a soddisfare ulteriori esigenze rispetto a quelle di carattere unitario definite dallo Stato*", in www.diritto.it/articoli/diritto_costituzionale/ragusa.it.

rigidi di riparto di competenze tra legislatore statale e legislatore regionale⁴⁵.

La competenza di tipo teleologico non riguarda più una determinata materia oggettivamente considerata ma si colloca orizzontalmente, andando ad abbracciare tutti quei settori ove gli interessi dello Stato possano rappresentare la finalità principale o concorrente della disciplina di rapporti, comportamenti umani, fattispecie. La competenza è definita in relazione a tutti gli oggetti e rapporti strumentalmente connessi allo scopo o interesse statale, senza che siano preventivamente determinabili le materie in relazioni alle quali tale interesse può venire in considerazione⁴⁶.

Alla tipologia delle materie teleologico-funzionali appartengono la tutela dell'ambiente, dell'ecosistema e dei beni culturali, la tutela del risparmio, della concorrenza, della salute, del lavoro, la valorizzazione dei beni culturali e promozione e organizzazione di attività culturali, il coordinamento della finanza pubblica⁴⁷.

Da quanto finora argomentato emerge chiaramente come le funzioni legislative trasversali si raccordino alle competenze regionali secondo un

⁴⁵ CONCARO, PELLIZZONE, *Tutela della concorrenza e materie trasversali: alcune note a margine della sent. n. 345 del 2004*, nel sito www.forumcostituzionale.it ed in *Le Regioni*, 2005, n. 3, 431, 439.

⁴⁶ Nozione diffusa da FALCON, *Regolamenti statali e leggi regionali. Riflessioni a margine della sentenza della Corte costituzionale 376/2000*, in *Le istituzioni del federalismo*, 2003, 7 ss. e ormai in uso nella giurisprudenza costituzionale.

⁴⁷ MAZZIOTTI, *Considerazioni sui rapporti fra leggi regionali e leggi statali secondo la Costituzione*, Milano, 1959, 55 ss., 171 ss., un'efficace sintesi in NICCOLAI, *Delegificazione e principio di competenza*, Padova, 2001, 166 ss.

modello non tipizzabile in astratto e non riconducibile alla rigida separazione propria delle altre potestà esclusive statali⁴⁸.

Al riguardo alcuni autori hanno parlato di un concorso tra fonte statale e regionale⁴⁹.

La concorrenza con le norme regionali⁵⁰ diviene così elemento essenziale del *modus operandi* delle competenze trasversali. Ciò non autorizza però a concludere, in via generale, che le competenze in oggetto abbiano l'effetto di degradare la potestà legislativa residuale in concorrente e la concorrente in una potestà di mera attuazione-integrazione, quasi che il confine fino al quale la legislazione trasversale è autorizzata a sospingersi possa essere tracciato in linea astratta e aprioristica tenendo conto del tipo di competenza legislativa regionale che subisce l'interferenza statale. Il carattere esclusivo della competenza trasversale consente infatti interventi, regolati dal legislatore statale, adeguati e proporzionati al fine concreto che si voglia raggiungere⁵¹.

⁴⁸ Il rilievo è corrente in dottrina si veda D'ATENA, *Materie legislative e tipologia delle competenze*, in *Quad. cost.*, 2003, 15 ss., 22; RESCIGNO, *Note per la costruzione di un nuovo sistema delle fonti*, in *Dir. pubbl.*, 2002, 786 - 787; BARTOLE, BINI, FALCONI, TOSI, *Diritto regionale dopo le riforme*, Bologna, 2003, 163, ove, in una prospettiva di osservazione speculare rispetto a quella dalla quale qui si muove, si afferma che «non tutte le “materie” di cui all'art. 117, co. 2 Cost., indicano ambiti nei quali la legge regionale non può entrare. A volte, infatti, esse indicano invece momenti di supremazia della legge statale in relazione ad oggetti che di per sé rientrano nelle materie regionali»; ANZON, *I poteri delle Regioni nella transizione*, cit., 200 ss.; MARINI, *La Corte costituzionale*, cit., 2952.

⁴⁹ Il fenomeno, come è stato giustamente rilevato da TOSI, *La legge costituzionale*, cit., in *Le Regioni*, 2001, 1233.

⁵⁰ Che, esclusa la delega della potestà regolamentare, per le altre ipotesi di legislazione esclusiva è assolutamente preclusa.

⁵¹ ANZON, *Le potestà legislative dello Stato e delle Regioni*, Torino, 2005, 55 ed inoltre la replica di D'ATENA, *Il principio unitario nei rapporti tra Stato e Regioni*, in *Scritti in memoria di Livio Paladin*, Napoli 2004. Tutto ciò non riguarda le cd. potestà legislative “funzionali” (tutela della salute, tutela del lavoro, valorizzazione dei beni culturali e ambientali, coordinamento della finanza pubblica), che sono formalmente qualificate come competenze ripartite. In questo caso la misura del concorso con la fonte regionale è rigidamente definita in Costituzione (art. 117, terzo comma, ultima frase).

La circostanza relativa al fatto che la potestà legislativa trasversale non sia preventivamente determinata dalla norma costituzionale sulla competenza, lascia nel vago la questione della predeterminazione della misura distributiva della funzione normativa fra Stato e Regioni.

3.3.3. Potestà legislativa residuale delle Regioni.

La Costituzione, pur definendo espressamente come esclusiva la legislazione statale nelle materie elencate nel secondo comma dell'art. 117 e come concorrente quella di cui al terzo comma del medesimo articolo, non procede ad alcuna qualificazione nei confronti della potestà legislativa spettante alle Regioni in tutte le materie non enumerate, ossia alla cd. competenza residuale⁵².

Considerato che essa rappresenta il più significativo tratto di novità della riforma occorre tracciarne i confini.

Il quarto comma dell'art. 117 la descrive come una competenza generale che spetta alle Regioni «in riferimento ad ogni materia non espressamente riservata alla legislazione dello Stato». La clausola di residualità va peraltro correlata con le previsioni costituzionali che

⁵² Per una disamina teorica delle competenze residuali TORCHIA, *La potestà legislativa residuale delle Regioni*, in *Le Regioni*, 2002, 343 ss. e NIRO, *Note minime sulla potestà legislativa «residuale» delle Regioni ad autonomia ordinaria*, in *Giur.cost.*, 2003, 1855 ss.; RUGGERI, *Potestà legislativa primaria e potestà residuale a confronto* (note minime a Corte Cost. n. 48 del 2003) sul sito di *Federalismi.it*, 2003; CARETTI, *L'assetto dei rapporti tra competenza legislativa statale e regionale alla luce del nuovo Titolo V della Cost., aspetti problematici*, in *Le Regioni*, 2001, p.1229; SCACCIA, *Legislazione esclusiva statale e potestà legislativa residuale delle Regioni*, sul sito *issirfa.cnr.it*; ANZON, *I poteri delle Regioni dopo la riforma costituzionale*, Torino, 2002, p.155 ss.; PINELLI, *Attuazione dell'art.117 della Cost. in materia di legge regionale*, in *AA.VV., Legge La Loggia, Commento alla l. 5 giugno 2003 n.131 di attuazione del Titolo V della Costituzione*, Maggioli editore, 2003.

istituiscono riserve di competenza in favore di altre fonti e particolarmente con gli artt. 114 e 123. A questa stregua la potestà legislativa può dirsi spettare alle Regioni in ogni materia non espressamente riservata alla legislazione statale, e che non sia altrimenti attribuita alla competenza statutaria regionale o alla potestà statutaria e regolamentare degli enti minori, che si dispiega, tanto in relazione alle funzioni fondamentali *ex lett. p)*, quanto per le funzioni conferite con legge statale ai sensi dell'art. 118 Cost., senza incontrare il limite della legislazione regionale.

Questo gruppo, pertanto, è caratterizzato da una doppia novità. In primo luogo si tratta della competenza generale e residuale prima propria dello Stato e che passa, con il nuovo sistema delle fonti, alle Regioni; in secondo luogo questa competenza è del tutto nuova per le Regioni a Statuto ordinario, posto che era in precedenza prevista solo per le Regioni a Statuto speciale, nei rispettivi Statuti e per singole materie, in base a disposizioni - diverse da Statuto a Statuto - che disegnavano tra l'altro specifici confini, di cui non è certa la trasposizione nel nuovo sistema.

3.4. L'art. 119 della Costituzione e il sistema di finanziamento degli enti territoriali

Il varo definitivo della legge costituzionale 18 ottobre 2001 n. 3 avviene in chiusura della XIII legislatura, abrogando l'art. 128 Cost. che

prevedeva che “ le Province e i Comuni sono enti autonomi nell’ambito dei principi fissati da leggi generali della Repubblica che ne determinano le funzioni” e viene completamente riscritto l’art. 119 che detta i principi fondamentali su cui deve fondarsi il sistema di finanziamento di Regioni, Province e Comuni⁵³. Esso stabilisce al primo comma che “ i Comuni, le Province, le città metropolitane e le Regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa” e al secondo comma che “i Comuni, le Province, le città metropolitane e le Regioni hanno risorse autonome. Stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario”. Secondo autorevole dottrina dalla norma⁵⁴, su cui ci si soffermerà per un più approfondito esame al seguito della trattazione, traspare la volontà del legislatore di risolvere alcuni “nodi semantici”

⁵³ Per una bibliografia minima si veda GALLO *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione*, Rassegna Tributaria, anno XLV, n. 2: 585-606, 2002; GIARDA, *Le regole del federalismo fiscale nell’art. 119: un economista di fronte alla nuova costituzione*, in Le Regioni, 2001, pag. 1426; PICA, *Il nuovo testo dell’art. 119 della Costituzione: questioni di interpretazione*, Rivista dei Tributi locali anno XXII, n. 1: 7-10,2002; D’AURO, *L’avvio del federalismo fiscale in Italia dopo l’approvazione del disegno di legge delega concernente l’attuazione dell’art. 119 della Costituzione*, in Il Fisco, 43/2008 e dello stesso autore, *Il federalismo fiscale in Italia dopo l’approvazione della legge delega di attuazione dell’articolo 119 della Costituzione*, in La Finanza Locale, 7-8/2009; GORLANI, *Verso l’attuazione dell’art. 119 Cost., tra razionalizzazione della spesa pubblica e velleità federaliste*, in Diritto e pratica tributaria, 2/2009.

⁵⁴ In proposito GALLO, *Prime osservazioni sul nuovo art.119 della Costituzione*, in Rassegna tributaria 2002 p.586, dopo aver osservato che “di rilievo nel nuovo testo del titolo V sono dunque le posizioni dei Comuni, delle Province e delle Città metropolitane che, specie con riguardo all’autonomia finanziaria, sono poste dall’art.119 sullo stesso piano delle Regioni” ha poi concluso (p.590): “In questa ottica è probabilmente, se non errato, quanto meno discutibile l’aver posto, con l’art.119, commi 1 e 2, formalmente sullo stesso piano Regioni ed enti locali ai fini dell’autonomia tributaria. Infatti, come si è visto, per le prime l’autonomia tributaria si accompagna alla (ed ha la sua fonte nella) potestà legislativa loro attribuita in via primaria dall’art.117, comma 4, e dall’art.23 della Costituzione. Per i secondi, invece, l’autonomia tributaria si colloca – ed altrimenti non poteva essere vigendo l’art.23 – all’interno della potestà legislativa delle Regioni e, quanto ai principi fondamentali, di quella dello Stato”.

presenti nel testo originario che hanno determinato un forte accentramento della finanza territoriale⁵⁵.

3.5. L'articolo 118: l'allocazione delle funzioni amministrative secondo il principio di sussidiarietà

Il trasferimento di funzioni amministrative a Regioni ed Enti locali è un fenomeno che affonda le sue radici nella legge n.59 del 1997 (la prima delle cd. leggi Bassanini) che delegava al Governo il conferimento di funzioni e compiti alle autonomie territoriali, per la riforma della Pubblica Amministrazione e per la semplificazione amministrativa⁵⁶. E' questo testo che introduce al concetto di “ sussidiarietà” inteso quale criterio di allocazione delle funzioni amministrative fra i diversi livelli di governo componenti la Repubblica ai sensi dell'art. 114, comma 1, Cost.; per cui l'Ente titolare delle funzioni amministrative è, in via principale, il Comune, in quanto più vicino alle esigenze dei cittadini che rappresenta. Dette funzioni, possono, tuttavia, essere attratte ai livelli

⁵⁵ In tal senso COVINO, *L' autonomia finanziaria* , in GROPPI,OLIVETTI, *La Repubblica delle autonomie. Regioni ed enti locali nel nuovo titolo V*,p.191; e ancora GALLO, *Prime considerazioni sul nuovo art. 119 Cost.*, in *Rass. Trib.* 2002, p.591; BASSANINI, *Principi e vincoli costituzionali in materia di finanza regionale e locale nel nuovo articolo 119 della Costituzione*, in *Astrid*,Rassegna n. 26/2006, p.13,14;. BRANCASI, *L'autonomia finanziaria degli enti territoriali: note esegetiche sul nuovo art. 119 Cost.*, in *Le regioni*, 2003, n.1; e ancora SALAZAR, *L'art. 119 Cost. tra (in)attuazione e “flessibilizzazione”* (in margine a corte cost. , sentt. Nn. 16 e 49 del 2004), in *Le Regioni*, 2004, 1026 e ss.

⁵⁶ Per un'attenta analisi delle riforme legate alle Leggi Bassanini, si veda VANDELLI, *Il Governo locale*, Bologna,2000,p.102 e s. ; e inoltre PIZZETTI,*Il nuovo ordinamento italiano tra riforme amministrative e riforme costituzionali*, Torino, 2002,p.26 e s..

di governo sovra comunali (Province, Regioni ed infine lo Stato) solo in ipotesi di inadeguatezza e per motivi di unitarietà⁵⁷.

Il principio di sussidiarietà, pertanto, è alla base del federalismo fiscale stabilendo che la fornitura di beni e servizi (e le fonti di finanziamento) debba essere assegnata al livello di governo più basso in grado di svolgere tale funzione.

Al riguardo la dottrina si è espressa in termini di inversione dell'onere della prova dal punto di vista politico-istituzionale⁵⁸. Infatti mentre in precedenza occorreva dimostrare che una funzione potesse essere svolta a livello locale, rimanendo altrimenti di competenza statale, con l'introduzione del principio di sussidiarietà si assiste ad un radicale mutamento di prospettiva: le decisioni possono essere trasferite al livello superiore esclusivamente dimostrando che tale devoluzione dal basso possa garantire risultati più efficienti rispetto a quelli conseguibile a livello inferiore⁵⁹. Sotto questo profilo, dunque, la sussidiarietà opera come criterio generale di delimitazione dell'area delle funzioni locali nella sua accezione orizzontale, cioè intercorrente nei rapporti tra privati

⁵⁷ L'art. 4,co3,lett.a,della legge 59/97 dispone che :”i conferimenti di funzioni alle autonomie territoriale debbano avvenire nell’osservanza del principio di sussidiarietà...,con l’attribuzione della generalità dei compiti e delle funzioni amministrative ai comuni, alle province e alle comunità montane, secondo le rispettive dimensioni territoriali, associative e organizzative, con l’esclusione delle sole funzioni incompatibili con le dimensioni medesime, attribuendo le responsabilità pubbliche anche al fine di favorire l’assolvimento di funzioni e di compiti di rilevanza sociale da parte delle famiglie , associazioni e comunità, alle autorità territorialmente e funzionalmente più vicina ai cittadini interessati”.

⁵⁸ In tal senso MAJOCCHI, *Un nuovo modello di federalismo fiscale* ,in MAJOCCHI ,VELO (a cura di), *Federalismo fiscale:una nuova sfida per l’Europa*,Padova,1999,p.17-18.

⁵⁹ Sul punto PAGALLO, *Testi e contesti dell’ordinamento giuridico*, Padova, 1999,p.172 nota che “il principio di sussidiarietà incrina la visione positivista delle fonti dell’ordinamento in chiave puramente statica e formale introducendo criteri di natura sostanziale che secondo la nozione fondamentale di necessità non possono che misurarsi con il contenuto delle interazioni normative”.

e pubbliche amministrazioni⁶⁰. In tal senso l'art.118 della Carta, introdotto dall'art.4 della l. cost. n.3 del 2001, prevede che “le funzioni amministrative sono attribuite ai Comuni salvo che, per assicurarne l'esercizio unitario, siano conferite a Province, Città metropolitane, Regioni e Stato, sulla base dei principi di sussidiarietà, differenziazione ed adeguatezza”.

Inoltre, come opportunamente osservato in dottrina, nel nuovo testo del Titolo V, il riferimento al principio di sussidiarietà è presente anche in altre disposizioni costituzionali⁶¹. In particolare l'art. 120 Cost., nel prevedere che una legge dello Stato disciplini le modalità di esercizio del potere sostitutivo del Governo, stabilisce che tale legge dovrà ispirarsi al principio di sussidiarietà e di leale collaborazione. In questo senso, il principio di sussidiarietà costituisce sicuramente una direttiva nei confronti del legislatore, nell'ambito di una riserva di legge rinforzata, e, quindi, un limite alla sua discrezionalità⁶².

⁶⁰ Non può non accennarsi in tale sede alla distinzione tra sussidiarietà verticale, quella cioè intercorrente tra i diversi livelli di governo, e orizzontale, intercorrente cioè tra le pubbliche amministrazioni in genere ed i soggetti privati.

⁶¹ URBANI, *L'allocazione delle funzioni amministrative secondo il Titolo V della Cost.: una prima lettura*, in (a cura di) GAMBINO, *Il Nuovo ordinamento regionale*, Giuffrè, Milano, 2003, 85 ss..

⁶² Sulla sussidiarietà nel nuovo Titolo V, parte II, della Costituzione, si veda anche D'AURIA, *Funzioni amministrative e autonomia finanziaria delle Regioni e degli Enti Locali*, in AA.VV., *Le modifiche al titolo V della parte seconda della Costituzione*, in Foro It. n.10, 2001, col.212; FORLENZA E TERRACCIANO, *Regioni ed enti locali dopo la riforma costituzionale. Un federalismo imperfetto*, Milano 2002, p.145 es.; DE CARLI, *Sussidiarietà a governo economico*, Milano 2001, p.63 e ss.

4. Le controversie Stato-Regioni: l'evoluzione e il ruolo degli interventi della Corte Costituzionale

Tale complesso quadro ha determinato l'insorgere di numerose controversie tra Stato e Regioni, legate alla necessità di fissare un confine stabile tra materie di competenza statale e materie di competenza regionale.

In attesa della definitiva attuazione dell'autonomia finanziaria delle Enti territoriali delineata dall'art.119 della Costituzione, le riflessioni sul federalismo fiscale non possono prescindere dalla lettura che la Corte Costituzionale ne ha dato.

Si intende, non pretendendo di esaurire il tema, dare conto del rilevante ruolo di supplenza, assunto dalla giurisprudenza costituzionale, teso a colmare quel vuoto normativo lasciato dal legislatore⁶³.

L'esigenza indefettibile di garantire l'unità e il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario rappresentano la precondizione che la Corte Costituzionale ha individuato per poter procedere

⁶³ Per un'attenta analisi della dottrina : AMATUCCI A., *Autonomia finanziaria e tributaria*, in Enc. Giur.,Agg.Roma, 2003,p.3;FRANSONI, *Osservazioni in merito alla potestà impositiva degli enti locali alla luce della riforma del Titolo V della Costituzione*, in Annali-I della Facoltà di Giurisprudenza di Foggia, Milano, 2005; AMATUCCI F. *I principi e le competenze degli Enti locali in materia tributaria*, in F.Amatucci (a cura di) *Il nuovo sistema fiscale degli Enti Locali*,Torino, 2010;CERULLI IRELLI,*Sul Federalismo Fiscale(prime provvisorie osservazioni)*, in www.astridonline.it,2007;SERRANO, *Brevi considerazioni sugli effetti tributari della riforma del Titolo V della Costituzione*, in Boll.Trib.,2002,p.327e ss.;RUSSO-FRANSONI,*Ripartizione delle basi imponibili e principi di coordinamento del sistema tributario*, Intervento al Convegno "L'attuazione del Federalismo fiscale"Roma, Università La Sapienza, 11 giugno 2010,p. 5 e ss.

all'attuazione del disegno autonomistico affermando altresì la necessità di estendere i principi di coordinamento all'intero sistema delle autonomie locali.

L'inarrestabile e concreta tendenza all'ingerenza del governo centrale negli affari degli enti decentrati ha, da sempre, inciso negativamente sul grado di autonomia di questi ultimi in materia di spesa e di entrate, a causa del continuo intervento del legislatore nazionale sulle materie e sui compiti svolti dalle regioni. Tale situazione è implicita nel concetto di competenza concorrente entro il quale si svolge quasi tutta l'attività regionale. La storia dei rapporti tra Stato e regioni mostra che lo Stato è intervenuto nei settori affidati alla competenza regionale in modo continuativo; spesso ha legiferato su materie che sono al confine tra le competenze legislative dello Stato e quelle delle regioni; spesso ha finanziato attività e compiti attraverso contributi specifici. Dal canto loro le regioni hanno più volte legiferato in materia tributaria e in materia di spesa al di fuori dei propri poteri.

Si è quindi delineato un sistema di federalismo fiscale che si caratterizza per conflitti tra centro e periferia, e che ha incentivato il ricorso alla Corte Costituzionale per risolvere i conflitti di potere sorti tra i diversi livelli di governo.

La Corte, adita ora dallo Stato ora dalle regioni, ha assunto orientamenti mutevoli nel definire le funzioni o materie riservate alla competenza esclusiva dello Stato.

Il più delle volte, nell'inerzia del legislatore la giurisprudenza costituzionale ha tentato di preservare le istanze di unità di coordinamento, anche comprimendo l'autonomia finanziaria e tributaria degli enti territoriali e di avvalorare, in talune circostanze, una concezione "statalista" del coordinamento finanziario, sia sul lato dei poteri impositivi che su quello dei poteri di spesa⁶⁴.

L'analisi sull'evoluzione della giurisprudenza costituzionale non può non prendere le mosse dalla l. n.3 del 2001 (Modifiche al titolo V della parte seconda della Costituzione) che ha dato il via ad un processo federalista reso definitivamente concreto dall'approvazione della legge n. 42 del 2009. Come già detto in precedenza, si è giunti ad un radicale mutamento in ordine al riparto di competenze tra Stato e Regioni, passando da un sistema imperniato sulla competenza esclusiva dello Stato, nella maggior parte delle materie e su una limitata competenza regionale, ad un modello che attribuisce allo Stato la competenza esclusiva solo nelle materie che necessitano di una disciplina a livello centrale, lasciando alle Regioni, nella maggior parte dei casi, una potestà legislativa concorrente rispetto alla quale lo Stato, che si limita esclusivamente a dettare i principi fondamentali.

⁶⁴ Su una concezione statalista del coordinamento finanziario le sent. Cort cost. 296 del 2003, con nota di ANTONINI, *La prima giurisprudenza costituzionale sul federalismo fiscale: il caso dell'Irap*, in giur.trib.,2004,p.17, con nota di MARONGIU, *I tributi propri della regione, secondo la Corte Costituzionale*, in Riv. Dir. Trib.,2004,II,p.169 ess., con nota di GRIPPA SALVETTI, *La legittimità costituzionale di modifiche regionali a leggi statali* e di COVINO, *Deroghe regionali alle leggi statali tra garanzie per il contribuente e conflitto di competenze*, in Giur.Cost.,2004,p.2555 ess.; inoltre le sent.della Corte Cost.n. 37 del 2004, 162 del 2007, 102 del 2008 e 289 del 2008.

In breve gli aspetti più rilevanti della riforma, quali la correlazione tra funzioni e risorse attribuite ai diversi livelli di governo, il superamento della spesa storica con l'introduzione dei costi *standard*, gli strumenti e le procedure di raccordo e di coordinamento della finanza pubblica degli enti territoriali, investono quasi esclusivamente le politiche di spesa. Sotto il profilo delle entrate, invece, lo Stato rimane sostanzialmente *dominus* nella determinazione dei tributi non soltanto propri, ma anche di regioni ed enti locali⁶⁵.

La Corte Costituzionale non ha tardato ad esprimersi in ordine al nuovo riparto di competenze tra Stato- Regioni e nella sentenza n.282 del 2002 ha assunto una prima posizione chiarendo che “nella fase della transizione dal vecchio al nuovo sistema di riparto delle competenze, la legislazione regionale concorrente dovrà svolgersi nel rispetto dei principi fondamentali comunque risultanti dalla legislazione statale già in vigore” pur riconoscendo che “la nuova formulazione dell'art. 117, terzo comma, [...] esprime l'intento di una più netta distinzione fra la competenza regionale a legiferare in queste materie e la competenza statale, limitata alla determinazione dei principi fondamentali della disciplina”.

A questa sentenza ne hanno fatto seguito altre due pronunciate dalla Corte nello stesso giorno: la n. 36 e 37 del 26 gennaio 2004. Nella prima, esprimendosi sulla legittimità costituzionale dei vincoli imposti

⁶⁵ In questa chiave di lettura, anche BRANCASI, *Per "congelare" la potestà impositiva delle Regioni la Corte costituzionale mette in pericolo la loro autonomia finanziaria*, in *Giur. cost.*, 2003, 2564 ss.

con il patto di stabilità interno⁶⁶ afferma che “non è contestabile il potere del legislatore statale di imporre agli enti autonomi, per ragioni di coordinamento finanziario connesse ad obiettivi nazionali, condizionati anche dagli obblighi comunitari, vincoli alle politiche di bilancio, anche se questi si traducono, inevitabilmente, in limitazioni indirette all'autonomia di spesa degli enti”. In sostanza la Corte attribuisce al legislatore la possibilità di imporre vincoli di bilancio (entrata e spesa) giungendo ad affermare che “non può dunque negarsi che, in via transitoria ed in vista degli specifici obiettivi di riequilibrio della finanza pubblica perseguiti dal legislatore statale, quest'ultimo possa, nell'esercizio non irragionevole della sua discrezionalità, introdurre per un anno anche un limite alla crescita della spesa corrente degli enti autonomi, tenendo conto che si tratta di un limite complessivo, che lascia

⁶⁶ Il Patto di stabilità interno, introdotto nell'ordinamento italiano dall'art. 28 della legge n. 448/1998 (legge finanziaria per il 1999) e in seguito più volte modificato, riveste un ruolo decisivo nell'ambito degli strumenti di coordinamento della finanza pubblica al fine di garantire un andamento della finanza regionale e locale coerente con gli obiettivi stabiliti per il saldo delle amministrazioni pubbliche a livello comunitario. Si tratta di norme interne, prevalentemente leggi statali, attraverso le quali Regioni ed Enti locali collaborano sinergicamente al raggiungimento degli obiettivi stabiliti dal Patto di Stabilità e Crescita. Il legislatore statale è chiamato a porre in essere strumenti efficaci di coordinamento e controllo di tutte le componenti della finanza pubblica che, senza pregiudicare l'autonomia degli Enti territoriali, assicurino un'evoluzione delle entrate e delle spese coerente con gli obiettivi che il Governo e il Parlamento hanno fissato negli strumenti di programmazione economico-finanziaria a livello nazionale e comunitario. La manifesta finalità è il coinvolgimento degli Enti decentrati nel raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica assunti con il Patto di Stabilità e Crescita. L'art. 28, al comma 1, estende gli impegni presi in sede comunitaria al governo locale che deve impegnarsi a limitare progressivamente il finanziamento in disavanzo delle proprie spese e pertanto deve ridurre il rapporto tra il proprio ammontare di debito e il prodotto interno lordo. Per una bibliografia minima tra gli altri per un approfondimento sul tema, BARBERO, *Un patto di stabilità interno su scale regionale? L'esperienza delle Regioni a Statuto speciale (e delle Province autonome)*, in www.federalismi.it, 12/2004; CASTALDI, *Il patto di stabilità interno un problema aperto: l'individuazione dell'obiettivo dell'ente*, in *la Finanza locale*, 4/2009 pp. 33-45; COSSIGA, *I riflessi economici del patto di stabilità negli enti locali*, in *la Finanza locale*, 5/2006 pp. 135-150; ORICCHIO, *Patto di stabilità: fuori dal saldo le risorse statali*, in *Guida al diritto*, 6/2009, pp. 53-56; PETRONIO, *Il rispetto del patto di stabilità interno nelle pronunce di controllo sul consuntivo 2005*, in *la Finanza locale*, 9/2007 pp. 87-92.

agli enti stessi ampia libertà di allocazione delle risorse fra i diversi ambiti e obiettivi di spesa”, lasciando dunque ampio spazio di ingerenza al legislatore statale.

La successiva sentenza n. 37 del 2004⁶⁷ afferma testualmente che la possibilità delle Regioni di legiferare in materia tributaria presuppone come “necessaria premessa l’intervento del legislatore statale, il quale, al fine di coordinare l’insieme della finanza pubblica, dovrà non solo fissare i principi cui i legislatori regionali dovranno attenersi, ma anche determinare le grandi linee dell’intero sistema tributario, e definire gli spazi e i limiti entro i quali potrà esplicarsi la potestà impositiva, rispettivamente, di Stato, Regioni ed enti locali”.

Tale orientamento restrittivo della Corte si giustificava per l’esigenza di compensare il vuoto normativo determinato dalla mancanza della legge generale di coordinamento, sulla base del riconoscimento di inderogabili istanze unitarie che non possono, però, secondo la stessa giurisprudenza costituzionale, precludere la compiuta affermazione del principio autonomistico.

Ad una rilettura di più ampio respiro, ispirata al riconoscimento di maggiori spazi autonomistici, giungono le altrettanto celebri sentenze

⁶⁷ In Giur. Cost., 2004, p. 517 e ss., con note di MORRONE, *Principi di coordinamento e “qualità” della potestà tributaria di Regioni e Enti locali* e di BIZIOLI, *I principi statali di coordinamento condizionano l’efficacia della potestà tributaria regionale. La Corte Costituzionale aggiunge un altro elemento alla definizione del nuovo Federalismo fiscale*, in Giur. Cost., 2004, p. 554; GIOVANARDI, *La fiscalità delle Regioni a statuto ordinario nell’attuazione del federalismo fiscale*, in Rass. Trib. 6/2010, p. 1617 e ss.

della Corte Costituzionale n. 102 e 103 del 2008⁶⁸ nelle quali la Consulta si è espressa sulla legittimità di una serie di tributi introdotti dalla legge regionale 29 maggio 2007 n. 2 (finanziaria 2007 della Regione Sardegna).

Tali pronunce hanno assunto un'importanza fondamentale poichè i Giudici delle leggi hanno chiarito una posizione che appare innovativa rispetto al precedente orientamento in tema di riparto di competenze tra Stato e Regioni, espressa nelle sentenze 36 e 37 del 2004..

Nella pronuncia i giudici della Consulta precisano che nella precedente sentenza n. 37 del 2004 si fosse inteso evidenziare, come risulta dalle disposizioni del novellato Titolo V, che è “vietato alle Regioni di istituire e disciplinare tributi propri aventi gli stessi presupposti dei

⁶⁸Invero dalla sentenza 102/2008 emerge che mentre è fatto divieto per le Regioni a Statuto di istituire tributi regionali con lo stesso presupposto di quelli erariali, ciò non rileva per quelle a Statuto Speciale che possono legittimamente istituire tributi propri a condizione che riproducano le *rationes* cui sono ispirati i tributi statali. Sul punto AMATUCCI F., *Principi di ragionevolezza, uguaglianza e capacità contributiva ex artt. 3 e 53 Cost. ed autonomia tributaria delle regioni*, in (a cura di) V. FICARI, *L'autonomia tributaria delle Regioni e degli Enti Locali tra Corte Costituzionale (sentenza n. 102/2008 e ordinanza n. 103/2008) e disegno di legge delega*, Giuffrè editore, 2009, pag. 68, che precisa : “mentre l'armonia delle *rationes* impositive Stato – Regioni speciali sembra significare divieto di eccessiva divergenza delle scelte impositive regionali rispetto alle politiche fiscali nazionali, il divieto di doppia imposizione sullo stesso presupposto (fondato sull'art. 53 Cost.) ritenuto operante secondo i giudici costituzionali nei confronti delle sole regioni a statuto ordinario, appare proprio volto realizzare l'opposta esigenza di diversificazione delle politiche fiscali regionali rispetto a quelle perseguite dallo Stato”. Dunque sulle Regioni a Statuto Speciale, da sempre ispirate a canoni di libertà ed autonomia, da un lato non grava il divieto di doppia imposizione, ma dall'altro saranno obbligate qualora volessero tassare presupposti già colpiti dall'Erario, ad adeguarsi alle politiche fiscali dello Stato centrale.

Ancora sulle sentenze oggetto della trattazione FICARI, *L'autonomia tributaria delle Regioni e degli Enti locali tra Corte Costituzionale (sent. N.102/2008 e ordinanza n. 103/2008) e disegno di legge delega*, Milano, 2009,pg.1 e ss.; e sempre FICARI *Sentenza n.102/2008 della Corte Costituzionale e disegno di legge delega n.1117: prospettive divergenti?* in AA.VV. *L'autonomia tributaria delle regioni e degli Enti locali tra Corte Costituzionale (sentenza n.102/2008 e ordinanza n.103/2008) e disegno di legge delega* (a cura di Ficari), Quaderni della Rivista di diritto tributario, Milano, 2009,117 e ss.; DEMITA, *La Consulta dichiara illegittima la “tassa sul lusso “della Sardegna*, in *Corr. Trib.*,2008,pagg.1864 e ss.; FALSITTA, *Le imposte della Regione Sardegna sulle imbarcazioni e altri beni di lusso nelle “secche” dei parametri costituzionali e comunitari*,in *Corr. Giur.*,2008,pagg.893 e ss.; MARONGIU, *Le tasse” Soru”e l'impatto con la Corte Costituzionale*, in *Giur.Trib.*,2008,pagg.601 e ss.; DEL FEDERICO, *I Tributi sardi sul turismo dichiarati incostituzionali*, in *Dir. Del turismo*, 2008,n.3,pagg.265 e ss..

tributi dello Stato o di legiferare sui tributi esistenti istituiti e regolati da leggi statali”. Viceversa, limitatamente ai tributi propri con presupposti diversi da quelli dei tributi statali, la Corte fin dal 2004 avrebbe “riconosciuto il potere delle Regioni di stabilirli, in forza del quarto comma dell’art.117., anche in mancanza di un’apposita legge statale di coordinamento, a condizione però, che essi, oltre ad essere in armonia con la Costituzione, rispettino ugualmente i principi dell’ordinamento tributario, ancorchè solo incorporati , per così dire, in un sistema di tributi sostanzialmente governati dallo Stato...”.

In sostanza le Regioni avrebbero la facoltà di introdurre tributi negli spazi lasciati liberi dal legislatore statale, pur limitando di fatto, la Consulta, tale ipotesi ai tributi di scopo o *latu sensu* corrispettivi e ciò in ragione del fatto che i principi fondamentali del coordinamento del sistema tributario hanno per oggetto la delimitazione delle sfere di competenza legislativa e presuppongono l’esistenza di una legge che li stabilisca⁶⁹.

Ulteriori spunti di riflessione sul coordinamento della finanza pubblica e sul riparto di competenze tra Stato e Regioni a Statuto autonomo sono offerti dalla sentenza n. 297 del 2009, con cui la Corte Costituzionale

⁶⁹ GIOVANARDI , *Riflessioni critiche sulla ripartizione delle competenze legislative in materia tributaria tra Stato e Regioni alla luce della sentenza della Corte Costituzionale sui tributi propri della Regione Sardegna- nota a Corte Costituzionale 102/2008*, in *Rassegna di diritto tributario*, 5/2008, pp. 1424-1447. L’autore chiarisce come la Corte abbia inteso integrare il precedente orientamento, garantendo la possibilità per le Regioni a Statuto ordinario di legiferare in materia di tributi non istituiti né disciplinati dallo Stato, anche in assenza di principi di coordinamento sul presupposto che il necessario coordinamento nasca dalla necessità di evitare situazioni di contrasto tra fonti normative e di doppia imposizione, da escludersi *in nuce* laddove sia del tutto assente una disciplina statale a monte .

affrontando il tema dei principi di coordinamento della spesa pubblica precisa che “le norme statali che fissano limiti alla spesa delle Regioni e degli enti locali possono qualificarsi principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica alla seguente duplice condizione: in primo luogo, che si limitino a porre obiettivi di riequilibrio della medesima, intesi nel senso di un transitorio contenimento complessivo, anche se non generale, della spesa corrente; in secondo luogo, che non prevedano in modo esaustivo strumenti o modalità per il perseguimento dei suddetti obiettivi”. La Consulta, in sostanza, chiede la verifica in concreto dei principi fondamentali a cui possa ispirarsi il legislatore.

Non sono però solo le carenze sotto il profilo del coordinamento ma soprattutto la non attuazione dell'autonomia tributaria a rivelare le lacune più consistenti della legge n. 42 del 2009. Infatti l'assetto dei poteri insito nella legge n. 42/2009 è espressione di un provvedimento che non scioglie i nodi dell'autonomia tributaria e si colloca pienamente nel solco dei precedenti tentativi di ridefinizione delle relazioni intergovernative finanziarie, incentrati sul lato della spesa e sulle compartecipazioni, lasciando ancora una volta in ombra le potenzialità offerte dall'art. 119, comma 2, Cost., sui tributi propri, rivelando, nel contempo, una concezione statocentrica del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario.

CAPITOLO II - LA LEGGE DELEGA 5 MAGGIO 2009 N. 42

1. Una breve descrizione.

L'approvazione della Legge Delega sul Federalismo Fiscale (legge n. 42 del 2009) ha innescato un processo di riforma che incide sull'articolazione democratica e istituzionale della Repubblica⁷⁰.

Le disposizioni in essa contenute sono destinate a porsi alla base di una vera e propria rivoluzione dei rapporti tra i diversi livelli di Governo nei quali si articola, per riconoscimento costituzionale, l'amministrazione⁷¹.

⁷⁰ Sulla valutazione della estrema complessità e difficoltà dell'intervento riformatore definito "coraggioso" da GALLO, *I capisaldi del federalismo fiscale, Diritto e pratica tributaria*, 2009, I, p. 219; anche MELIS, *La delega sul federalismo fiscale e la cosiddetta "fiscalità di vantaggio": profili comunitari*, *Rassegna Tributaria*, 2009, 4, p. 1001; e ancora per un'attenta analisi RAGUCCI, *La legge delega per l'attuazione del federalismo fiscale (L. 5 maggio 2009, n. 42)*, *Rassegna tributaria* 2010, pp. 736 ss.; inoltre RIVOSECCHI, *Il federalismo fiscale tra giurisprudenza costituzionale e legge n. 42/2009, ovvero: del mancato coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*, *Rivista di diritto tributario*, 2010, I, pp. 49 ss.;

⁷¹ Molti i commenti della dottrina giuspubblicistica alla legge in commento, già nel corso del lungo procedimento legislativo ANTONINI, *I principi innovativi del nuovo disegno di legge*, in *I quaderni di Italianieuropei*, 1, 2009, p.208 ss.; TUCCIARELLI, *Il federalismo fiscale e il raccordo con le autonomie territoriali*, in *I quaderni di Italianieuropei*, 1, 2009, p.182 ss.; RIVOSECCHI, *Il disegno di legge sul federalismo fiscale*, in *I quaderni di Italianieuropei*, 1, 2009, 219 ss.; BIFULCO, *Il Parlamento nella tenaglia degli esecutivi: il federalismo fiscale e la riforma del Senato*, in www.nelmerito.com, 5 marzo 2009; MORRONE, *Verso il federalismo fiscale?*, in *Corriere giuridico*, 11/2008, p.1485; PUZZO, *Prime considerazioni intorno alla legge delega di attuazione dell'art.119 della Costituzione*, in *Astrid Rassegna*, n. 9/2000 (www.astrid.eu); RIVOSECCHI, *La legge delega in materia di federalismo fiscale e il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario: un'occasione mancata*, in www.amministrazioneincammino.luiss.it; COVINO, *Il criterio della standardizzazione dei costi e i meccanismi perequativi nel disegno di legge di delega per l'attuazione dell'art.119 Cost.*, in www.federalismi.it, 7/2009; SALERNO, *Verso l'approvazione finale della legge delega per l'attuazione del federalismo fiscale*, in www.federalismi.it, 7/2009; JORIO, *La legge delega di attuazione del federalismo fiscale*, in www.federalismi.it, 8/2009; RIVOSECCHI, *La legge delega in materia di federalismo fiscale e il coordinamento della*

La legge, approvata dopo un lungo *iter* parlamentare, si compone di 29 articoli, organizzati in dieci Capi, secondo il seguente schema⁷²:

Capo I (artt. 1 – 6) Contenuti e regole di coordinamento finanziario

Capo II (artt. 7 – 10) Rapporti finanziari Stato - Regioni

Capo III (artt. 11 – 14) Finanza degli enti locali

Capo VI (art. 15) Finanziamento delle città metropolitane

Capo V (art. 16) Interventi speciali

Capo VI (artt. 17 – 18) Coordinamento dei diversi livelli di governo

Capo VII (art. 19) Patrimonio di Regioni ed enti locali

Capo VIII (artt. 20 – 26) Norme transitorie e finali

Capo XI (art. 27) Obiettivi di perequazione e di solidarietà per le Regioni

a statuto speciale e per le Province autonome di Trento e di Bolzano

Capo X (artt. 28 – 29) Salvaguardia finanziaria ed abrogazioni.

finanza pubblica e del sistema tributario: un'occasione mancata, in www.amministrazioneincammino.luiss.it.

⁷² Per una prima, ma approfondita, valutazione delle principali questioni emergenti dal testo approvato RAGUCCI, *La legge delega per l'attuazione del federalismo fiscale (L. 5 maggio 2009, n. 42)*, Rassegna tributaria 2010, pp. 736 ss.; STEVANATO, *I <tributi propri> delle Regioni nella legge delega sul federalismo fiscale*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2010, I, p. 395 ss.; GIOVANARDI, *Il riparto delle competenze tributarie tra giurisprudenza costituzionale e legge delega in materia di federalismo fiscale*, *Rivista di diritto tributario*, 2010, I, pp. 29 ss.; RIVOSECCHI, *Il federalismo fiscale tra giurisprudenza costituzionale e legge n. 42/2009, ovvero: del mancato coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*, in *Rivista di diritto tributario*, 2010, I, pp. 49 ss.; DELLA VALLE, *Il c.d. federalismo fiscale nell'ottica del tributarista: nihil sub sole novi*, www.costituzionalismo.it, 18.05.2010; AA. VV., *Il «federalismo fiscale». Commento alla legge n. 42 del 2009* (a cura di FERRARA e SALERNO Jovene Napoli, 2010; AA.VV., *Il federalismo fiscale* (a cura di NICOTRA, PIZZETTI, SCOZZESE), Donzelli Editore Roma, 2009).

Come chiarito nel primo comma dell'art. 1⁷³, la legge si pone come obiettivo l'attuazione dell'art. 119 della Costituzione attraverso la previsione dei principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, l'istituzione ed il funzionamento del fondo perequativo e la determinazione delle regole relative alle risorse aggiuntive e agli interventi speciali, nonché l'adozione di una disciplina relativa al patrimonio delle Regioni e degli enti locali.

Nel rinviare ai paragrafi che seguono l'esame dei principi e dei tratti caratterizzanti la legge delega e al terzo capitolo l'approfondimento delle disposizioni in merito all'autonomia tributaria di Regioni si ravvisa l'opportunità di porre subito in rilievo alcune criticità poste dal provvedimento in esame ed evidenziate in dottrina⁷⁴.

⁷³ Ai sensi del comma 1 dell'art. 1 della legge n. 42/2009, « La presente legge costituisce attuazione dell'articolo 119 della Costituzione, assicurando autonomia di entrata e di spesa di comuni, province, città metropolitane e regioni e garantendo i principi di solidarietà e di coesione sociale, in maniera da sostituire gradualmente, per tutti i livelli di governo, il criterio della spesa storica e da garantire la loro massima responsabilizzazione e l'effettività e la trasparenza del controllo democratico nei confronti degli eletti. A tali fini, la presente legge reca disposizioni volte a stabilire in via esclusiva i principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, a disciplinare l'istituzione ed il funzionamento del fondo perequativo per i territori con minore capacità fiscale per abitante nonché l'utilizzazione delle risorse aggiuntive e l'effettuazione degli interventi speciali di cui all'articolo 119, quinto comma, della Costituzione perseguendo lo sviluppo delle aree sottoutilizzate nella prospettiva del superamento del dualismo economico del Paese. Disciplina altresì i principi generali per l'attribuzione di un proprio patrimonio a comuni, province, città metropolitane e regioni e detta norme transitorie sull'ordinamento, anche finanziario, di Roma capitale».

⁷⁴ MARONGIU, nel testo *Difficoltà attuative per il federalismo fiscale*, Corriere tributario 2009, p. 1823, definisce criticamente il provvedimento definendolo “ poco più del frontespizio e dell'indice di un libro le cui pagine sono ancora bianche”.

1.1. I dubbi di costituzionalità

Tra le questioni dibattute in dottrina sulla legge di riforma, talune attengono al rapporto della legge n. 42/2009, in quanto legge di delegazione⁷⁵, con la Costituzione, come d'altro canto era prevedibile per una legge di riforma che, nella sua stessa intitolazione, si propone attuativa di norma costituzionale⁷⁶. In questa sede si darà sinteticamente conto di talune osservazioni che meritano indubbiamente attenzione⁷⁷.

Un primo filone di interventi critici contesta la genericità di principi e criteri direttivi nonché degli oggetti⁷⁸.

⁷⁵ Sull'uso della delega legislativa, è stato giustamente notato: "I fattori che hanno condotto la legislazione delegata ad assumere un simile ruolo nel sistema delle fonti sono l'opportunità a disposizione del Governo, da un lato, di <incassare il dividendo> politico derivante dall'approvazione parlamentare della legge di delega e, dall'altro, di riservare ad una fase governativa successiva l'adozione della relativa disciplina di dettaglio" (ZACCARIA – ALBANESI, *La delega legislativa tra teoria e prassi*, in AA.VV., *La delega legislativa*, Atti del seminario svoltosi in Roma Palazzo della Consulta 24 ottobre 2008, Giuffrè, Milano, 2009, p. 338)

⁷⁶ Pur sottolineando "il merito di tentare di colmare il vuoto normativo ponendosi come legge generale di coordinamento della finanza pubblica, in espressa attuazione dell'art. 119 Cost.", contesta la scelta di un'attuazione ad esso limitata anziché estesa all'intero Titolo V, RIVOSECCHI, *La delega in materia di federalismo fiscale e il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario: un'occasione mancata*, in www.amministrazioneincammino.it, p. 3. Di diverso avviso si mostra CABRAS *Il processo di attuazione della legge delega in materia di federalismo fiscale: il ruolo del Parlamento, 10 giugno 2009*, in www.federalismo.it, n. 11/2009, secondo il quale "la legge n. 42, infatti, appare in realtà attuativa più che del solo art. 119, del titolo V della Costituzione nel suo complesso che, nelle more del riconoscimento di autonomia di entrata e, sotto numerosi profili, di spesa a Regioni ed enti locali, è risultato per molti aspetti privo di effettività".

⁷⁷ Per un'ampia disamina della giurisprudenza costituzionale di interesse per il federalismo fiscale, si veda Servizi Studi e Bilancio dello Stato Senato della Repubblica – Camera dei Deputati, *Aspetti di rilievo costituzionale del federalismo fiscale*, Dossier n. 57 – Documentazioni e ricerche n. 20, Roma 2008 e Nota breve (ottobre 2008), *Temi di federalismo fiscale. I principi costituzionali*, Roma 2008.

⁷⁸ In particolare PEREZ, *I tributi delle regioni*, in AA.VV., *La legge delega sul federalismo fiscale*, *Giornale di diritto amministrativo*, 2009, (8), p. 817 afferma che "niente, nella legge, è chiaramente identificato" e che la precisazione di molti aspetti è stata rinviata al legislatore delegato, tanto che "per questa insufficienza di contenuti, si può avanzare il dubbio di una non piena conformità della legge alla Costituzione per <difetto di delega>. Infatti il suo oggetto non è definito ed è rinviato al Governo un numero eccessivo di decisioni"; inoltre DE MITA, *Le basi costituzionali del federalismo fiscale*, Giuffrè Milano, 2009, p. 85 che sostiene "La legge delega sul federalismo fiscale approvata dal Parlamento non costituisce <una svolta storica> ma è solo un contenitore ricco di principi più ampi della portata della delega e più

Parte della dottrina infatti individua quale *vulnus* della legge delega la circostanza che la stessa, per molti versi, appaia prevalentemente solo enunciativa di indicazioni generali.

In tal senso è stata sottolineata l'evidente indeterminatezza e la genericità dell'oggetto da disciplinare con i successivi decreti legislativi attuativi, essendo definiti in sede di legge delega unicamente gli "obiettivi" e non i "principi e criteri direttivi" attraverso cui conseguirli⁷⁹.

Altri hanno, invece, espresso dubbi sul procedimento previsto per la redazione dei decreti legislativi⁸⁰ soprattutto per il mancato utilizzo della Commissione Bicamerale per le questioni regionali⁸¹.

Più direttamente legato al tema qui affrontato è, comunque, il profilo della scelta dello strumento della delegazione in relazione al ruolo che il Parlamento era chiamato a svolgere⁸².

avaro nella precisazione dei criteri direttivi che dovrebbero lasciare prevedere le forme di imposizione per i diversi livelli di governo locale".

⁷⁹ JORIO , *L'attuazione del federalismo fiscale*, in JORIO , GAMBINO , D'IGNAZIO , *Il federalismo fiscale. Commento articolo per articolo alla legge 5 maggio 2009, n. 42*, Maggioli editore, Bologna, 2009, pag. 148.

⁸⁰ TUCCIARELLI , *Federalismo fiscale, ma non solo: la legge n. 42 del 2009*, AA.VV., *Il <federalismo fiscale>*, cit., pp. 3 ss..

⁸¹ In sede di audizione al Senato si parlava di un Parlamento "espropriato due volte: la prima nella predisposizione dei decreti legislativi, perché siamo di fronte ad una delega che lascia ampio campo libero al Governo, con la collaborazione della Commissione paritetica ... Il secondo fattore di emarginazione delle Assemblee rappresentative sta nella finzione di gestione, adeguamento e controllo dei nuovi meccanismi che è affidata – a norma dell'art. 4 – ad una Conferenza permanente ad hoc ..." così GROPPI , *Audizione di esperti alle Commissioni Riunite 1°, 5° e 6° del Senato della Repubblica nella indagine conoscitiva sui disegni di legge di attuazione dell'art. 119 della Costituzione in materia di federalismo fiscale del 12 novembre 2008 – resoconto stenografico n. 2*.

⁸² Sul punto c'è stato chi ha parlato di "dismissione" e di "assedio alla cittadella" del Parlamento, di un ruolo del Parlamento "assolutamente marginale", di "grande escluso". In particolare si esprime in questi termini BIFULCO , *Il Parlamento nella tenaglia degli esecutivi: il federalismo fiscale e la riforma del Senato*, in www.nelmerito.it del 5 marzo 2009.

In termini generali, ed esprimendosi con un giudizio di estrema sintesi, autorevole dottrina riassume così il tema oggetto di riflessione: “di fronte a una riforma così profonda dell’intero assetto istituzionale e finanziario, sarebbe stato preferibile evitare la strada del decreto delegato per affrontare il percorso di una legge ordinaria approvata a seguito di approfondita discussione di ogni singola disposizione da parte dei due rami del Parlamento. Come avvenuto per lo Statuto del contribuente e la legge n. 241 del 1990 (leggi che esprimono rispettivamente i principi generali dell’ordinamento tributario e dell’ordinamento amministrativo), anche le disposizioni attuative dell’art. 119 della Cost., riguardando i rapporti finanziari e tributari tra Stato, Regioni ed enti locali avrebbero potuto essere contenute in una legge ordinaria”⁸³.

⁸³ URICCHIO, *Federalismo fiscale: la cornice costituzionale e il modello delineato dalla riforma <Calderoli>*, Diritto e pratica tributaria, 2009, I, p. 286.

2. I principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario nella legge n. 42 del 5 maggio 2009

L'articolo 2 rappresenta il cuore della legge. Esso prevede un'ampia delega legislativa al Governo per l'attuazione dell'articolo 119 della Costituzione e ne definisce, nei primi 2 commi, i "principi e criteri direttivi generali", ulteriormente specificati nei successivi articoli: ad essi dovranno ispirarsi i decreti legislativi "al fine di assicurare (...) l'autonomia finanziaria di comuni, province, città metropolitane e regioni" (art.2/2/1).

La garanzia della autonomia finanziaria delle istituzioni territoriali (Regione, Provincia, Città metropolitana, Comune) rappresenta la principale finalità dell'articolo 119 della Costituzione, in quanto condizione indispensabile per la costruzione di un sistema federale ben funzionante.

Com'è noto l'autonomia delle comunità locali implica, *in primis*, la necessità di avere risorse sufficienti al fine di provvedere alle funzioni proprie e ai compiti assegnati.

I valori alla base di un modello di democrazia pluralista implicano oltre ad un adeguato livello di autonomia anche la continuità nel tempo della stessa nonché un elevato livello di responsabilità delle istituzioni locali

nei confronti dei cittadini, fruitori dei servizi e delle prestazioni da esse erogati.

In questa prospettiva i principi della delega elencati nell'articolo 2 della legge delineano i criteri per individuare un paniere di tributi tale da assicurare risorse idonee a consentire "ai Comuni, alle Province, alle Città metropolitane e alle Regioni di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite", con un adeguato "livello di flessibilità fiscale".

La definizione e l'equa ripartizione delle risorse finanziarie rappresentano un passaggio fondamentale della legge presupponendo, come con chiarezza evidenziato da autorevole dottrina⁸⁴, la necessità di stabilire le regole per la determinazione delle funzioni e dei servizi assegnati a ciascuna istituzione e dei livelli essenziali delle prestazioni da garantire, nonché meccanismi tesi alla standardizzazione dei costi attraverso un'idonea quantificazione degli stessi in relazione a ciascuna funzione prestazione o servizio erogato, affiancati da strumenti di verificabilità e di comparabilità dei bilanci delle pubbliche amministrazioni ai vari livelli.

Prima di procedere oltre nella disamina occorrerà soffermarsi sulla definizione dei principi fondamentali posti alla base del sistema federalista e destinati a garantire un ordinato funzionamento dello stesso.

⁸⁴BASSANINI e MACCIOTTA, *I principi della delega per l'attuazione del federalismo fiscale*, Commento all'articolo 2 della legge n. 42 del 2009 in Astrid 2009.

La configurazione dell'ambito entro cui può esplicarsi la potestà regionale in materia tributaria, tenuto conto della ripartizione della formazione in tema di coordinamento tra la legislazione statale, a cui spetta la determinazione dei principi fondamentali, e la legislazione regionale, rappresenta il punto nodale della riforma.

Nel vecchio come nel nuovo testo costituzionale, la chiave di volta è rappresentata dalla nozione di “coordinamento”⁸⁵, per cui risulta evidente che il punto centrale sia rappresentato dall'individuazione dei principi fondamentali dalla cui corretta configurazione dipende l'ambito di operatività della potestà legislativa regionale.

Già prima dell'entrata in vigore della legge delega n. 42 del 2009 l'individuazione dei principi di coordinamento del sistema tributario era apparsa fondamentale nella costruzione del sistema federalista andando essi a delimitare l'ambito dell'esercizio della potestà legislativa regionale in materia tributaria⁸⁶.

Al riguardo, si era evidenziato come i principi coincidessero con le prescrizioni in grado di fissare la struttura essenziale in tema di coordinamento finanziario. In particolare i principi fondamentali erano stati individuati da un lato in quelle prescrizioni volte ad impedire la sovrapposizione delle forme di prelievo gestite e disciplinate ai diversi

⁸⁵ CARAVITA, *La Costituzione dopo la riforma del Titolo V. Stato, Regioni, e autonomie fra Repubblica ed Unione Europea*, Giappichelli, 2002, p.142; MUSUMECI, *Autonomia finanziaria, livelli di governo e finanziamenti delle funzioni*, in BETTINELLI-RIGANO, *La riforma del Titolo V della Costituzione e la giurisprudenza costituzionale*. Atti del seminario di Pavia 6 e 7 giugno 2003, Giappichelli, Torino, 2004, pag.10 e ss..

⁸⁶ ANTONINI L. *L'Attuazione del federalismo fiscale*, in *Rivista di diritto pubblico, comunitario e comparato*, 24 febbraio 2005.

livelli di governo⁸⁷, dall'altro nelle regole base che garantiscono l'unità, l'omogeneità e la razionalità dell'ordinamento tributario nel suo complesso. Ulteriori principi potevano essere quelli della semplificazione degli adempimenti a carico dei contribuenti, dell'efficienza in termini di costi e benefici nell'applicazione dei tributi, della trasparenza in tema di entrata e di spesa.

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

- a) nell'art. 2, comma 2, lett. E) dove è sancita la “*territorialità*” dei “*tributi regionali e locali*”(cd. principio di territorialità);
- b) nell'art. 2, comma 2, lett. o) che impone l'“*esclusione di ogni doppia imposizione sul medesimo presupposto, salvo le addizionali previste dalla legge statale o regionale*” (cd. divieto di doppia imposizione).
- c) nell'art. 2, comma 2, lettera p) della legge delega che stabilisce “*la tendenziale correlazione tra prelievo fiscale e beneficio connesso alle funzioni esercitate sul territorio*” (cd. principio di correlazione).

Prima di esaminare nello specifico i principi su ricordati, si ravvisa l'opportunità di porre in evidenza un ulteriore criterio posto dalla legge delega : il principio di contenenza.

⁸⁷ Tra gli altri PORCARO, *Il divieto di doppia imposizione nel diritto interno. Profili costituzionali, interpretativi, procedurali*, Padova, 2001.

Si tratta di un concetto di origine dottrinale recepito con la legge n. 42/2009⁸⁸. Esso può essere definito come il “principio secondo il quale è posto a carico delle regioni, che vogliono esercitare la potestà legislativa d'imposizione, l'obbligo di previamente valutare la continenza dell'interesse espresso dall'elemento materiale del presupposto (che vanno a scegliere) negli interessi compresi nell'elencazione costituzionale delle competenze regionali”⁸⁹.

Tale autorevole dottrina sostiene che lo Stato (inteso come Stato - persona) e le Regioni, siano entrambi subordinati al rispetto dell'ordinamento giuridico vigente. Da ciò deriverebbe l'indipendenza delle Regioni rispetto allo Stato.

Invero, essendo l'ordinamento giuridico regionale cosa diversa, sebbene strettamente connessa, rispetto a quello statale, allora anche l'autonomia impositiva, potrebbe essere autonomamente esercitata dalle Regioni, purché nell'ambito delle competenze stabilite dall'art. 117 Cost.

⁸⁸ art. 2, comma 2, lettera p) della legge delega n. 42/2009.

⁸⁹ GALLO, *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 Cost.*, in “Rassegna tributaria”, 2002, pagg. 585 e seguenti. In tal senso anche FICARI, *Sulla legittimità dell'imposta regionale sarda sulle seconde case ad uso turistico*, in *Diritto del Turismo*, 4/2007, pag. 369 secondo cui “i tributi propri regionali, nelle intenzioni del riformatore costituzionale, sono profondamente legati al principio della c.d. continenza in ragione del quale vi dovrebbe essere un'intima relazione tra l'elemento materiale assunto dal legislatore regionale nel presupposto e gli interessi che si rapportano alle materie di esclusiva competenza regionale”. Per una sua definizione in termini economici si veda SVIMEZ, *Quaderno 21, Il federalismo fiscale “schede tecniche” e “parole chiave”*, pagg. 184-185 secondo cui “si intende per continenza il principio che la collettività che esprime, attraverso i meccanismi democratici, il governo dell'Ente territoriale coincida, o tenda a coincidere, con quella su cui gli effetti delle scelte di cui si tratta si verificano”.

In altre parole, dal combinato disposto dell'art. 119 Cost., commi 1 e 2, e dell'art. 117 Cost., comma 4, emergerebbe una potestà legislativa tributaria delle Regioni dei cui vincoli si è già discusso in precedenza.

Inoltre va dato conto di alcuni autori che non condividono l'esistenza della continenza. Essi, oltre a considerazioni di natura politico-finanziario, ritengono che tale principio in verità non trovi riscontro nel dettato costituzionale che, invece, riconosce un'ampia autonomia di entrata e, quindi, impositiva, agli Enti territoriali⁹⁰.

Infine, prima di procedere oltre nell'esame del testo della legge delega, va dato conto di un ulteriore principio in virtù del quale i decreti delegati devono assicurare la “salvaguardia dell'obiettivo di non alterare il criterio di progressività del sistema tributario” (art. 2, comma 2, lett. 1)⁹¹.

Com'è noto il sistema tributario è informato a criteri di progressività (art.53, secondo comma, Cost.).⁹² In estrema sintesi, si ricorda che la progressività realizza il principio solidaristico in base al quale si ha il dovere di concorrere alle spese pubbliche seconda la propria capacità contributiva. Esso rappresenta, inoltre, uno dei principali strumenti per

⁹⁰ GIOVANARDI, *Riflessioni critiche sulla ripartizione delle competenze legislative in materia tributaria tra Stato e Regioni alla luce della sentenza della Corte Costituzionale sui tributi propri della Regione *Sardegna*, in *Rassegna tributaria*, 2008, pagg. 1435 e seguenti, che dimostra come, nel caso in cui l'Erario ritiri le sue pretese su imposta di registro, imposte ipotecarie o catastali, tributo successorio, in Le Regioni non potranno sostituirsi allo Stato a causa del principio di continenza, sebbene questi tributi siano piuttosto connessi col territorio e vadano a finanziare l'autonomia politica delle stesse.

⁹¹ RUSSO e FRANZONI, *Coordinamento del sistema tributario*, in *Rassegna Tributaria* n. 6/2010, pagg. 1575 e ss.; MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Torino, 1991, p.82 e ss.; RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Parte generale, Milano, 2002, p.90.

rimuovere gli ostacoli di ordine economico in vista della realizzazione dell'uguaglianza sostanziale dei cittadini che, ai sensi del secondo comma dell'art.3 Cost., è il complemento necessario della uguaglianza formale di fronte alla legge garantita dal primo comma.

Brevemente si ricorda che in dottrina dominano due orientamenti in ordine al significato da attribuire al concetto di capacità contributiva.

La dottrina dominante ritiene che tale capacità corrisponda all'attitudine a pagare il tributo, ossia alla titolarità di situazioni giuridiche soggettive di contenuto tale da consentire l'estinzione dell'obbligazione tributaria⁹³.

Queste condizioni possono essere incluse nel presupposto d'imposta (capacità cd. oggettiva), o rinvenirsi nel patrimonio del soggetto passivo (capacità cd. oggettiva). Diversamente, altra autorevole dottrina individua la capacità contributiva anche solo nella "mera possibilità di misurare in denaro situazioni di diversa (e per alcuni relativamente maggiore) capacità di soddisfare bisogni e interessi"⁹⁴.

In particolare, per tornare alla lettera della legge delega, la disposizione assume un rilievo in "negativo" stabilendo che il complesso dei tributi regionali e locali debba essere ispirato alla mera "non alterazione" del criterio di progressività. In questo senso si è affermata la tendenziale non idoneità a connotare in senso progressivo la fiscalità generale da parte dei tributi regionali e locali in ragione della loro "realità". Di qui la presunzione secondo cui, fermi restando tali caratteri generali e, in

⁹³ GAFFURI, *Diritto tributario*, Padova, 2009, pag. 35.

⁹⁴ FEDELE, *La funzione fiscale e la "capacità contributiva"*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, a cura di PERRONE e BERLIRI, Roma, 2006, pagg. 15 e ss.

qualche misura, immanenti dei tributi regionali e locali, occorra comunque intervenire al fine di “modularli” per salvaguardare il criterio di progressività sul piano generale⁹⁵.

Sotto un profilo più generale la Corte costituzionale ha detto ripetutamente che la progressività debba ricorrere non in ogni imposta, ma nel sistema nel suo complesso.

Considerata, però, la pluralità dei sistemi tributari (statale, regionale, locale) si pone il problema se la progressività debba rinvenirsi in ciascuno di essi o solo in quello complessivo.

Nel primo caso, ogni Regione dovrebbe assicurare la progressività del suo sistema. Nel secondo, la progressività dovrebbe ricorrere nel sistema tributario, che oggi si potrebbe definire della Repubblica, secondo la nozione che si ricava dall’art.114 Cost. Quest’ultimo sembra il criterio seguito dalla legge n.42/2009 (art.2.2, lett.1)

E’ stato rilevato infine, che il perseguimento di politiche redistributive difformi a livello di singole regioni produrrebbe effetti contraddittori, sopra tutto alla luce del fatto che i contribuenti possono essere indotti a cambiare residenza⁹⁶.

⁹⁵ RUSSO e FRANZONI *Coordinamento del sistema tributario*, in *L’attuazione del federalismo fiscale*, Atti del Convegno svoltosi venerdì 11 giugno 2010, presso l’Università La Sapienza di Roma, in *Rassegna Tributaria*, n. 6/2010 pagg. 1575 e ss.

⁹⁶ CERIANI, *Federalismo, perequazione e tributi : dalle riforme degli anni novanta al nuovo Titolo V*, in BASSANINI e MACIOTTA, *L’attuazione del Federalismo fiscale, una proposta*, in *Quaderni di Astrid*, Bologna, Il Mulino, 2003 cit. p.1685.

2.1. Il principio di territorialità

Il principio di territorialità consiste nel criterio in virtù del quale a Regioni ed Enti Locali dovrebbero spettare quei tributi che presentano un ragionevole collegamento con il territorio di competenza.

Esso rinviene il fondamento costituzionale nell'art. 119, comma 2, Cost., che regola l'attribuzione delle sole compartecipazioni ai tributi erariali, ed assurge a principio generale di coordinamento valido per tutte le "risorse autonome" di Regioni ed enti locali attraverso la legge n. 42/2009.

La *ratio* alla base di tale criterio è individuata nel raggiungimento progressivo del coordinamento dei sistemi tributari a livello regionale e locale ispirata, altresì, ai principi di solidarietà (art. 2 Cost.) e di eguaglianza (art. 3 Cost.). Infatti la localizzazione del sistema tributario non ha quale finalità esclusivamente il ridimensionamento dell'intervento statale ma anche la equiordinazione tra i diversi livelli degli enti territoriali.

I limiti territoriali del dovere contributivo sono stati concepiti quale conseguenza della necessaria appartenenza del contribuente alla comunità di appartenenza, per il finanziamento delle cui spese il tributo è prelevato.

In base al principio di territorialità, pertanto, il finanziamento di origine tributaria deve fondarsi sull'attribuzione agli enti territoriali di una

quota del gettito fiscale derivante dalla politica tributaria statale e riferibile al loro territorio.

Il territorio di riferimento del gettito verrà accertato con criteri diversi, a seconda del presupposto assoggettato ad imposizione.

Il gettito da ripartire secondo il principio di territorialità potrà essere generato in tre modi:

1) con la attribuzione di compartecipazioni al gettito di tributi erariali (in particolare di IVA e IRPEF);

2) con l'istituzione e regolazione da parte dello Stato di tributi il cui gettito sarà interamente attribuito

all'ente territoriale (sono i cosiddetti tributi propri "derivati", di cui l'IRAP è un esempio, anche se la legge ne prevede la sostituzione con altri tributi);

3) con l'istituzione e regolazione da parte dello Stato di addizionali sulle basi imponibili di tributi erariali (in particolare l'addizionale IRPEF).

La legge n. 42 apre anche uno spazio alle Regioni per quanto riguarda il fisco locale, in quanto con legge regionale potranno essere attribuite agli enti locali ulteriori entrate tributarie: compartecipazioni ai tributi regionali o sub-compartecipazioni ai tributi erariali; istituzione di tributi locali (aventi presupposti non già assoggettati all'imposizione erariale o regionale) e di addizionali su tributi regionali.

2.2.. Il divieto di doppia imposizione

L'art. 2, comma 2, lett. o), della l. n. 42 del 2009 stabilisce l'«esclusione di ogni doppia imposizione sul medesimo presupposto, salvo le addizionali previste dalla legge statale o regionale».

Il divieto di doppia imposizione regionale rinviene la sua *ratio* nella necessità di evitare che il sistema tributario regionale entri in conflitto con quello statale.

In particolare, l'art. 2, lett. o) e t), della legge n. 42/2009, esclude espressamente, sia la possibilità di ogni doppia imposizione regionale sul medesimo presupposto statale⁹⁷, sia ogni intervento della regione sulle basi imponibili e sulle aliquote dei tributi che non siano del proprio livello di Governo.

Questo dovrebbe significare che, fermo restando l'attuale sistema tributario statale, il divieto di doppia imposizione regionale, opera quale fondamentale principio di coordinamento.

In sede di commento al disegno di legge delega, si è rilevato che il divieto di doppia imposizione possa incidere eccessivamente sull'autonomia degli enti sub-statali rendendola, di fatto, troppo limitata⁹⁸. E' stato osservato, infatti, che i presupposti economici da

⁹⁷ Salvo le addizionali previste dalla legge statale o regionale.

⁹⁸ Tra gli altri ANTONINI, *L'attuazione del federalismo fiscale*, in Rivista di diritto pubblico, comunitario e comparato, 24 febbraio 2005, che sottolinea il rischio che un'interpretazione estremamente stringente del divieto di doppia imposizione da parte dello Stato possa nullificare l'autonomia impositiva degli altri enti semplicemente estendendo la propria potestà

assoggettare ad imposizione sono limitati (reddito, patrimonio, consumi e trasferimenti) e che sono quasi totalmente utilizzati dalla legislazione statale, per cui lo spazio per l'autonomia tributaria delle regioni appare decisamente limitata.

In tal senso rimarrebbero i tributi c.d. para-commutativi, ovvero istituiti sulle prestazioni erogate dalle regioni (in particolare, sanità, assistenza ed istruzione) con il rischio di spostare l'equilibrio del sistema dalla fiscalità contributiva alla fiscalità commutativa. Infatti gli enti meno virtuosi o quelli con minore capacità fiscale potrebbero dover ricorrere a tali forme impositive per coprire gli eventuali disavanzi finanziari prodotti nell'esercizio delle proprie funzioni.

Il divieto di doppia imposizione comporta un'ulteriore conseguenza, che si intende brevemente esporre, legata al profilo di un imperfetto allineamento tra il regime applicabile alle regioni a statuto ordinario e quello applicabile alle regioni a statuto speciale.

La discrasia tra i poteri impositivi riconosciuti alle regioni a statuto ordinario e quelli riconosciuti alle regioni a statuto speciale è, infatti, uno dei profili critici dell'attuazione del progetto federalista.

In attesa della fissazione, da parte dello Stato, dei principi di coordinamento va richiamata, come già analizzato in precedenza, la posizione della Corte Costituzionale. Essa, nella nota sentenza n. 102 del

su tutte le materie imponibili. Pertanto, l'auspicio che nella traduzione di questo principio si cerchi di raggiungere un punto di equilibrio tra questi due opposti rischi.

2008⁹⁹ ha ritenuto che spetta alle regioni una potestà normativa di imposizione ma, al contempo, ne ha ridotto il contenuto escludendo che le Regioni possano istituire tributi che hanno gli stessi presupposti o le stesse basi imponibili di quelli erariali già vigenti. Pertanto dovrebbe sempre essere lo Stato ad individuare gli spazi e i limiti entro i quali potrà esplicarsi l'autonomia tributaria regionale.

L'atteggiamento tenuto dalla Corte Costituzionale nei confronti delle Regioni a Statuto Speciale è apparso, invece, meno rigido.

Invero, la Corte Costituzionale, con la sentenza n. 102 del 2008, pronunciandosi sulla legittimità dei "tassa sul lusso" istituita dalla Regione Sardegna, ha affermato che, dovendo i prelievi propri delle Regioni ispirarsi ai principi del sistema tributario statale, non sarebbe precluso alle Regioni a statuto speciale di istituire e disciplinare tributi aventi lo stesso presupposto dei tributi statali. Tale conclusione si fonda sulla circostanza che ai tributi propri delle Regioni a statuto speciale non si applicano i limiti di cui agli artt. 117 e 119 Cost.

Si è giunti all'emanazione della legge delega quindi in un contesto costituzionale in cui la discrasia tra Regioni a statuto ordinario e Regioni a statuto speciale è evidente.

Le prime soggiacciono ad un vero e proprio divieto di sovrapposizione rispetto a tributi statali, le seconde, al contrario, per effetto della prevalenza, stabilita dall'art. 10 della legge costituzionale n. 3/2001, delle

⁹⁹ Corte Costituzionale, sentenza 15 aprile 2008, n. 102. In tale sede, la Consulta ha affermato che "le regioni a statuto ordinario sono assoggettate (...) al divieto di istituire o disciplinare tributi già istituiti da legge statale o di stabilirne altri aventi lo stesso presupposto (...) fino all'emanazione della legislazione statale di coordinamento".

regole statutarie sulla disciplina del Titolo V, non sono sottoposte al medesimo divieto, fatta salva la necessità che i tributi regionali che si sovrappongono ai tributi statali non vadano in conflitto con gli istituti su cui si reggono i tributi statali e con le *rationes* ispiratrici degli stessi.

La legge delega, in linea di principio dunque, ricalca l'impostazione seguita dalla Corte Costituzionale.

2.3. Principio di correlazione

Il principio di correlazione rinviene la propria origine nell'art. 2, comma 2, lettera p) della legge delega n. 42/2009. Esso precisa che i successivi decreti legislativi si dovranno basare sulla "tendenziale correlazione tra prelievo fiscale e beneficio connesso alle funzioni esercitate sul territorio in modo da favorire la corrispondenza tra responsabilità finanziaria e amministrativa; contenenza e responsabilità nell'imposizione di tributi propri"¹⁰⁰.

La correlazione viene ulteriormente richiamata anche dall'art. 10, comma 1, lettera d) in cui si prevede una "verifica periodica della congruità dei tributi presi a riferimento per la copertura del fabbisogno

¹⁰⁰ Sul punto FREGNI, *Riforma del Titolo V della Costituzione e federalismo fiscale*, in *Rassegna tributaria*, 3/2005, pagg. 684 e seguenti secondo cui "l'esigenza di introdurre la correlazione era avvertita come improcrastinabile"; VITALETTI, *Il sistema tributario nel contesto federalista: le proposte dell'Alta Commissione*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1/2006, pag. 74, secondo cui "tale principio è piuttosto nuovo nella formulazione, ma è antico nella sostanza, rimandando al principio del beneficio".

standard di cui all'articolo 8, comma 1, lettera g), sia in termini di gettito sia in termini di correlazione con le funzioni svolte”.

In sostanza sarà rispettata la correlazione laddove i tributi destinati al finanziamento dei livelli essenziali delle prestazioni indicati dall'art. 8, comma 1, lettera d) ¹⁰¹ risultino sufficienti per la copertura dei costi standard e siano coerenti con il principio di correlazione.

La dottrina economica non precisa quali siano i servizi da finanziare tramite tributi coerenti alla correlazione, che dovranno essere valutati caso per caso in base alle esigenze della popolazione ¹⁰².

Il principio di correlazione trova la sua logica espressione negli Enti territoriali piuttosto che nello Stato, a cui competeranno funzioni esercitate nell'interesse della intera comunità (ad esempio politica estera, redistribuzione del reddito, politiche macroeconomiche, livelli essenziali delle prestazioni, ecc.) in ragione della loro vicinanza rispetto alle esigenze dei cittadini ¹⁰³.

¹⁰¹ Ossia :addizionale regionale all'IRPEF, compartecipazione regionale all'IVA, IRAP (sino alla data della sua sostituzione con altri tributi che presumibilmente dovranno produrre lo stesso gettito) e tributi propri derivati non specificati dal legislatore,

¹⁰² Tra gli altri BASILAVECCHIA, DEL FEDERICO, OSCULATI, *Il finanziamento delle Regioni a Statuto Ordinario mediante tributi propri e partecipazioni: basi teoriche ed evidenza empirica nella difficile attuazione dell'art. 119 Cost.*, in *Le istituzioni del Federalismo*, 5/2006, pag. 703.

¹⁰³ La dottrina al fine di dare una concreta esecuzione al principio della correlazione, ai fini di un corretto *tax assignment*, assegna agli Enti Locali:

- i tributi sugli immobili;
- i tributi che colpiscono determinati tipi di consumo;
- le tariffe ed i ticket sulle prestazioni di servizi pubblici o fornitura di beni pubblici a fronte di una domanda divisibile.

La scelta di tali tributi locali dipende da considerazioni economiche quali la loro capacità ad avere un effetto redistributivo nullo o limitato.

La concreta corrispondenza tra cosa tassata e cosa amministrata determina un vincolo di complementarità tra correlazione e trasparenza. Al riguardo l'art. 1, comma 1 della legge sul federalismo fiscale, sancisce, infatti, la “massima responsabilizzazione e l'effettività e la trasparenza del controllo democratico nei confronti degli eletti”. Segue l'art. 2, comma 2, lettera dd) che stabilisce la massima trasparenza nelle scelte economico-finanziarie dell'Ente.

Un'ulteriore espressione della correlazione, oltre alla trasparenza, è il principio di territorialità enunciato dall'art. 2, comma 2, lettera hh) e disciplinato dall'art. 7, comma 1, lettera d) della legge n. 42/2009¹⁰⁴; inteso nel senso che il prelievo fiscale locale dovrà riguardare esclusivamente i residenti dell'Ente territoriale ed il relativo gettito dovrà beneficiare unicamente gli stessi.

In termini più strettamente economici dovrà essere garantita la non esportabilità (cd. effetto *spillover* o traboccamento) dell'imposta per

Più in generale il principio di correlazione trova la sua massima espressione nei tributi di scopo e nei tributi corrispettivi (noti anche come paracommutativi o causali), la cui gestione è affidata agli Enti territoriali. Tali tributi, stando alla proposta formulata dall'ACoFF, saranno non solo rispettosi del principio del beneficio ma dovranno essere “costruiti” in modo da far emergere anche la loro natura contributiva. Tra gli altri TOSI, Considerazioni sulla fiscalità degli enti locali nel disegno di legge di riforma federalistica dell'ordinamento tributario, in Rivista di diritto tributario, 11/2008, pagg. 941-974, in Rivista di diritto tributario, 11/2008, pagg. 941-974; DEL FEDERICO, *La tassazione locale degli immobili: aspetti di criticità, esperienza di diritto comparato e proposte di riforma*, in La Finanza Locale, 3/2004, pag. 15; DEL FEDERICO, *Autorità e consenso nell'imposizione tributaria: riflessioni sui tributi paracommutativi e sulle tasse facoltative*, disponibile su www.astrid-online.it; ALFANO, *L'applicazione di tributi ambientali nel nuovo contesto della finanza regionale*, in Tributi Impresa, 3/2005, pagg. 17-38; SCHIAVOLIN, *Irap, federalismo fiscale, principio di correlazione*, in Federalismo fiscale, 1/2008, pag. 50.

¹⁰⁴ Presidenza del Consiglio dei Ministri – Dipartimento per le riforme istituzionali, L'attuazione del federalismo fiscale, Note informative, pagg. 22-23 “una prima forma di correlazione è il principio di territorialità: legame tra territorio e gettito del tributo che su quel territorio rimane”

cui il tributo dovrà interessare solo i soggetti, generalmente i residenti, che fruiscono effettivamente dei servizi offerti dall'Ente territoriale.

In tal senso si è espresso l'art. 2, comma 2, lettera p) della legge delega n. 42/2009 che sancisce come la correlazione si dovrà applicare con riferimento "alle funzioni esercitate sul territorio", lasciando intendere che solo i residenti o, comunque, chiunque si avvantaggi della prestazione sarà tenuto a corrispondere il relativo tributo¹⁰⁵.

2.4. Il principio di "leale cooperazione" e il federalismo solidale

Il principio di "lealtà istituzionale fra tutti i livelli di governo" rappresenta il fondamento su cui si basa la struttura attuativa del federalismo fiscale, insieme al connesso principio del "concorso di tutte le amministrazioni pubbliche al conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica nazionale in coerenza con i vincoli posti dall'Unione europea e dai trattati internazionali" (art. 2/2/b)¹⁰⁶.

¹⁰⁵ Tal senso FREGNI, *Riforma del Titolo V della Costituzione e federalismo fiscale*, in Rassegna tributaria, 3/2005, pagg. 684 e seguenti; SVIMEZ, Quaderno 21, *Il federalismo fiscale "schede tecniche" e "parole chiave"*, pag. 185 secondo cui "se una collettività fruisce degli effetti positivi delle scelte di un Ente territoriale, è giusto che gli oneri prodotti da queste scelte restino "correlativamente" a suo carico".

¹⁰⁶ Come tutti i grandi principi, il principio di leale collaborazione non ha una data di nascita precisa. Tuttavia si può convenzionalmente fissare il momento della sua affermazione nella giurisprudenza della Corte costituzionale in un *obitum dictum* con cui termina la sent. 219/1984. Dopo una lunga motivazione che risponde ad una sequela di questioni di legittimità costituzionale sollevate contro la legge quadro sul pubblico impiego, la Corte conclude con una considerazione posta a mo' di esortazione. A questo punto, raccogliendo le cose fin qui dette con lo scarso ordine sistematico consentito dal numero, dalla sovrapposizione e dall'intreccio delle questioni sottoposte, la Corte può

Si tratta di un complesso di principi che vanno interpretati in una prospettiva sistemica delineata sia dalla nuova formulazione dell'articolo 114 che, come precisato, ha attribuito pari dignità costituzionale ai diversi livelli di governo, sia dalla lettura dell'intero Titolo V, sia dai generali principi della Costituzione previsti dall'articolo 117, primo comma, e dal secondo comma dell'articolo 119 della Costituzione.

Il federalismo della Costituzione italiana è, infatti, un federalismo “solidale”, che si fonda su una struttura di cooperazione-sussidiarietà, volta a garantire una effettiva tutela della universalità dei diritti dei cittadini e al contempo la crescita della comunità nazionale attraverso un circuito responsabile tra prelievo e impiego delle risorse, incentivando la sinergia fra iniziativa privata e intervento pubblico in una logica di efficienza.

3. I meccanismi di perequazione

Il sistema della finanza può determinare, per alcuni livelli di governo, un'imperfetta corrispondenza tra entrate e uscite. Tale asimmetria genera dei *gap* fiscali che rendono necessaria la definizione di meccanismi per l'assegnazione delle risorse che, riducendo parzialmente o totalmente tali

concludere che l'accoglimento di alcune censure, il rigetto di altre nei sensi di cui in motivazione, la dichiarata inammissibilità di alcune questioni, l'infondatezza di tutte le altre, cioè il risultato complessivo dell'esame della Corte, quale è registrato nel dispositivo della presente sentenza, consentono di esprimere l'auspicio che nell'applicazione della legge i rapporti tra Stato e Regioni ubbidiscano assai più che a una gelosa, puntigliosa e formalistica difesa di posizioni, competenze e prerogative, a quel modello di cooperazione e integrazione nel segno dei grandi interessi unitari della Nazione, che la Corte ritiene compatibile col carattere garantistico delle norme costituzionali.

divari, risultino più equi e finanziariamente sostenibili. Il meccanismo della perequazione si sostanzia, pertanto, nell'assegnazione a ciascun governo locale di un trasferimento pari alla differenza tra spese e risorse effettive¹⁰⁷. Tradizionalmente i meccanismi di perequazione si distinguono tra verticali, laddove il governo centrale trasferisce risorse agli enti territoriali svantaggiati, e orizzontali, laddove il trasferimento di risorse avviene tra enti allo stesso livello.

La perequazione, inoltre, può essere totale o parziale a seconda che si provveda o meno a finanziare integralmente la differenza fra la capacità fiscale della singola regione e la capacità media. Nel primo caso, si integra completamente la differenza di gettito pro capite rispetto alla media nazionale; nel secondo caso, si integra la capacità fiscale regionale per una quota percentuale della differenza rispetto alla media nazionale.

La necessità di evitare comportamenti opportunistici dei governi sub-centrali, che potrebbero derivare da tali trasferimenti, ha spinto la dottrina economica ad analisi specifiche dirette ad individuare parametri e indicatori adatti a costituire la base dei meccanismi di perequazione, nonché per amministrare l'assegnazione delle risorse e l'allocazione dei trasferimenti¹⁰⁸. I principali meccanismi sono quelli dei fabbisogni di

¹⁰⁷ Il comma quarto dell'art. 119 Cost. stabilisce che le funzioni attribuite alle regioni (e ai comuni, alle province ed alle città metropolitane) devono essere integralmente finanziate con:

- a) tributi ed entrate propri;
- b) compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio;
- c) assegnazioni, senza vincoli di destinazione, a valere dal fondo perequativo istituito per (ridurre o eliminare) le differenze nelle capacità fiscali per abitante.

¹⁰⁸ Per un approfondimento sui meccanismi di perequazione, anche sotto l'aspetto economico, si rinvia a SOBBRIO, *Autonomia, equità ed efficienza nella finanza locale*, in AA.VV., *Federalismo fiscale e bilancio per obiettivi*, a cura di SOBBRIO, Giuffrè editore, 1998, pagg.

spesa e quello delle capacità fiscali rispetto ai quali può essere prevista una perequazione totale (che annulla il divario di risorse rispetto al parametro preso a riferimento) o parziale (che limita, ad una quota prefissata, la limitazione del divario).

3.1.La standardizzazione di fabbisogni e costi

L'individuazione dei fabbisogni di spesa costituisce sia la base per la determinazione di regole sulla spesa che guidino la definizione delle politiche di bilancio, sia il punto di partenza per definire l'ammontare di risorse che spettano ai livelli di governo sub-centrali.

La letteratura in materia sottolinea che un approccio corretto alla valutazione dei fabbisogni di spesa degli enti sub-centrali dovrebbe essere disegnato nel rispetto dei criteri di legalità, coerenza, razionalità, fattibilità¹⁰⁹.

Nello specifico, la nozione di fabbisogno *standard* serve per la definizione delle misure di spesa locale ispirate a comportamenti efficienti dei governi sub-centrali. Teoricamente un valore *standard* è un valore oggettivo, confrontabile e che incorpora al tempo stesso un criterio di efficienza. Il criterio del fabbisogno *standard* presenta tuttavia numerosi aspetti che sono ancora oggetto di dibattito.

2 e ss; STRUSI , SABBADINI , *Nuova finanza e perequazione nel federalismo fiscale delle Regioni: l'esperienza del Decreto 56/2000*, in *Economia e Società regionale* n.1,2005.

¹⁰⁹ Tra gli altre si veda: GALMARINI e RIZZO, *Spesa standard e perequazione della capacità fiscale dei comuni*, *La Finanza pubblica italiana*, Rapporto 2008, pag. 254-257.

Uno dei punti cruciali consiste nell'approfondire come debba avvenire la costruzione di tali *standard*, ovvero come giungere ad un'accurata valutazione dei fabbisogni di spesa.

Sotto il profilo della teoria economica, i concetti di fabbisogno di spesa e di spesa *standard* non sono sempre definiti in modo univoco. Alcuni studiosi fanno riferimento a comportamenti medi di spesa che devono però trovare riscontro in fattori oggettivi esogeni, altri definiscono la spesa *standard* per abitante mettendola in relazione a variabili ritenute a priori le determinanti dei fabbisogni di spesa dei singoli enti, altri ancora definiscono la spesa *standard* come il livello di spesa pro-capite che consente la fornitura di un livello di servizi considerato *standard*¹¹⁰.

3.2.La perequazione sulle capacità fiscali

La capacità fiscale è un altro dei parametri normalmente utilizzati nei modelli di perequazione.

Essa può definirsi come il gettito che un ente territoriale è potenzialmente in grado di raccogliere attraverso la tassazione di basi imponibili locali.

¹¹⁰ Il suddetto sistema di finanziamento della spesa, relativa alle funzioni correlate, è posto a regime con gli artt. 11 e 13 della citata l.42/2009; le spese in questione sono quelle relative alle funzioni fondamentali previste ai sensi degli artt. 117 e 119 della Carta Costituzionale nonché le spese relative ad altre funzioni e quelle finanziate con contributi speciali e con finanziamenti europei.

Le disuguaglianze di gettito regionale pro-capite derivano, in genere, dalla diversa consistenza delle basi imponibili, legate alle differenze nella manifestazione oggettiva sottoposta a tassazione.

Nella letteratura si ritrovano diverse metodologie per il calcolo della capacità fiscale. La misura più immediata è quella rappresentata dal gettito corrente dei tributi destinati al finanziamento delle spese degli enti territoriali¹¹¹.

Un'altra metodologia consiste nell'utilizzare una variabile che riflette la capacità fiscale come il PIL regionale o il reddito pro-capite, al fine di definire le potenzialità di gettito delle tasse locali. Infine la metodologia detta "sistema di entrata rappresentativo" che calcola per ogni imposta un'aliquota standard ossia identica, nella sua definizione, per tutti gli enti. Successivamente, tale aliquota viene moltiplicata per la base imponibile standard locale, giungendo a determinare il gettito standard.

3.3.La determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni

Nel lungo elenco delle materie di competenza esclusiva statale compare, all'art. 117, comma secondo, lettera m), quella alla "determinazione dei

¹¹¹ Questa metodologia può essere utile quando non vi sono dati disponibili o quando le aliquote e le basi imponibili sono decise dal livello centrale e risultano quindi omogenee per tutti gli enti territoriali. Negli altri casi, questo tipo di criterio premierebbe quegli enti locali che a fronte di uno sforzo fiscale minore (ovvero dell'applicazione di un'aliquota più bassa della media o dell'utilizzo di una base imponibile più ristretta) risulterebbero con un divario fiscale più ampio e potrebbero, di conseguenza, ricevere quote di fondo perequativo più alte.

livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale”.

L’approvazione della disposizione costituzionale, nella sua formulazione definitiva, è stata preceduta da un lungo dibattito parlamentare¹¹²

L’aspetto più discusso ha riguardato il riferimento alla “essenzialità” delle prestazioni¹¹³.

In estrema sintesi si dirà che il riferimento all’ ”essenzialità” non può che riguardare i livelli di garanzia necessari ad assicurare pari condizioni di vita su tutto il territorio nazionale. Ovviamente, un certo margine di dubbio circa il concreto significato di queste definizioni persiste. Autorevole dottrina ha sostenuto che il concetto di “minimo” assuma come parametro di riferimento la dimensione finanziaria¹¹⁴; quello di

¹¹² A titolo di esempio, si citano alcune delle formulazioni elaborate nel corso dei lavori preparatori all’approvazione della riforma. In particolare nel rendicontare i propri lavori, svolti in sede referente, la Commissione Affari Costituzionali, il 13 ottobre 1999, presentava alla Camera dei Deputati, un progetto di Costituzione nel quale l’art. 117 comma secondo lettera l) attribuiva alla competenza esclusiva dello Stato la “determinazione dei livelli di garanzia da assicurare sul territorio nazionale alle prestazioni concernenti i diritti sociali”. È evidente che ci si trova ancora in una fase embrionale della genesi della disposizione, basti pensare all’assenza di un riferimento ai diritti civili, per non soffermarsi sulla singolarità per cui la norma sembra volere offrire delle garanzie alle prestazioni, piuttosto che ai titolari dei singoli diritti. Ma già il 27 ottobre 1999 la Commissione Affari Costituzionali, riunitasi in sede consultiva, presentava il nuovo testo unificato elaborato dal comitato ristretto, dei nove, dove la formulazione della norma appariva del seguente tenore “determinazione dei livelli minimi di garanzia delle prestazioni concernenti i diritti sociali”. La stessa formulazione veniva utilizzata nel testo unificato adottato come norma base.

¹¹³ COCCO, *I livelli essenziali delle prestazioni* in CHIEFFI e CLEMENTI DI SAN LUCA (a cura di) *Regione ed enti locali dopo la riforma del Titolo V della Costituzione fra attuazione ed ipotesi di ulteriori revisioni*, Giappichelli, Torino, 2005, p.187 ss., ;BELLETTI, *I livelli essenziali delle prestazioni e contenuto essenziale dei diritti nella giurisprudenza della Corte Costituzionale* , in LICIA CALIFANO (a curadi), *Corte costituzionale e diritti fondamentali*, Giappichelli, Torino 2004; CHESSA, *Libertà fondamentali e teoria costituzionale*, Milano, 2003; BIN, *Diritti fondamentali e fraintendimenti*, in *Ragion Pratica*, 2000; CORSO, *Welfare e Stato federale: uguaglianza e diversità nelle prestazioni*, in A.A. V.V., *Regionalismo, federalismo, welfare State*, Milano, 1997.

¹¹⁴ Sulla correlazione tra il carattere minimo e le risorse finanziarie si veda BALBONI, *Il concetto di “livelli essenziali e uniformi” come garanzia in materia di diritti sociali*, *Le Istituzioni del Federalismo* 6.2001.

“garantito” la dimensione politica¹¹⁵ e quello di “essenziale” parrebbe qualificante laddove comporta che ci si preoccupi di individuare i principi a cui ispirare il sistema di erogazione .

In particolare il concetto di “essenziale” consentirebbe una maggiore penetrabilità dello Stato nelle aree di competenza regionali.

La difficoltà di concretizzare l’idea di livello essenziale delle prestazioni si palesa soprattutto al momento di individuare quale prestazione sia da considerare essenziale in relazione ad un certo diritto.

Ebbene, innanzitutto occorre sottolineare che il concetto di “essenziale” sia di natura relativa, nel senso che esso va valutato in relazione alla natura intrinseca del diritto, in secondo luogo occorre analizzare la condizione soggettiva del beneficiario e quella della generalità, o della media degli altri cittadini, alla quale quella del singolo deve essere raffrontata.

Può, pertanto concludersi che la *ratio* della disposizione sia nell’intento di sottrarre alle Regioni l’individuazione di prestazioni essenziali atte a garantire il principio di eguaglianza, nonché l’obiettivo di perseguire un modello di welfare sempre più vicino alle esigenze dei cittadini.

Soddisfatto l’aspetto essenziale si aprono spazi di differenziazione tra i diversi territori all’interno dello Stato. Ciascuna Regione sembrerebbe

¹¹⁵ BELLETTI, *I livelli essenziali delle prestazioni e contenuto essenziale dei diritti nella giurisprudenza della Corte Costituzionale* , in CALIFANO (a curadi), *Corte costituzionale e diritti fondamentali*, Giappichelli, Torino 2004; TORCHIA (a cura di), *Welfare e federalismo*, Bologna, Il Mulino, 2005, pp. 191 ; ZOLO, *La strategia della cittadinanza*, in *La cittadinanza, appartenenza, identità e diritti*, Roma- Bari 1994.

libera di offrire di più, una volta che abbia raggiunto il livello essenziale dei servizi.

Il riferimento al profilo territoriale indica che deve esservi un qualche rapporto chiaramente ricostruibile tra il gettito compartecipato e le basi imponibili regionali da cui il gettito trae origine; ciò può evidentemente consentire differenze, anche di un certo rilievo, nella componente di compartecipazione tra le diverse regioni, ma non implica che tale componente debba rimanere esclusa dal meccanismo della perequazione.

Il punto sta nello stabilire se la formula di perequazione debba solo ridurre o eliminare le differenze nella capacità fiscale per abitante. In sostanza, il testo costituzionale in esame sembrerebbe aprire la strada, secondo alcuni, sia ad un modello di federalismo tendenzialmente aperto ad una rilevante divaricazione tra le prestazioni pubbliche, che amplificherebbe le diversità nella capacità fiscale delle diverse regioni, sia ad un modello di tipo cooperativo o solidaristico, che assicurerebbe una elevata eguaglianza fra i cittadini, indipendentemente dalla regione di residenza, attraverso una incisiva azione perequativa dei gettiti fiscali¹¹⁶.

¹¹⁶ L'art. 8 della legge n. 281 del 1970 (che attuava il vecchio art. 119 Cost.) prevedeva che le quote dei tributi erariali affluissero ad un fondo nazionale e che questo fondo - un vero e proprio fondo perequativo - venisse ripartito per 6/10 in proporzione alla popolazione residente, per 1/10 in relazione alla superficie e per il restante 3/10 in base al tasso di disoccupazione, al tasso di emigrazione ed al reciproco del reddito regionale per abitante. In effetti, nei primi anni il riparto dei tre decimi del fondo è avvenuta ponendo molta attenzione alla distribuzione regionale della spesa storica, corrispondente alle funzioni statali trasferite a far corso dal 1972.

Il decreto delegato n. 56 del 2000 ha stabilito una formula di assegnazione delle risorse statali alle regioni che dà un peso pari al 60 per cento alla perequazione delle capacità fiscali, con un coefficiente di riduzione delle riduzioni delle differenze nei gettiti dei tributi propri regionali pari al 90 per cento e un peso del 40 per cento all'indicatore dei "bisogni sanitari", con una lunga fase di transizione per l'abbandono del modello di spesa storica esistente nel 2001.

4. Gli organi per l'attuazione del federalismo

La legge delega n. 42 del 2009 delinea, agli artt. da 3 a 6, un complesso sistema di *governance*¹¹⁷ per l'attuazione e gestione del federalismo fiscale, articolandolo in tre organi collegiali¹¹⁸.

Ad essi si aggiungono le funzioni assegnate alla Commissione parlamentare di vigilanza sull'anagrafe tributaria¹¹⁹ in ordine al «compito di effettuare indagini conoscitive e ricerche sulla gestione dei servizi di accertamento e riscossione dei tributi locali, vigilando altresì sui sistemi informativi ad essi riferibili»¹²⁰.

¹¹⁷Secondo PIZZETTI e NICOTRA, tale nuovo e complesso sistema di *governance*, oltre a costituire uno degli aspetti più interessanti della legge 42, potrebbe aver persino un riflesso sulla forma di governo e di conseguenza sul modello costituzionale del Paese (così PIZZETTI e NICOTRA, *Nuova governance istituzionale e coordinamento fra i livelli di governo (Commento agli artt. 3, 4, 5, 6, 17 e 18)*, in V. NICOTRA, F. PIZZETTI e S. SCOZZESE (a cura di), *Il federalismo fiscale*, Roma, 2009, p. 55 ss., cui si rinvia per particolare approfondimento).

¹¹⁸Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale; Commissione tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale; Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica.

¹¹⁹ Sulla atipicità della Commissione si veda PIZZETTI e NICOTRA, *Nuova governante istituzionale e coordinamento fra i livelli di governo*, in AA.VV., *Il Federalismo fiscale*, a cura di NICOTRA, PIZZETTI, SCOZZESE, Donzelli editore, 2009, pag. 56 ove si sottolinea che si tratta di una delle poche commissioni bicamerali permanenti prive di fondamento Costituzionale con compiti che vanno al di là delle strette e specifiche competenze parlamentari, entrando così a far parte a pieno titolo della *governance* del sistema complessivo.

¹²⁰ Art. 6 della legge n. 42/2009.

4.1. La Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale

La Commissione per l'attuazione del federalismo fiscale, prevista dall'art. 3 della legge delega, è una commissione parlamentare bicamerale, composta da quindici deputati e quindici senatori¹²¹. Tra i compiti ad essa assegnati si annovera, non solo la possibilità di esprimere pareri sugli schemi di decreti legislativi attuativi della legge delega, ma anche il verificare lo stato di attuazione della legge e il riferirne ogni sei mesi alle Camere; formulare, sulla base dell'attività conoscitiva svolta, osservazioni al Governo, fornendo elementi di valutazione per la predisposizione dei decreti Legislativi e il potere di verificare costantemente lo stato di attuazione della legge e di riferire dello stesso ogni sei mesi alle Camere. La Commissione, sulla base dell'attività conoscitiva svolta, può formulare osservazioni al Governo, fornendo elementi di valutazione per la predisposizione dei decreti legislativi.

La durata in carica della Commissione non è illimitata; infatti, è lo stesso art. 3, comma 7, a stabilirne lo scioglimento al termine della fase transitoria di attuazione del federalismo fiscale.

¹²¹ Il regolamento, volto a disciplinare l'attività e il funzionamento della Commissione bicamerale, è stato adottato nella seduta del 13 aprile 2010.

4.2.La Commissione tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale

L'art. 4 della legge n. 42 prevede poi l'istituzione di un organo di tipo tecnico: la Commissione tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale (Copaff)¹²², con il compito di acquisire ed elaborare elementi conoscitivi per la predisposizione, da parte del Governo, degli schemi dei decreti legislativi di attuazione della delega in materia di federalismo fiscale¹²³.

La Commissione è, altresì, sede di condivisione delle basi informative finanziarie, economiche e tributarie, promuove la realizzazione delle rilevazioni e delle attività necessarie per soddisfare gli eventuali ulteriori fabbisogni informativi e svolge attività consultiva per il riordino dell'ordinamento finanziario dei comuni, province, città metropolitane e Regioni e delle relazioni finanziarie intergovernative¹²⁴.

¹²²La Commissione si presenta con una composizione mista e paritetica fra Governo e sistema regionale e locale. Alle riunioni partecipano anche, senza esserne membri, un rappresentante tecnico della Camera dei Deputati, un rappresentante tecnico del Senato, nonché un rappresentante tecnico delle Assemblee legislative regionali e delle Province autonome, designato d'intesa fra di loro nell'ambito della Conferenza dei presidenti dell'Assemblea dei Consigli regionali e delle Province autonome, è istituita presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze, ma, per espressa previsione normativa, opera nell'ambito della conferenza unificata.

¹²³ Per un'articolata disamina del ruolo e dell'attività della Commissione, si rinvia a VIGATO, *Il ruolo della Copaff nel sistema di governance del federalismo fiscale*, in www.federalismi.it, del 9/11/2010.

¹²⁴ Art. 4, comma 2, della legge n. 42/2009. Al fine di consentire alla Commissione di espletare i compiti alla stessa assegnati dal legislatore, è previsto che le amministrazioni statali, regionali e locali forniscano i necessari elementi informativi sui dati finanziari, economici e tributari.

4.3. La Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica

L'art. 5 della legge delega n. 42 del 2009 completa il quadro istituzionale dell'attuazione del federalismo fiscale prevedendo l'istituzione, ad opera dei decreti legislativi di attuazione, della Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica nell'ambito della Conferenza unificata quale «organismo stabile di coordinamento della finanza pubblica», di cui fanno parte i rappresentanti dei diversi livelli istituzionali di governo. L'istituzione di tale organo è rimessa all'iniziativa del legislatore delegato sebbene i compiti ad esso assegnate dovranno in ogni caso rispondere a criteri e principi espressamente previsti dalla legge delega. Tra le funzioni della Conferenza si includono il concorso nell'individuazione degli obiettivi di finanza pubblica per comparto, l'attivazione di procedure per accertare eventuali scostamenti dagli obiettivi di finanza pubblica, nonché la verifica del rispetto degli obiettivi indicati, la proposta per la determinazione di indici di virtuosità e dei relativi incentivi, la vigilanza sull'applicazione dei meccanismi di premialità e sanzionatori e il loro funzionamento.

5. I decreti delegati adottati

Nel rinviare ai capitoli che successivamente l'esame approfondito delle questioni relative alla autonomia tributaria riconosciuta alle regioni e agli

enti locali dall'attuazione del federalismo fiscale, si fornisce di seguito una sintetica esposizione dei contenuti dei provvedimenti attuativi della legge delega finora adottati.

Attualmente i decreti legislativi di attuazione della l. 42/2009 che hanno concluso il loro iter di emanazione e sono stati pubblicati nella Gazzetta Ufficiale sono nove ¹²⁵.

L'art. 2 della legge n. 42 del 2009 prevedeva originariamente (comma 6) che entro il primo anno dall'entrata in vigore della legge dovesse essere adottato almeno un decreto legislativo in tema di armonizzazione dei bilanci delle amministrazioni pubbliche ¹²⁶.

La Commissione tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale, nello svolgere il lavoro di reperimento dei dati dei bilanci

¹²⁵ Essi sono: il d. lg. 28 maggio 2010, n. 85, recante «Attribuzione a comuni, province, città metropolitane e regioni di un loro patrimonio, ai sensi dell'articolo 19 della legge 5 maggio 2009, n. 42», c.d. federalismo demaniale; il d. lg. 17 settembre 2010, n. 156, recante ordinamento transitorio di Roma Capitale; il d. lg. 26 novembre 2010, n. 216, recante disposizioni in materia di determinazione dei costi e fabbisogni standard di comuni, città metropolitane e province; il d. lg. 14 marzo 2011, n. 23, recante disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale; il d. lg. 6 maggio 2011, n. 68, recante disposizioni in materia di autonomia di entrata delle regioni a statuto ordinario e delle province, nonché di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard nel settore sanitario; il d. lg. 31 maggio 2011, n. 88, recante risorse aggiuntive ed interventi speciali per la rimozione degli squilibri economici; il d. lg. 23 giugno 2011, n. 118, recante disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42; il d. lg. 6 settembre 2011, n. 149, reca meccanismi sanzionatori e premiali relativi a regioni, province e comuni, a norma degli articoli 2, 17 e 26 della legge 5 maggio 2009, n. 42. E infine il Decreto legislativo 18 aprile 2012, n. 61 recante "Ulteriori disposizioni recanti attuazione dell'articolo 24 della legge 5 maggio 2009, n. 42, in materia di ordinamento di Roma Capitale" - Approvato in via definitiva dal Consiglio dei Ministri il 6/04/2012 - testo pubblicato nella G.U. n. 115 del 18/05/12. I dati sono tratti dal sito istituzionale del Ministero per le riforme per il federalismo aggiornati alla data del 10 dicembre 2012.

¹²⁶ Allo stato attuale l'art. 2, comma 6, della legge n. 42/2009 recita «Il Governo è tenuto a trasmettere alle Camere, entro il 30 giugno 2010, una relazione concernente il quadro generale di finanziamento degli enti territoriali e ipotesi di definizione su base quantitativa della struttura fondamentale dei rapporti finanziari tra lo Stato, le regioni, le province autonome di Trento e di Bolzano e gli enti locali, con l'indicazione delle possibili distribuzioni delle risorse. Tale relazione è comunque trasmessa alle Camere prima degli schemi di decreto legislativo concernenti i tributi, le partecipazioni e la perequazione degli enti territoriali».

pubblici si è ritrovata, infatti, di fronte ad elementi non omogenei tra di loro, alla «mancanza di un linguaggio comune tra i vari livelli di governo»¹²⁷. Tali difficoltà hanno reso difficile il rispetto del termine procedendo, con la legge n. 196 del 2009, di riforma della contabilità e della finanza pubblica, a modificare sul punto la legge n. 42, disponendo soltanto l’emanazione di un decreto entro il primo anno, senza più specificare la materia. Da valutazioni successive è poi risultata prioritaria l’emanazione del decreto di attuazione in tema di federalismo demaniale.

5.1. Il federalismo demaniale

Il decreto legislativo 28 maggio 2010, n. 85, recante “attribuzioni a comuni, province, città metropolitane e regioni di un proprio patrimonio, in attuazione dell’articolo 19 della legge 5 maggio 2009, n. 42”¹²⁸,

¹²⁷ In particolare il Presidente della COPAFF, ANTONINI, nella audizione davanti alla Commissione della Camera il 14 aprile 2010: «Il primo problema emerso all’interno della Commissione è la mancanza di una lingua comune tra i bilanci dei diversi enti territoriali. Ci siamo trovati dunque ad affrontare in primo luogo il problema del cosiddetto federalismo contabile (...). Il problema di cui ci siamo resi conto immediatamente è che nel 2001 avevamo avviato un processo di federalismo, ma incompiuto, con alcuni gravi difetti all’interno, perché i dati non erano uniformi. Si è, quindi, tentato di rimediare a questo problema. Il primo atto a cui la Commissione che presiedo ha dato vita è stato quello di approvare una codifica unitaria dei dati. È stata inviata una lettera al Governo precisando che era necessario tradurla anche a livello di atto legislativo. Con l’adozione del cosiddetto decreto Ronchi (decreto-legge n. 135 del 2009, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 166 del 2009) essa è stata prevista come obbligatoria dall’articolo 19-bis - introdotto in sede di conversione - con il quale si è richiesto alle regioni di inviare alla COPAFF i dati di bilancio, riclassificati secondo tale codifica unitaria. Contemporaneamente, è stata raggiunta l’intesa in Conferenza unificata su tale codifica».

¹²⁸ Art. 19. (Patrimonio di comuni, province, città metropolitane e regioni) - 1. I decreti legislativi di cui all’articolo 2, con riguardo all’attuazione dell’articolo 119, sesto comma, della Costituzione, stabiliscono i principi generali per l’attribuzione a comuni, province, città metropolitane e regioni di un proprio patrimonio, nel rispetto dei seguenti principi e criteri direttivi: a) attribuzione a titolo non oneroso ad ogni livello di governo di distinte tipologie di beni, commisurate alle dimensioni territoriali, alle capacità finanziarie ed alle competenze e funzioni effettivamente svolte o esercitate dalle diverse regioni ed enti locali, fatta salva la determinazione da parte dello Stato di apposite liste che individuino nell’ambito delle citate

pubblicato sulla GU n. 134 del 11 giugno 2010, è stato il primo decreto attuativo della legge delega ad entrare in vigore. Esso risponde al principio costituzionale contenuto nell'ultimo comma dell'art. 119 Cost.¹²⁹.

Secondo la relazione illustrativa al provvedimento, esso è diretto ad attuare il federalismo demaniale, posto che in Italia esiste un enorme patrimonio di beni immobili che può essere opportunamente amministrato a livello locale, lasciando allo Stato la titolarità e la gestione di beni di rilevanza nazionale e simbolica¹³⁰.

La motivazione di questa operazione è, dunque, duplice. Da un lato un "federalismo di valorizzazione"¹³¹ concetto che parte dall'assunto secondo cui gli enti territoriali siano in grado di gestire e di valorizzare meglio una parte di questi immobili pubblici rendendo conveniente decentrarne la proprietà."¹³² Dall'altro lato, man mano che si decentrano le funzioni pubbliche a favore di Regioni ed enti locali, è opportuno trasferire anche gli strumenti per la loro attuazione e tra questi, oltre

tipologie i singoli beni da attribuire; b) attribuzione dei beni immobili sulla base del criterio di territorialità; c) ricorso alla concertazione in sede di Conferenza unificata, ai fini dell'attribuzione dei beni a comuni, province, città metropolitane e regioni; d) individuazione delle tipologie di beni di rilevanza nazionale che non possono essere trasferiti, ivi compresi i beni appartenenti al patrimonio culturale nazionale.

¹²⁹ In virtù del quale «i Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno un proprio patrimonio, attribuito secondo i principi generali determinati dalla legge dello Stato».

¹³⁰ La *ratio* del provvedimento è stata individuata nella volontà di "sviluppare il processo di valorizzazione del patrimonio pubblico, attraverso l'attribuzione dei beni ai territori dove questi hanno avuto la loro origine storica e dove hanno la loro ubicazione fisica" così nella Relazione del Governo alle Camere del 30 giugno 2010.

¹³¹ Come dice la relazione illustrativa del decreto,

¹³² In questo senso si è espressa la Corte dei Conti che nell'audizione del 4 maggio 2010 presso la Commissione Parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale afferma che il federalismo demaniale si debba porre come "un volano finanziario per specifici interventi di riqualificazione del territorio e, dall'altro, può rappresentare un'importante opportunità per rivedere e per potenziare le possibilità di utilizzo di un patrimonio spesso, specie nel passato, trascurato o messo a reddito in maniera inadeguata".

ovviamente alle risorse finanziarie (imposte), rientra anche parte del capitale fisico, come sono i beni immobiliari, oggi dello Stato¹³³. Il d.lgs. n. 85/2010, in conformità all'art. 19 della legge n. 42/2009, detta una serie di principi generali posti al fine di determinare una prima ipotesi di assegnazione dei beni.

Il primo principio è quello di sussidiarietà, adeguatezza e territorialità¹³⁴, in base al quale, considerando il loro radicamento sul territorio, i beni sono attribuiti innanzitutto ai comuni, salvo che per l'entità o tipologia dei beni trasferiti, in base ad esigenze di carattere unitaria sia opportuna l'attribuzione a province, città metropolitane o regioni, in quanto livelli di governo maggiormente idonei a soddisfare le esigenze di tutela, gestione e valorizzazione.

Il secondo principio è quello di semplificazione¹³⁵ ed è volto a prevedere che i beni entrino a far parte del patrimonio disponibile, tranne il caso in cui ricorrendone i presupposti gli stessi siano riconducibili al patrimonio indisponibile o demaniale, e che in ogni caso trovi applicazione il regime stabilito dal codice civile riguardo al demanio marittimo, idrico e aeroportuale.

¹³³ Si rinvia pertanto, per un approfondimento, in particolare a ANTONINI, *Il primo decreto legislativo di attuazione della legge n. 42/2009: il federalismo demaniale*, in www.federalismi.it del 29/12/2009; NICOTRA, PIZZETTI, *Federalismo demaniale: il primo passo nell'attuazione del federalismo fiscale*, in www.astrid-online.it del 28/04/2010; SCUTO, *Il «federalismo patrimoniale» come primo atto del legislatore delegato nell'attuazione della legge 42/2009* in www.astrid-online.it del 9/02/2010; VIPIANA, *Federalismo demaniale: le vicende successive alla prima attuazione del d. lgs. n. 85 del 2010*, in *Quad. Reg.*, 2/2010, p. 463.

¹³⁴ Art. 2, comma 5, lett. a), del d.lgs. n. 85/2010.

¹³⁵ Art. 2, comma 5, lett. b), del d.lgs. n. 85/2010.

Seguono poi il principio della capacità finanziaria¹³⁶, necessaria a soddisfare le esigenze di tutela, gestione e valorizzazione del bene e quello della correlazione tra competenze e funzioni ¹³⁷effettivamente svolte o esercitate dall'ente di governo cui è assegnato il bene e le esigenze di tutela, gestione. Infine la valorizzazione ambientale, per cui la valorizzazione del bene deve essere realizzata anche avendo riguardo alle caratteristiche fisiche, morfologiche, ambientali, paesaggistiche, culturali e sociali dei beni trasferiti, al fine di assicurare lo sviluppo del territorio e la salvaguardia dei valori ambientali.

In ordine all'ambito di applicazione per beni trasferibili, ai sensi dell'art. 5, c. 1, del d. lg. n. 85 del 2010, si intendono i beni del demanio marittimo¹³⁸, il demanio idrico¹³⁹, il demanio militare dismesso¹⁴⁰, gli

¹³⁶ Art. 2, comma 5, lett. c), del d.lgs. n. 85/2010.

¹³⁷ Art. 2, comma 5, lett. d), del d.lgs. n. 85/2010.

¹³⁸ Si tratta dei beni appartenenti al demanio marittimo e relative pertinenze, come definiti dall'articolo 822 del codice civile e dall'articolo 28 del codice della navigazione, con esclusione di quelli direttamente utilizzati dalle amministrazioni statali. In tal modo, sono escluse, ad esempio, quelle parti di litorale che SONO IN uso al Ministero della Difesa.

¹³⁹ Si tratta dei beni appartenenti al demanio idrico e relative pertinenze, nonché le opere idrauliche e di bonifica di competenza statale, come definiti dagli articoli 822, 942, 945, 946 e 947 del codice civile e dalle leggi speciali di settore, ad esclusione dei fiumi di ambito sovrapregionale e dei laghi di ambito sovrapregionale per i quali non intervenga un'intesa tra le Regioni interessate, ferma restando comunque la eventuale disciplina di livello internazionale.

¹⁴⁰ Ai sensi del comma 4 dell'art. 5 del d.lgs. n. 85/2010 "Entro un anno dalla data di entrata in vigore del presente decreto, con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, su proposta del Ministro della difesa, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze e del Ministro per le riforme per il federalismo, previa intesa sancita in sede di Conferenza Unificata ai sensi dell'articolo 3 del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281, sono individuati e attribuiti i beni immobili comunque in uso al Ministero della difesa che possono essere trasferiti ai sensi del comma 1, in quanto non ricompresi tra quelli utilizzati per le funzioni di difesa e sicurezza nazionale, non oggetto delle procedure di cui all'articolo 14 - bis del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133, di cui all'articolo 2, comma 628, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 e di cui alla legge 23 dicembre 2009, n. 191, nonché non funzionali alla realizzazione dei programmi di riorganizzazione dello strumento militare finalizzati all'efficace ed efficiente esercizio delle citate funzioni, attraverso gli specifici strumenti riconosciuti al Ministero della difesa dalla normativa vigente".

aeroporti di interesse regionale, le miniere, le altre aree e fabbricati statali¹⁴¹.

Non può non darsi conto, brevemente, di alcuni aspetti critici del decreto messi in luce da vari osservatori¹⁴², tra cui il rischio che le amministrazioni locali possano essere esposte a interessi speculativi; oppure la possibilità prevista dalla norma di attribuire i beni immobili direttamente a fondi immobiliari costituiti da enti territoriali, ma a cui possono partecipare anche soggetti privati, il che esporrebbe al rischio di una svendita del patrimonio immobiliare pubblico¹⁴³. Qui tuttavia si vuole focalizzare l'attenzione sul disegno generale della procedura di trasferimento dei beni immobiliari e sulla sua coerenza con la logica del federalismo fiscale. Il procedimento di attribuzione dei beni immobiliari statali si articola in due fasi: la prima in cui lo Stato sceglie cosa potenzialmente attribuire agli enti decentrati, la seconda in cui gli enti

¹⁴¹ Restano esclusi dal trasferimento: gli immobili in uso per comprovate ed effettive finalità istituzionali alle amministrazioni dello Stato, anche a ordinamento autonomo, agli enti pubblici destinatari di beni immobili dello Stato in uso governativo e alle Agenzie; i beni costituenti la dotazione della Presidenza della Repubblica, nonché i beni in uso a qualsiasi titolo al Senato della Repubblica, alla Camera dei Deputati, alla Corte Costituzionale, nonché agli organi di rilevanza costituzionale; i porti e gli aeroporti di rilevanza economica nazionale e internazionale, secondo la normativa di settore; i beni appartenenti al patrimonio culturale; i beni oggetto di accordi o intese con gli enti territoriali per la razionalizzazione o la valorizzazione dei rispettivi patrimoni immobiliari sottoscritti alla data di entrata in vigore del presente decreto; le reti di interesse statale, ivi comprese quelle stradali ed energetiche; le strade ferrate in uso di proprietà dello Stato; i parchi nazionali e le riserve naturali statali.

¹⁴² Tra gli altri ANTONINI, *Il primo decreto legislativo di attuazione della legge n. 42/2009: il federalismo demaniale*, in www.federalismi.it del 30 dicembre 2009, e ancora POLICE, *Il c.d. federalismo demaniale: la devoluzione del patrimonio statale vista come misura di "semplificazione"*, in www.apertacontrada.it del 19 novembre 2010; VIPIANA, *Federalismo demaniale: le vicende successive alla prima attuazione del d. lgs. n. 85 del 2010*, in *Quad. Reg.*, 2/2010, p. 463.

¹⁴³ Sul punto l'articolo di ZANARDI, *Federalismo demaniale à la carte*, del 02/02/2010 su www.lavoce.info.

decentrati selezionano da questo elenco, determinato dallo Stato, cosa farsi effettivamente attribuire.

Il fatto che gli enti decentrati possano liberamente scegliere cosa vedersi attribuito a partire dall'elenco statale li porterà naturalmente a selezionare solo quei beni su cui esistono più solide prospettive di valorizzazione in termini reddituali. Al contrario, rimarrebbero allo Stato gli immobili con evidenti caratteristiche di "bene pubblico". D'altra parte, gli enti territoriali potrebbero avere forti incentivi ad acquisire immobili non direttamente collegati alle proprie funzioni ma che possono risultare oggetto di una loro futura alienazione sul mercato. Infatti l'unico freno finanziario a queste operazioni di acquisizione sarebbe la riduzione delle risorse attribuite via trasferimenti e che appare assai contenuta.

5.2. La determinazione dei costi e dei fabbisogni standard degli enti locali

La determinazione dei costi standard e, su questa base, dei fabbisogni di spesa degli enti decentrati da finanziare con i meccanismi perequativi, rappresenta l'architrave della intera riforma del federalismo fiscale in corso in Italia. Al riguardo, la legge delega sul federalismo fiscale n.42/2009 indica, tra i suoi principi fondanti il seguente ¹⁴⁴la "determinazione del costo e del fabbisogno standard quale costo e

¹⁴⁴ Art. 2, comma 2, lettera f.

fabbisogno obiettivo che valorizzando l'efficienza e l'efficacia costituisce l'indicatore rispetto al quale comparare e valutare l'azione pubblica". Esso, inoltre, indica la necessità di pervenire alla "definizione degli obiettivi di servizio cui devono tendere le amministrazioni regionali e locali nell'esercizio delle funzioni riconducibili ai livelli essenziali delle prestazioni (per i diritti sociali come sanità, assistenza e istruzione primaria) o alle funzioni fondamentali (per le principali attività degli enti locali) di cui all'art 117, secondo comma, lettere m) e p) della Costituzione ". E ancora all'art. 2, comma 2 lettera l) sancisce il principio del ".....superamento graduale, per tutti i livelli istituzionali, del criterio della spesa storica..."¹⁴⁵.

In attuazione di questo disposto della legge delega si sono succeduti una serie di interventi legislativi che hanno disciplinato la costruzione dei costi e dei fabbisogni standard. In particolare, il Decreto Legislativo 26.11.2010 n.216 disciplina la determinazione dei fabbisogni standard

¹⁴⁵ In questo processo, particolare riguardo è posto 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.

Le disposizioni dell'articolo 1, comma 2, risultano in linea con l'impianto generale della legge delega che, nel definire i principi fondamentali del sistema di finanziamento delle autonomie territoriali, distingue tra le spese connesse alle funzioni corrispondenti ai livelli essenziali delle prestazioni, di cui all'articolo 117, secondo comma, lettera m) della Costituzione e quelle inerenti le funzioni fondamentali degli enti locali di cui all'articolo 117, secondo comma, lett. p) della Costituzione – per le quali si prevede l'integrale finanziamento in base al fabbisogno *standard* – e le altre funzioni, per le quali si prevede la perequazione delle capacità fiscali. Il decreto, come specifica l'articolo 2, propone norme di coordinamento dinamico della finanza pubblica volte a realizzare l'obiettivo della convergenza dei costi e dei fabbisogni *standard* dei vari livelli di governo. Il decreto legislativo non provvede direttamente alla puntuale determinazione dei fabbisogni *standard*, come previsto dal criterio di delega di cui all'articolo 2, comma 2, lett. f), ma detta norme volte a disciplinare il metodo (art. 4) e le procedure (art. 5) attraverso i quali i fabbisogni *standard* saranno oggetto di definizione da parte della Società per gli studi di settore (S.O.S.E.), appositamente abilitata all'esercizio di tale funzione, avvalendosi della collaborazione scientifica dell'Istituto per la Finanza e l'Economia Locale (IFEL) e dell'Istat. L'articolo 4 e l'articolo 5 delineano la metodologia e il procedimento per la determinazione dei fabbisogni *standard*, per ciascuna funzione fondamentale e i relativi servizi, tenendo conto di una serie di variabili che consentano di valutare le diverse specificità locali.

per Comuni e Province¹⁴⁶, limitatamente alle spese per funzioni fondamentali, nonché la predisposizione di indicatori per la definizione degli obiettivi di servizio. Il Decreto Legislativo 14.3.2011, n.23, contenente disposizioni in materia di Federalismo fiscale municipale, prevede l'uso dei fabbisogni standard ai fini della ripartizione di fondi destinati ai comuni sotto forma di trasferimenti. Infine, con successive correzioni la manovra finanziaria dell'agosto 2011 evoca un ruolo per i fabbisogni standard ai fini dell'individuazione dei comuni così detti "virtuosi".

In questa sede si intende sintetizzare, attraverso una ricostruzione dei contenuti della legge delega e dei Decreti legislativi, i termini controversi con cui questa normativa evoca le nozioni generali di costi e fabbisogni standard.

Nello specifico, occorre tentare un chiarimento sotto il profilo terminologico e concettuale.

Teoricamente un valore *standard* è un valore oggettivo, confrontabile, che include un criterio di efficienza.

La teoria economica definisce il costo standard quale costo di riferimento della produzione di un oggetto o di un servizio in condizioni di efficienza produttiva. La determinazione del costo *standard*, mira a determinare preliminarmente il costo minimo uniforme d'esercizio della funzione, rendendolo equiparabile in ciascun livello di governo.

¹⁴⁶ Nell'articolo 1, comma 1, del decreto viene specificata la finalità: disciplinare la determinazione dei fabbisogni *standard* di Comuni e Province per avere nuovi parametri ai quali ancorare il finanziamento delle spese fondamentali degli enti locali.

Il criterio del fabbisogno *standard* presenta, invece, numerosi aspetti che sono ancora oggetto di dibattito.

In particolare il fabbisogno *standard* viene in considerazione allorquando assurge a parametro dell'integrale copertura delle spese per i livelli essenziali delle prestazioni, cui contribuisce il fondo perequativo per le Regioni (art. 9, comma 1, lett. *c*) e *d*)¹⁴⁷, e, infine, analogamente,

¹⁴⁷ Art.9,co.1 lett.c) definizione delle modalità per cui le risorse del fondo devono finanziare: 1) la differenza tra il fabbisogno finanziario necessario alla copertura delle spese di cui all'articolo 8, comma 1, lettera *a*), numero 1), calcolate con le modalità di cui alla lettera *b*) del medesimo comma 1 dell'articolo 8 e il gettito regionale dei tributi ad esse dedicati, determinato con l'esclusione delle variazioni di gettito prodotte dal l'esercizio dell'autonomia tributaria nonché dall'emersione della base imponibile riferibile al concorso regionale nell'attività di recupero fiscale, in modo da assicurare l'integrale copertura delle spese corrispondenti al fabbisogno *standard* per i livelli essenziali delle prestazioni; *d*) definizione delle modalità per cui la determinazione delle spettanze di ciascuna regione sul fondo perequativo tiene conto delle capacità fiscali da perequare e dei vincoli risultanti dalla legislazione intervenuta in attuazione dell'articolo 117, secondo comma, lettera *m*), della Costituzione, in modo da assicurare l'integrale copertura delle spese al fabbisogno *standard*.». Le spese di cui all'articolo 8, comma 1, lettera *a*), numero 1), sono quelle riconducibili al vincolo dell'art. 117, secondo comma, lettera *m*), Cost., vale a dire quelle per i livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale. Sul punto, si richiamano i contenuti della relazione illustrativa al disegno di legge delega, in particolare laddove esplicita che viene garantito «un sistema di trasferimenti perequativi capace di assicurare il finanziamento integrale (calcolato in base al costo *standard*) dei livelli essenziali delle prestazioni che concernono istruzione, sanità, assistenza e le funzioni fondamentali degli enti locali, il disegno di legge entra nel merito della selezione delle competenze e quindi dei comparti di spesa. Questi vengono distinti, ai fini della definizione delle regole di finanziamento, tra spese riconducibili ai livelli essenziali delle prestazioni (ai sensi della lettera *m*) del secondo comma dell'art. 117 Cost), spese relative al trasporto pubblico locale e altre spese. Per la sanità, l'assistenza e l'istruzione – che peraltro costituiscono il comparto di spesa decentrata decisamente più rilevante e per il quale sono particolarmente forti le esigenze di equità e di uniformità - è possibile calcolare i fabbisogni stessi in relazione alla nozione di costo *standard*. Per le altre competenze, il concetto di fabbisogno *standard* è sostanzialmente inapplicabile e quindi sconsigliato, anche perché, per esse, non esistono le preoccupazioni di ordine politico e sociale che possono suggerire la scelta della perequazione integrale. Rispetto ad esse è quindi attuata una perequazione alla capacità fiscale, tale da assicurare che le dotazioni di risorse non varino in modo eccessivo da territorio a territorio ed è quindi compatibile con una maggiore differenziazione territoriale nella composizione della spesa pubblica locale. Per le funzioni regionali autonome, che non sono cioè rappresentative di irrinunciabili esigenze di equità e di cittadinanza, è quindi prefigurato un sistemi di finanziamento in cui il ruolo perequativo dello Stato risulta meno pervasivo: si tratta di ridurre ma non di annullare le differenze territoriali nelle dotazioni fiscali misurate sui tributi dedicati al finanziamento di tali interventi. (...) In altre parole, si garantisce il finanziamento integrale (sulla base di costi *standard*) delle prestazioni essenziali concernenti i diritti civili e sociali (sanità, istruzione e assistenza) e un adeguato finanziamento del trasporto pubblico locale sulla base degli specifici criteri indicati.».

per i livelli essenziali delle prestazioni per gli enti locali (art.11, comma 1, lett. B)¹⁴⁸.

La finalità della disposizione è di garantire il finanziamento integrale delle prestazioni essenziali concernenti i diritti civili e sociali e un adeguato finanziamento delle funzioni non essenziali.

E' proprio, però, intorno alla distinzione tra funzioni finanziate integralmente e funzioni di cui si prevede una copertura solo parziale dei fabbisogni standard, che si concentra gran parte del dibattito dottrinale.

Parte della letteratura mette in discussione la scelta effettuata dal legislatore delegante di distinguere, ai fini della definizione del finanziamento, tra spese riconducibili ai livelli essenziali delle prestazioni ed altre spese, rispetto alle quali è attuata una perequazione alla capacità fiscale, compatibile con una maggiore differenziazione territoriale nella composizione della spesa pubblica locale¹⁴⁹. La scelta del legislatore, è però confortata dalle osservazioni di altra dottrina che richiamandosi proprio al dettato dell'art.119 Cost. ritiene che, nonostante che il criterio della minore capacità fiscale indicato dal terzo comma appaia non idoneo a garantire ad ogni ente regionale o locale l'integrale

¹⁴⁸ Art. 11, comma 1: «b) definizione delle modalità per cui il finanziamento delle spese di cui alla lettera a), numero 1), e dei livelli essenziali delle prestazioni eventualmente da esse implicate avviene in modo da garantirne il finanziamento integrale in base al fabbisogno *standard* ed è assicurato dai tributi propri, da partecipazioni al gettito di tributi erariali e regionali, da addizionali a tali tributi, la cui manovrabilità è stabilita tenendo conto della dimensione demografica dei comuni per fasce, e dal fondo perequativo».

¹⁴⁹ Tra gli altri: BASSANINI e MACCIOTTA, *Il disegno di legge sull'attuazione del federalismo fiscale all'esame del Senato. Osservazioni e rilievi sul testo del relatore*, in www.astrid-online.it; BASSANINI, *Una riforma difficile (ma necessaria): il federalismo fiscale alla prova della sua attuazione*, in www.astrid-online.it, giugno 2010; RIVOSECCHI, *La determinazione dei fabbisogni standard degli enti territoriali: un elemento di incertezza nella via italiana al federalismo fiscale*, in www.federalismi.it del 20 aprile 2011.

finanziamento cui si riferisce il quarto comma, tali due disposizioni non dovrebbero tuttavia essere interpretate nel senso che debba sempre prevalere l'una o l'altra, senza alcuna eccezione¹⁵⁰.

5.3. Il federalismo municipale

Il decreto legislativo 14 marzo 2011, n.23, costituisce l'attuazione dell'art. 12¹⁵¹ della legge 5 maggio 2009, n. 42, recante "Disposizioni in

¹⁵⁰ In tal senso si esprime GALLO, *I capisaldi del federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, pag. 225 «Il riferimento alla minore capacità fiscale non dovrebbe, in particolare, comportare il totale abbandono del principio (re)distributivo - già presente nel precedente testo nell'art. 119 Cost. - fondato sul criterio del fabbisogno e posto, appunto, alla base della generale norma di chiusura del 4° comma. Dovrebbe solo significare che la parametrizzazione a un'entità tendenzialmente (ma non necessariamente) più ristretta e comunque differenziata, basata esclusivamente sulle basi imponibili e sulle capacità fiscali, deve valere solo per il finanziamento delle funzioni non essenziali - collegate, perciò, a diritti che, pur essendo rilevanti, non possono tuttavia definirsi civili o sociali e, quindi, non devono essere necessariamente garantiti con carattere di uniformità - e può anche essere accompagnata ad altri criteri, i quali o incentivino la capacità fiscale medesima, come l'efficienza amministrativa e lo sforzo fiscale, ovvero compensino, attraverso la c.d. "fiscalità di vantaggio", la debolezza finanziaria che potrebbe conseguire dall'applicazione del criterio della capacità fiscale. La parametrizzazione al fabbisogno presupposta dal quarto comma dovrebbe, invece, permanere per quanto riguarda i livelli essenziali dei diritti sociali e civili fissati dallo stato (*rectius*, le funzioni c.d. fondamentali) ai sensi del citato art. 117, 2° comma, lett. *m*) e *p*), da valutare, secondo la proposta governativa, a costi *standard*.»

¹⁵¹ Art. 12 (*Principi e criteri direttivi concernenti il coordinamento e l'autonomia di entrata e di spesa degli enti locali*) - 1. I decreti legislativi di cui all'articolo 2, con riferimento al coordinamento ed all'autonomia di entrata e di spesa degli enti locali, sono adottati secondo i seguenti principi e criteri direttivi:

a) la legge statale individua i tributi propri dei comuni e delle province, anche in sostituzione o trasformazione di tributi già esistenti e anche attraverso l'attribuzione agli stessi comuni e province di tributi o parti di tributi già erariali; ne definisce presupposti, soggetti passivi e basi imponibili; stabilisce, garantendo una adeguata flessibilità, le aliquote di riferimento valide per tutto il territorio nazionale;

b) definizione delle modalità secondo cui le spese dei comuni relative alle funzioni fondamentali di cui all'articolo 11, comma 1, lettera a), numero 1), sono prioritariamente finanziate da una o più delle seguenti fonti: dal gettito derivante da una compartecipazione all'IVA, dal gettito derivante da una compartecipazione all'imposta sul reddito delle persone fisiche, dalla imposizione immobiliare, con esclusione della tassazione patrimoniale sull'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo secondo quanto previsto dalla legislazione vigente alla data di entrata in vigore della presente legge in materia di imposta comunale sugli immobili, ai sensi dell'articolo 1 del decreto legge 27 maggio 2008, n. 93, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 luglio 2008, n. 126;

materia di federalismo fiscale municipale”. Esso mira a disciplinare il rapporto economico tra lo Stato centrale e gli enti locali in modo che i comuni abbiano la possibilità di ottenere nuove entrate attraverso forme di tassazione versate e trattenute *in loco*. Il decreto prevede la devoluzione ai comuni del gettito di alcuni tributi vigenti connessi con la fiscalità immobiliare¹⁵², e l'introduzione di imposte sul possesso e sul trasferimento di immobili, sulla cedolare sulle locazioni e sulla compartecipazione all'Irpef¹⁵³.

c) definizione delle modalità secondo cui le spese delle province relative alle funzioni fondamentali di cui all'articolo 11, comma 1, lettera a), numero 1), sono prioritariamente finanziate dal gettito derivante da tributi il cui presupposto è connesso al trasporto su gomma e dalla compartecipazione ad un tributo erariale;

d) disciplina di uno o più tributi propri comunali che, valorizzando l'autonomia tributaria, attribuisca all'ente la facoltà di stabilirli e applicarli in riferimento a particolari scopi quali la realizzazione di opere pubbliche e di investimenti pluriennali nei servizi sociali ovvero il finanziamento degli oneri derivanti da eventi particolari quali flussi turistici e mobilità urbana;

e) disciplina di uno o più tributi propri provinciali che, valorizzando l'autonomia tributaria, attribuisca all'ente la facoltà di stabilirli e applicarli in riferimento a particolari scopi istituzionali;

f) previsione di forme premiali per favorire unioni e fusioni tra comuni, anche attraverso l'incremento dell'autonomia impositiva o maggiori aliquote di compartecipazione ai tributi erariali;

g) previsione che le regioni, nell'ambito dei propri poteri legislativi in materia tributaria, possano istituire nuovi tributi dei comuni, delle province e delle città metropolitane nel proprio territorio, specificando gli ambiti di autonomia riconosciuti agli enti locali;

h) previsione che gli enti locali, entro i limiti fissati dalle leggi, possano disporre del potere di modificare le aliquote dei tributi loro attribuiti da tali leggi e di introdurre agevolazioni;

i) previsione che gli enti locali, nel rispetto delle normative di settore e delle delibere delle autorità di vigilanza, dispongano di piena autonomia nella fissazione delle tariffe per prestazioni o servizi offerti anche su richiesta di singoli cittadini;

l) previsione che la legge statale, nell'ambito della premialità ai comuni e alle province virtuosi, in sede di individuazione dei principi di coordinamento della finanza pubblica riconducibili al rispetto del patto di stabilità e crescita, non possa imporre vincoli alle politiche di bilancio degli enti locali per ciò che concerne la spesa in conto capitale limitatamente agli importi resi disponibili dalla regione di appartenenza dell'ente locale o da altri enti locali della medesima regione.».

¹⁵² In base al decreto legge 201/2011, convertito con modificazioni in legge 214/11, l'applicazione dell'Imposta municipale propria (IMU), già disciplinata nel d.lgs. 23/2011, che ne decretava l'introduzione nel 2014, viene anticipata in via sperimentale dal 2012 fino al 2014 e a regime dal 2015.

¹⁵³ Il decreto, in particolare, prevede, per la fase transitoria (2011-2014): la devoluzione ai Comuni del gettito o delle quote di gettito derivanti da alcuni specifici tributi statali inerenti al comparto territoriale e immobiliare (art. 2, c. 1, 2 e 8), nonché l'attribuzione ai Comuni di una compartecipazione al gettito dell'imposta sul valore aggiunto (art. 2, c. 4); a fronte di tale devoluzione dei tributi e della compartecipazione IVA, vengono ridotti, in misura corrispondente, i trasferimenti erariali (art. 2, c. 8); al fine di garantire progressività ed equilibrio territoriale al processo di devoluzione, l'istituzione di un Fondo sperimentale di

Le finalità del federalismo municipale consistono sia nel rafforzare forme di responsabilizzazione degli Enti del livello comunale attraverso un potenziamento dell'autonomia fiscale e la conseguente abolizione della finanza derivata (ad eccezione dei fondi perequativi); sia nel consolidamento dell'efficienza e dell'efficacia della gestione, conseguito attraverso l'imposizione di parametri prefissati alla spesa locale (costi e fabbisogni standard).

In questa sede ci si limiterà ad accennare, all'imposta municipale propria (Imu)¹⁵⁴ che ha come presupposto il possesso di immobili diversi

riequilibrio il cui periodo di funzionamento è fissato in tre anni ovvero, in ogni caso, fino alla data di attivazione del Fondo perequativo previsto dall'art. 13 l. n. 42/2009 (art. 2, c. 3); la facoltà di istituzione di un'imposta di soggiorno (art. 4); la graduale cessazione, da disporsi con regolamento statale, del blocco (per i Comuni che non l'hanno istituita ovvero che non hanno raggiunto l'aliquota massima dello 0,4%) dell'addizionale IRPEF (art. 5); la revisione imposta di scopo (art. 6), in modo tale da prevedere: *a*) l'individuazione di opere pubbliche ulteriori rispetto alle tipologie definite dalla normativa vigente; *b*) l'aumento sino a dieci anni della durata massima di applicazione dell'imposta; *c*) la possibilità che il gettito dell'imposta finanzia l'intero ammontare della spesa dell'opera pubblica da realizzare; l'istituzione di una «cedolare secca» (imposta sostitutiva), quale regime fiscale opzionale, alternativo al regime ordinario vigente concernente l'imposizione dei redditi da locazione di immobili ad uso abitativo (art. 3); una quota del gettito di tale imposta viene devoluta ai comuni [art. 2, c. 1, lett. g) e c. 8]; per la fase a regime (dal 2014 - caratterizzata dalla sostituzione dei numerosi tributi che gravano sul comparto immobiliare con due imposte volte al finanziamento dei Comuni): l'imposta municipale propria, che sostituisce, per la componente immobiliare, l'IRPEF e relative addizionali e l'ICI. Il tributo si applica su beni immobili non locati e diversi dall'abitazione principale (art. 8); l'imposta municipale secondaria, sostitutiva di taluni tributi: *a*) la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (TOSAP); *b*) il canone di occupazione di spazi ed aree pubbliche; *c*) l'imposta comunale sulla pubblicità e i diritti sulle pubbliche affissioni; *d*) il canone per l'autorizzazione all'installazione dei mezzi pubblicitari (art. 11); l'attribuzione di una compartecipazione al gettito dei tributi dovuti in caso di trasferimento immobiliare, di cui all'art. 10, nella misura del 30% (art. 7, c. 2); il mantenimento dell'assegnazione del gettito dei tributi di cui all'art. 2 (tenuto conto di quelli sostituiti dall'art. 10, cui provvede la predetta compartecipazione (art. 7, c. 3); l'addizionale IRPEF come risulterà dal regolamento di riordino delle misure (art. 5); l'imposta di soggiorno e l'imposta di scopo (artt. 4 e 6).

¹⁵⁴Art. 7 (comma 1), Art. 8, Art. 9, Art. 14 (comma 1, 9) del d.lgs. 23/2011 Art. 13 del d.l. 201/2011, convertito, con modificazioni, in legge 22 dicembre 2011, n. 214, dopo aver individuato la base imponibile e stabilito il regime fiscale, precisa le modalità attuative («L'aliquota può essere modificata con decreto del Presidente del Consiglio, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze d'intesa con la Conferenza Stato - città e autonomie locali, nel rispetto dei saldi di finanza pubblica, tenendo conto delle analisi effettuate dalla Commissione tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale o dalla Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica, istituita dal d.lgs. 68/11. I Comuni possono deliberare entro il termine per la deliberazione del bilancio di previsione, modifiche alle aliquote stabilite per legge. In particolare, possono:

dall'abitazione principale che ha sostituito, per la componente immobiliare, l'imposta sul reddito delle persone fisiche e le relative addizionali, e l'imposta comunale sugli immobili. Un ulteriore elemento di rilievo è costituito dal potenziamento del ruolo dei Comuni nella lotta all'evasione, perseguito mediante un rafforzamento delle misure incentivanti già esistenti, finalizzate ad attribuire ai Comuni il maggior gettito riconducibile alle attività di accertamento dagli stessi esercitata (sia con riguardo all'iscrizione in catasto degli immobili non dichiarati - c.d. case fantasma, sia con riferimento alla partecipazione all'accertamento dei tributi statali). A tal fine, viene ampliata la

- modificare, in aumento o in diminuzione l'aliquota base dello 0,76% sino a 0,3 punti percentuali. L'aliquota di base può essere ridotta fino allo 0,4% su iniziativa dei singoli Comuni nel caso di immobili non produttivi di reddito fondiario, di immobili posseduti dai soggetti passivi dell'IRES, degli immobili locati;

- modificare, in aumento o in diminuzione, l'aliquota per l'abitazione principale e per le sue pertinenze sino a 0,2 punti percentuali;

- ridurre allo 0,1% l'aliquota sui fabbricati rurali ad uso strumentale.”), i soggetti passivi (“Sono soggetti passivi il proprietario di immobili, inclusi i terreni e le aree edificabili, a qualsiasi uso destinati, compresi quelli strumentali o alla cui produzione e scambio è diretta l'attività d'impresa, o il titolare di diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie sugli stessi.

Nel caso di concessione su aree demaniali, soggetto passivo è il concessionario.

Per gli immobili, anche da costruire o in costruzione, concessi in locazione finanziaria, soggetto passivo è il locatario a decorrere dalla data di stipula e per tutta la durata del contratto.”) e gli esenti (“Sono esenti dal pagamento dell'IMU:

- gli immobili posseduti dallo Stato,

- gli immobili posseduti, nel territorio comunale, dalle Regioni, dalle Province, dai Comuni, dalle comunità montane, dai consorzi fra questi enti, dagli enti del servizio sanitario nazionale, destinati esclusivamente ai compiti istituzionali,

- gli immobili a destinazione particolare di carattere pubblico, fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto o di proprietà della Santa Sede, ovvero appartenenti agli stati esteri e alle organizzazioni internazionali per i quali è prevista l'esenzione ICI in base ad accordi internazionali,

- taluni terreni agricoli di aree montane o di collina,

- gli immobili destinati allo svolgimento di attività sociali da parte di enti non commerciali.

possibilità per i Comuni di accedere a banche dati e sistemi informativi¹⁵⁵.

CAPITOLO III - L'AUTONOMIA FINANZIARIA E TRIBUTARIA DEGLI ENTI TERRITORIALI

1.Premessa

Il quadro ricostruttivo svolto finora consente di affrontare il discorso su uno dei punti centrali di questo lavoro: l'autonomia complessiva degli enti locali e la sua correlazione con l'autonomia finanziaria¹⁵⁶.

E' opportuno sottolineare che il termine "autonomia" ha, nel linguaggio giuridico, natura polisensa e generica. Esso infatti al fine di ricevere una concreta qualificazione deve accompagnarsi ad un elemento specificatore; perciò si parla di autonomia normativa, istituzionale, organizzativa, politica¹⁵⁷. Autorevole dottrina fa discendere il concetto

¹⁵⁵ Art. 2, c. 10 ss. d.lgs. n. 23 del 2011.

¹⁵⁶ Si soffermano sulla delimitazione della nozione di "autonomia tributaria", in relazione al più ampio tema del federalismo fiscale tra gli altri GALLO, *Federalismo fiscale e ripartizione delle basi imponibili tra Stato, Regioni ed Enti locali*, in "Rass. trib.", 2002, pag. 2011; PERRONE, *La sovranità impositiva tra autonomia e federalismo*, in "Riv. dir. trib.", 2004, I, pag. 113; PREZIOSI, *I nuovi poteri tributari delle autonomie locali*, in "Riv. dir. trib.", 2005, I, pag. 557; BORIA, *Autonomia normativa e autonomia organizzativa degli enti locali in materia di accertamento e riscossione tributaria*, in "Riv. dir. trib.", I, 2008, pag. 490; BUCCICO, *Alcuni spunti di riflessione sull'attuazione del federalismo fiscale*, in "Rass. trib.", 2009, pag. 1301; AMATUCCI F. *I tributi di scopo e le politiche tariffarie degli enti locali* in *Rassegna Tributaria* 5 /2011, p.1261 e ss.

¹⁵⁷ Si veda altresì, per una articolata ricostruzione storica, *ex plurimis*, MARONGIU, *La fiscalità delle province nel secondo novecento*, in *Dir. prat. trib.*, 2010, I, p. 51.

di autonomia tributaria degli enti territoriali proprio dal concetto di autonomia politica intesa quale espressione degli interessi e dei bisogni della comunità¹⁵⁸. Pertanto se gli enti locali devono necessariamente avere una propria potestà di indirizzo politico, al fine di fissare i propri fini e le proprie priorità (all'interno, s'intende, delle proprie competenze) dovranno altresì disporre dei mezzi per il raggiungimento dei propri fini¹⁵⁹.

L'attuale sistema costituzionale riconosce e garantisce un pluralismo organico, non solo formalmente affermato ma anche sostanzialmente promosso, di tal guisa che tra i vari termini dell'ordinamento non possa più parlarsi di supremazia¹⁶⁰ e connessa subordinazione bensì di equiordinazione e coordinamento. S'intende facilmente, pertanto, che se una serie di competenze e funzioni fanno capo ad un determinato ente, debbono esistere ed essere sufficienti i mezzi pecuniari necessari al loro esercizio. Essi sono dunque gli elementi essenziali e irrinunciabili dell'autonomia finanziaria.

Posto che l'autonomia finanziaria, per consentire in una qualche misura il perseguimento di questo autonomo indirizzo senza ingerenza dello Stato, non può avere solo il ristretto significato di libertà di impiego delle risorse messe a disposizione dallo Stato medesimo (o dalle Regioni nel caso degli enti territoriali minori), essa - secondo la medesima

¹⁵⁸FRANSONI, *La territorialità dei tributi regionali e degli enti locali*, in www.federalismi.it. L'autore offre una efficace sintesi dell'evoluzione dottrinale relativa alla definizione di ente locale, segnatamente con riferimento all'elemento personale e territoriale dell'ente.

¹⁵⁹PUTZOLU, *L'autonomia tributaria degli enti territoriali*, Cedam, 1996, p.15e ss.

¹⁶⁰MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1987, p. 86, l'Autore intende la potestà normativa tributaria come espressione di sovranità.

dottrina - dovrebbe comprendere in sé l'autonomia tributaria¹⁶¹. Quest'ultima va intesa come capacità degli enti di autodeterminare liberamente, nell'ambito dei tributi propri ad essi attribuiti e da essi eventualmente amministrati, parte delle entrate tributarie e di esserne titolari in funzione di un completo svolgimento dell'autonomia locale. Come autorevolmente precisato, l'autonomia tributaria si esprime "nell'esercizio di un potere di imposizione che, per suscitarla, non potrà però essere solamente nominale e di mera attuazione della legge statale, ma dovrebbe svolgersi avendo contenuto normativo e in misura tale da consentire, appunto, agli enti medesimi l'effettivo perseguimento in determinate materie di una 'certa' politica autonoma nell'ambito del loro territorio"¹⁶².

¹⁶¹ Ritiene comunque non coincidenti i due concetti, ma quello di autonomia tributaria compreso in quello di autonomia finanziaria, di cui costituisce una qualificazione, TOSI, *Finanza locale*, in *Dig. disc. priv., Sez. comm.*, VI, Torino 1991, p. 141 ss. che sul punto richiama TRIMELONI, *Note su «autonomia finanziaria» e «autonomia tributaria» nel sistema normativo dei comuni*, *Riv. dir. Fin.*, 1975, II, 285 ss., secondo il quale la nozione di autonomia finanziaria rappresenta il cardine organizzativo della finanza (locale) che si regge principalmente sopra il sistema giuridico di bilancio dell'ente, comprendendo «figure finanziarie che non sono pertinenti alla autonomia tributaria, ossia escludono l'attività di istituzione-imposizione dei tributi autonomi da parte dell'ente locale, svolgendosi, invece, attraverso le figure d'entrate non tributarie e le figure di spesa».

¹⁶² GIOVANARDI, *L'autonomia tributaria degli enti territoriali*, Milano, 2005, p. 60.

2. Autonomia tributaria delle Regioni

L'autonomia finanziaria, anzi, il riconoscimento di una piena autonomia finanziaria alle Regioni riveste un ruolo di primo piano nell'ambito del nuovo sistema del federalismo fiscale¹⁶³. Con la legge 42 del 2009 si assiste ad una sorta di inversione di tendenza in ordine alla definizione del ruolo e della posizione degli enti territoriali all'interno della Costituzione Repubblicana. Le Regioni, infatti, divengono il fulcro della finanza decentrata andando a rivestire un ruolo di coordinamento e promozione dell'autonomia finanziaria degli enti locali. In tale direzione, può esser letto sul piano sostanziale, la potestà attribuita alle regioni di istituire degli enti locali¹⁶⁴ di gestire la perequazione a favore degli enti territoriali situati all'interno del proprio territorio¹⁶⁵ e di istituire compartecipazioni ai tributi regionali a favore degli enti locali¹⁶⁶. In tal senso, si è affermato che il sistema finanziario e tributario degli enti locali è subordinato sia rispetto a quello statale sia a quello regionale¹⁶⁷. Si assiste, quindi, ad un mutamento di prospettiva che si concretizza nell'inversione di una tendenza storica che nemmeno la ridefinizione della posizione e del ruolo degli enti territoriali da parte della

¹⁶³ Tra gli altri GALLO, *Ancora in tema di autonomia tributaria delle Regioni e degli Enti locali nel nuovo titolo V della Costituzione*, in *Rass. trib.*, 2005, 1033 ss.; GIOVANARDI, *L'autonomia tributaria degli enti territoriali*, Milano, 2005.

¹⁶⁴ Art. 12, comma 1, lett. g), della legge n. 42/2009.

¹⁶⁵ Art. 13, comma 1, lett. a) e h), della legge n. 42/2009.

¹⁶⁶ Art. 11 della legge n. 42/2009.

¹⁶⁷ BIZIOLI, *Profili ricostruttivi dell'autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali derivante dalla legge delega in materia di "federalismo fiscale"*, in *La Finanza locale*, n. 9/2009, pag. 19.

Costituzione repubblicana aveva prodotto. Infatti, prima dell'adozione della legge delega, l'autonomia tributaria regionale aveva rivestito una posizione marginale rispetto a quella degli enti locali, presumibilmente per ragioni di ordine storico.

E' stato sottolineato che il nuovo assetto dell'autonomia finanziaria e tributaria delle regioni è certamente diverso dal precedente; tuttavia il cambiamento risulta evidente da un punto di vista formale, ove si consideri la nuova ripartizione della potestà legislativa, ma dal punto di vista sostanziale il coordinamento della finanza pubblica resta fortemente caratterizzato dal predominio della finanza statale¹⁶⁸.

Prima di proseguire nell'indagine va evidenziato che l'ambito di applicazione della legge delega riguarda esclusivamente le Regioni a statuto ordinario; per quelle a statuto speciale e per le province autonome di Trento e Bolzano, ai sensi dell'art. 1, comma 2, della legge n. 42 del 2009, trovano applicazione unicamente le disposizioni in materia di finanziamento delle città metropolitane, di perequazione infrastrutturale, di coordinamento della finanza delle regioni a statuto speciale e delle province autonome. Al riguardo appare opportuno riportare l'opinione di quella dottrina che ha rilevato come la circostanza per cui la potestà tributaria delle Regioni a statuto speciale resti affidata per intero alla

¹⁶⁸ In tal senso DEL FEDERICO, *L'autonomia tributaria delle Regioni ed i principi di coordinamento della finanza pubblica: con il progetto Giarda-bis verso l'attuazione dell'art. 119*, in Astrid online 2007.

disciplina prevista dai singoli statuti regionali sia una situazione sconosciuta agli ordinamenti federali¹⁶⁹.

In questa sede, tuttavia, ci si limiterà a considerare la questione dell'autonomia finanziaria verificando da un lato, che la genericità dei contenuti della delega può consentirne un'attuazione molto al di sotto delle aspettative per quanto riguarda i cambiamenti rispetto alla situazione attuale, e dall'altro, che, in vista della tutela di interessi nazionali (come il coordinamento e il risanamento della finanza pubblica, ma anche la garanzia di livelli essenziali di prestazioni) la stessa l. 42, prevede svariati limiti all'autonomia finanziaria degli enti territoriali.

L'art. 7 della legge delega, rubricato "principi e criteri direttivi relativi ai tributi delle regioni e alle compartecipazioni al gettito dei tributi erariali", pone le fondamenta del nuovo sistema tributario regionale.

Concorrono al finanziamento delle Regioni, da un lato, le compartecipazioni al gettito dei tributi erariali e, dall'altro, i "tributi delle Regioni", ossia i tributi propri derivati, le addizionali sulle basi imponibili e i tributi propri istituiti dalle Regioni con proprie leggi in relazione a presupposti non già assoggettati a imposizione erariale.

Il vecchio sistema della finanza derivata, caratterizzato dai trasferimenti finanziari statali, è ormai superato e sostituito da un sistema incentrato su tributi: i tributi eteronomi (propri ed addizionali) compartecipazioni al

¹⁶⁹ MORONGIU, *Difficoltà attuative per la realizzazione del federalismo fiscale*, in *Corriere Tributario*, n. 23/2009, pag. 1824.

gettito dei tributi erariali e fondo perequativo con rilievo del tutto marginale per i finanziamenti a finalità particolare, risorse aggiuntive agli interventi speciali.

Tuttavia la presenza significativa dello Stato non può dirsi superata; infatti è lo Stato che istituisce un fondo perequativo per i territori con minore capacità fiscale (art. 119, comma 3), esercitando una potestà legislativa esclusiva (art. 117, comma 2, lett. *e*); è lo Stato che assegna alle autonomie locali risorse aggiuntive ed interventi speciali per promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale (art. 118, comma 5). V'è poi da considerare l'opportuna salvaguardia di matrice solidaristica posta dall'art. 117, comma 2, lettera *m*), che riserva alla legislazione esclusiva dello Stato la «determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale».

Nei successivi paragrafi, si esamineranno i singoli strumenti di finanziamento assegnati dalla legge delega n. 42/2009 alle Regioni a statuto ordinario, integrando l'analisi delle disposizioni della legge delega con le scelte effettuate in sede di attuazione. Si farà inoltre riferimento alle modifiche dell'ordinamento tributario regionale introdotte dal D. Lgs. n.68/2011 attuativo della L.42/09 e dal decreto Monti (solo per l'addizionale IRPEF), che non comportano una attribuzione di sostanziali nuove risorse tributarie ma una trasformazione dell'assetto esistente, non modificando l'impianto di base che rimane sostanzialmente collegato alla fiscalizzazione dei trasferimenti erariali.

2.1. Il quadro costituzionale

Alla piena valorizzazione dell'autonomia finanziaria e tributaria, insita nell'assetto policentrico della Repubblica delle autonomie, corrisponde l'affermazione di inderogabili istanze unitarie che vengono a permeare la Carta costituzionale sia sul piano istituzionale che su quello funzionale, facendo assurgere il canone del coordinamento ad architrave della costituzione finanziaria delineata dal Titolo V¹⁷⁰.

La modifica del Titolo V della Costituzione, secondo autorevole dottrina, ha consolidato sensibilmente l'autonomia riconosciuta a Regioni ed Enti Locali¹⁷¹.

Il nuovo art. 119 riformula il sistema di finanziamento degli enti territoriali con l'intento di rafforzarne l'autonomia finanziaria¹⁷².

¹⁷⁰ SALERNO, *Alcune riflessioni sulla nuova costituzione finanziaria della Repubblica*, in *Federalismo fiscale*, 2007, n. 1, 119 ss.

¹⁷¹ D'AMATI, URICCHIO, *Corso di diritto tributario*, Padova, CEDAM, 2008, pag. 5.

¹⁷² Al primo comma dell'articolo è prevista l'attribuzione dell'autonomia finanziaria di entrata e di spesa ai comuni, alle province, alle città metropolitane ed alle regioni. Il secondo comma attribuisce a questi enti territoriali la possibilità di stabilire e applicare "tributi ed entrate proprie, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario", inoltre, suddetti enti, dispongono di "compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibili al loro territorio". Nel terzo comma è prevista l'istituzione di un "fondo perequativo senza vincoli di destinazione, per i territori con minore capacità fiscale per abitante". Ancora, al quarto comma, si stabilisce che le risorse derivanti dalle fonti contenute nei commi precedenti, ossia tributi propri, compartecipazioni e fondo perequativo, consentono a comuni, province, città metropolitane e regioni, di "finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite". Il quinto comma prevede che lo "Stato destina risorse aggiuntive ed effettua interventi speciali" a determinati enti territoriali al fine di "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". Infine, il sesto comma, chiude l'articolo prevedendo che comuni, province, città metropolitane e regioni hanno "un

Infatti, in virtù del principio costituzionale di equiordinazione o pariteticità¹⁷³ tra lo Stato e gli stessi Enti territoriali, questi ultimi possono stabilire ed applicare tributi ed entrate proprie, pur rispettando i vincoli imposti dal dettato costituzionale e dalla legge di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario.

Come già chiarito il nuovo art. 119 riformula il sistema di finanziamento degli enti territoriali, esso si struttura configurando un modello normativo che presenta tre articolazioni fondamentali.

La prima, contenuta nei primi quattro commi, definisce la modalità di finanziamento delle attività degli enti territoriali.

La seconda, oggetto del quinto comma dell'articolo, specifica un'attività di intervento finanziario dello Stato a integrazione delle risorse ordinarie degli enti territoriali di natura solidaristica teso al fine di salvaguardare i diritti fondamentali garantiti nei commi precedenti.

La terza articolazione, comma 6, disciplina, tra l'altro, la capacità di indebitamento 'autonoma' degli enti territoriali limitandola alle spese di investimento.

patrimonio proprio, attribuito secondo i principi generali determinato dalla legge dello Stato", inoltre "possono ricorrere all'indebitamento solo per finanziare spese di investimento", resta comunque "esclusa ogni garanzia dello Stato sui prestiti" che vengono contratti da suddetti enti territoriali.

¹⁷³ Si ricorda la nota critica di TESAURO, *Le basi costituzionali della fiscalità regionale e locale*, in *La Finanza Locale* 9/2005, secondo cui "queste formule – equiordinazione, federalismo e simili – sono vaghe, imprecise".

Come chiarito da autorevole dottrina l'intento del legislatore si sostanzia nel tentativo di ampliare l'autonomia finanziaria delle regioni e degli enti locali¹⁷⁴ciò nonostante, risulta alquanto problematico ricostruire il nuovo sistema di autonomia finanziaria regionale.

In questa prospettiva ci si occuperà di produrre una prima riflessione sui meccanismi relativi gli aspetti finanziari, in particolare in tema di entrate, che vengono disegnati nel nuovo rapporto tra lo Stato e gli enti territoriali.

2.2.L'autonomia di entrata

Il modello disegnato nei primi quattro commi dell'art. 119 del nuovo testo costituzionale individua nei tributi ed entrate propri, nella compartecipazione al gettito di tributi erariali riferibili al territorio dell'ente¹⁷⁵, nel fondo perequativo per i territori con minore capacità fiscale per abitante¹⁷⁶ e negli interventi speciali e risorse aggiuntive, le

¹⁷⁴ GALLO, *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione*, in *Rassegna tributaria*, n. 2, 2002, p. 589 e ss. dove si sostiene che la revisione del nuovo art. 119 ha portato un ampliamento considerevole dell'autonomia finanziaria locale.

¹⁷⁵ L'art. 7 della legge n. 42/2009 stabilisce che il principio di territorialità si basa:

- sul luogo di consumo per i tributi aventi quale presupposto i consumi ovvero il domicilio del soggetto fruitore qualora si tassi la prestazione del servizio;
- sulla localizzazione dei cespiti per i tributi basati sul patrimonio;
- del luogo di prestazione del lavoro per i tributi basati sulla produzione;
- della residenza del percettore, per i tributi riferiti ai redditi delle persone fisiche.

¹⁷⁶ Nell'intervento il 30 gennaio 2009 a Brescia alla tavola rotonda "Federalismo fiscale tra autonomia e solidarietà", Franco Gallo solleva perplessità circa la scelta del legislatore

fonti di finanziamento delle attività degli enti territoriali¹⁷⁷. Attraverso la cd. clausola di autosufficienza la Costituzione precisa che i primi tre punti debbano essere sufficienti a finanziare integralmente le funzioni degli Enti territoriali.

Le entrate delle Regioni si completano, inoltre, con quelle:

- ? di natura extratributaria come, ad esempio, quelle derivanti dalla alienazione del patrimonio, che verrà devoluto agli Enti territoriali secondo i principi stabiliti dall'art. 19 della legge n. 42/2009, attuativo dell'art. 119 Cost., comma 6¹⁷⁸;
- ? derivanti da attività economiche come, ad esempio quelle che provengono dalla partecipazione a società per azioni;
- ? derivanti dal ricorso all'indebitamento ma solo per far fronte alle spese per investimenti e comunque senza la possibilità di ottenere garanzie dallo Stato¹⁷⁹

costituente circa la scelta del parametro della capacità fiscale per abitante come discriminante per la perequazione. Egli afferma che questo criterio è “meno favorevole per le regioni più povere” rispetto alla perequazione per bisogni prevista nella precedente disciplina costituzionale. Infatti il vecchio art. 119 Cost. prevedeva una ripartizione perequativa “*in relazione ai bisogni delle Regioni per le spese necessarie ad adempiere le loro funzioni normali*”. Si veda anche GALLO, *Quando l'attuazione del federalismo fiscale?*, in *Rivista di diritto tributario*, 5/2009, pag. 393 in cui si legge “Il fatto che quale parametro di perequazione l'art. 119 indichi “la minore capacità fiscale per abitante” non vuol dire che si debba abbandonare del tutto il criterio del fabbisogno presente nel precedente testo dell'art. 119. Vuol dire soltanto [...] che la parametrizzazione “alla minore capacità fiscale” [...] vale semmai per il finanziamento delle funzioni non essenziali e va accompagnata con altri criteri incentivanti la capacità fiscale”.

¹⁷⁷ Gli interventi speciali e le risorse aggiuntive, su cui tanto si batte la SVIMEZ (Associazione per lo Sviluppo dell'Industria nel Mezzogiorno), possono essere elargiti dallo Stato soltanto per favorire lo sviluppo, il riequilibrio economico e sociale e, ad ogni modo, per provvedere a scopi diversi dal normale esercizio delle funzioni.

¹⁷⁸ Per commenti dottrinali si veda tra gli altri ANTONINI, *Il primo decreto legislativo di attuazione della legge n. 42/2009: il federalismo demaniale*, in *Federalismi.it – Rivista di diritto pubblico italiano, comunitario e comparato*, 30 dicembre 2009, pagg. 1-10.

¹⁷⁹ Cd. *golden rule* secondo la quale si vuole evitare che le spese correnti vengano scaricate sulle generazioni future.

Nel complesso, però, l'autonomia di entrata e, di conseguenza, quella impositiva, pur innovando profondamente i rapporti tra Stato, Regioni ed enti locali non rimuove criticità e deficienze determinando una sorta di dissociazione tra “apparenza” e “realtà” dell'autonomia finanziaria regionale.

Al riguardo occorre partire dall' enunciato costituzionale in merito al potere di stabilire ed applicare tributi ed entrate proprie (art.119 co.2 Cost.). La genericità della formulazione apre ad un complesso di soluzioni interpretative in ordine alla possibilità di introdurre *ex novo* forme di prelievo in relazione ad ogni manifestazione di capacità contributiva, o di modificare *ad libitum* la disciplina dei tributi istituiti dallo Stato ma devoluti alle regioni, oppure, e più limitatamente, il potere di attivare fattispecie impositive già individuate dalla legge statale, o di manovrare le aliquote dei tributi erariali nella misura consentita dal legislatore centrale.

Il riconoscimento costituzionale della potestà di istituire e applicare tributi propri, e della limitazione della competenza esclusiva statale alla disciplina del “sistema tributario dello Stato” (art. 117, comma 2, lettera e), determina non poche incertezze interpretative.

Da un lato, le regioni rivendicano l'attribuzione della potestà residuale di disciplinare i sistemi fiscali regionali e locali, e si sentono abilitate ad “appropriarsi” dei tributi di istituzione statale il cui gettito è loro devoluto, modificandone la disciplina per adeguarla al proprio indirizzo

politico; dall'altro, le scelte del legislatore statale continuano a muoversi sulla base della consueta concezione gerarchica del principio unitario e della funzione di coordinamento, sostanziandosi in provvedimenti, di fatto, limitativi della potestà tributaria regionale.

2.3. Il necessario coordinamento

Da quanto esposto in precedenza risulta evidente che l' autonomia di entrata delle Regioni e, di conseguenza, quella impositiva, si potrà esercitare solo a seguito di una legge di coordinamento statale che ne indichi i principi fondamentali ai sensi del dettato costituzionale¹⁸⁰.

La *ratio* del necessario coordinamento si sostanzia nella necessità di realizzare un'armonizzazione dei sistemi tributari locali al fine ad evitare sia una eccessiva frammentazione del prelievo fiscale su base territoriale, sia un inasprimento della pressione fiscale¹⁸¹. Al riguardo, infatti, il legislatore statale ha più volte sospeso il potere delle regioni di “deliberare aumenti dei tributi, delle addizionali, delle aliquote

¹⁸⁰ FAUSTO, PICA (a cura di), *Teoria e fatti del federalismo fiscale*, Bologna, Il Mulino, 2000, ‘la norma dello Stato deve avere funzioni di sollecitazione e di stimolo alle attività normative degli enti locali e non deve porsi, invece, come un mero impedimento a che esse abbiano luogo’.

¹⁸¹In questo senso si è mossa la legge n. 42/2009 dalla quale sembra dedursi la futura diminuzione del prelievo fiscale dell'IRPEF nazionale, a favore di una maggiore tassazione del reddito a livello regionale. Da notare come la legge n. 42/2009 introduce, all'art. 17, comma 1, lettera e), sistemi premianti per quegli Enti territoriali che riescano ad assicurare ai propri contribuenti un “*livello di pressione fiscale inferiore alla media degli altri enti del proprio livello di governo a parità di servizi offerti*”, spingendo, quindi verso forme alternative di prelievo locale, basate principalmente sul principio del beneficio. Un eventuale aggravio impositivo necessario a finanziare l'inefficienza delle Amministrazioni sarà, pertanto, pagato dagli amministratori locali in termini di perdita di popolarità e consenso politico.

ovvero delle maggiorazioni di aliquote ad esse attribuite con legge dello Stato”, inibendo ai legislatori regionali l’esercizio della potestà tributaria anche nei limiti consentiti dalle leggi statali istitutive dei singoli tributi.

Dal punto di vista normativo, se da un lato l’art. 117 Cost, secondo comma, lettera e), conferisce la potestà legislativa e regolamentare esclusiva allo Stato in materia di “sistema tributario e contabile dello Stato”, nonché di “perequazione delle risorse finanziarie”, dall’altro, al terzo comma, riconosce come materia concorrente la “coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario”, attraverso l’imprescindibile enunciazione da parte dello Stato dei principi fondamentali in materia (e non norme di dettaglio od autoapplicative), nell’interesse generale dell’ordinamento¹⁸², a cui l’intervento del legislatore regionale dovrà attenersi.

In sostanza attraverso il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, il legislatore statale dovrà da un lato stabilire i principi fondamentali cui il legislatore regionale dovrà conformarsi, dall’altro determinare, a grandi linee, l’intero sistema tributario,

¹⁸² Così GIARDA, *Decentralization and intergovernmental fiscal relations in Italy: a review of past and recent trend*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 4/2004, pag. 546: “this fundamental principles legislation should guarantee the national interest, the individual rights written in the Constitution”.

definendo perciò gli spazi ed i limiti entro i quali potrà esplicarsi la potestà impositiva di Stato ed Enti territoriali¹⁸³.

¹⁸³ Illustre dottrina si è addirittura spinta ad individuare i principi fondamentali di coordinamento, in particolare: razionalità e coerenza del sistema tributario in modo da definire in maniera chiara e precisa il *tax assignment* ed il divieto di doppia imposizione; omogeneità, unitarietà, stabilità e sussidiarietà della finanza pubblica; semplificazione del sistema tributario; l'esclusione di fenomeni di eccessiva concorrenza fiscale che sfocino, poi, in una competizione dannosa; trasparenza ed efficienza. Al riguardo GALLO, *Il nuovo Titolo V della Costituzione: autonomia tributaria e problemi di coordinamento*, in *Politica Economica*, n. 3/2002; GALLO, *I principi di diritto tributario: problemi attuali*, in *Rassegna tributaria*, 4/2008, pag. 924 secondo cui "con riferimento ai principi fondamentali di coordinamento è evidente che essi [...] sono comunque rilevantissimi perché sono gli unici principi che consentono allo Stato, quale garante della legalità repubblicana e della unitarietà dell'ordinamento, di intervenire sulla materia tributaria attribuita alla competenza esclusiva delle regioni. [...] Una loro puntuale fissazione sarebbe oltremodo opportuna"; BARBERO, *Il problematico coordinamento della finanza pubblica*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1/2006, pagg. 35 e seguenti. Per una elencazione completa si veda BASILAVECCHIA, DEL FEDERICO, OSCULATI, *Il finanziamento delle Regioni a Statuto Ordinario mediante tributi propri e partecipazioni: basi teoriche ed evidenza empirica nella difficile attuazione dell'art. 119 Cost.*, in *Le istituzioni del Federalismo*, 5/2006, pagg. 681-682; CARUSO, FONTANA, PETRINA, RICCI, *Sintesi dei principali documenti prodotti dall'Alta Commissione di studio per la definizione dei meccanismi strutturali del Federalismo Fiscale*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1/2006, pagg. 31-32; ANTONINI, *Dal federalismo legislativo al federalismo fiscale*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 3/2004, pagg. 400 e seguenti; NIKIFARAVA, *L'autonomia finanziaria regionale e locale tra effettività ed esigenze di coordinamento*, in *Le istituzioni del Federalismo*, 5/2006, pag. 770 secondo cui "il coordinamento della finanza pubblica non può essere considerato in astratto, sotto il profilo meramente congiunturale della necessità di rispettare gli obblighi assunti a livello comunitario con il rischio che l'interesse comunitario prenda posto del vecchio interesse nazionale. [...] Il nuovo compito, quindi, è quello di coordinare senza indirizzare, cui si aggiunge nella fase iniziale anche la responsabilità di coordinare per permettere l'attuazione dell'autonomia finanziaria"; DE MITA, *Le basi costituzionali del "federalismo fiscale"*, Milano, Giuffrè Editore, 2009, pagg. 41-43; circa la proposta della Regione Lombardia si veda *Principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica del Sistema Lombardia*, disponibile su www.anci.lombardia.it, disponibile su www.anci.lombardia.it; contra veda GRIPPA SALVETTI, *La legittimità costituzionale di modifiche regionali a leggi statali*, in *Rassegna tributaria*, 6/2003, pag. 2069 secondo cui "i principi fondamentali dello Stato ed i principi di coordinamento, invece, sui quali riteniamo che si giochi la partita dell'autonomia regionale, sono ancora privi di un contenuto, sia a livello di elaborazione teorica, che nel diritto positivo, con grave danno per il ruolo della legislazione regionale in materia fiscale"; GIARDINA che nella sua relazione alla Camera dei Deputati l'11 dicembre 2006 ha spiegato come "la dottrina e l'Alta commissione hanno cercato di individuare i principi fondamentali di questo coordinamento, da Franco Gallo, che ne individua 7, fino all'Alta commissione che ne ha individuati 19. A mio avviso, non si può parlare in questa materia di semplici principi di coordinamento, ma è necessario riferirsi a schemi di coordinamento, considerando le esigenze dettate dal federalismo solidale e dalla politica di perequazione ad esso connessa. [...] Non si rivela quindi sufficiente che il legislatore nazionale precisi ciò che le regioni non possono fare nell'esercizio della loro autonomia tributaria [...], né che precisi gli orientamenti generali che devono essere seguiti – contenenza, trasparenza, responsabilità, eccetera -, ma deve dettare una concreta disciplina della struttura del sistema tributario, indicando con precisione le opzioni aperte alle decisioni regionali in ordine almeno al tipo di tributi, alle relative basi imponibili, ai soggetti passivi, e forse anche ai sistemi di accertamento. I principi individuati dalla dottrina e dall'Alta commissione, più che principi fondamentali rivolti alle regioni per il coordinamento regionale, mi sembrano principi dettati al legislatore dell'attuazione, che deve sostanzialmente seguirli,

In via successiva le Regioni, ai sensi del comma 3 dell'art. 117 Cost., dovranno a loro volta coordinare il sistema tributario con riferimento agli Enti Locali che appartengono al loro territorio. Tale coordinamento avrà sicuramente un maggior grado di dettaglio rispetto a quello statale in quanto dovrà concretizzare i principi fondamentali fissati a livello nazionale¹⁸⁴.

In sostanza, sarà lo Stato a fissare in una legge quadro i principi fondamentali dell'intero sistema tributario, mentre le Regioni, attraverso la potestà legislativa concorrente giusta art. 117 Cost., comma 3, potranno coordinare non solo i propri sistemi tributari, ma anche quelli locali.

3. I tributi delle Regioni

3.1.1 tributi propri

L'art. 7, comma 1, della legge n. 42/2009 distingue tra tributi propri «derivati», cioè istituiti e regolati da leggi statali, il cui gettito è

anche per l'esigenza di minimizzare il contenzioso costituzionale"; GIARDINA, *Il sistema tributario nel contesto federalista: le proposte dell'Alta Commissione. Un commento*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1/2006, pag. 81.

¹⁸⁴ Precisa VEZZOSO, *Il federalismo fiscale: dalle innovazioni costituzionali del 2001 al disegno Calderoli*, in *Diritto e pratica tributaria*, 5/2008, pag. 874 che "i principi fondamentali come quello di uguaglianza, capacità contributiva, progressività del sistema tributario, etc., dovrebbero essere considerati principi del sistema fiscale della Repubblica, e non semplicemente del sistema tributario statale".

attribuito alle Regioni, e tributi propri «in senso stretto», cioè istituiti dalle Regioni con proprie leggi¹⁸⁵.

La distinzione tra le due categorie di tributi propri è strumentale all'individuazione, operata dall'art. 8 della legge delega, dei mezzi con i quali debbono essere finanziate le funzioni spettanti alle Regioni.

In particolare le spese riconducibili alle funzioni fondamentali delle Regioni sono finanziate dal gettito derivante dai tributi propri derivati, oltreché dall'addizionale regionale all'IRPEF, dalla compartecipazione regionale all'IVA e con quote specifiche dal fondo perequativo e, in via transitoria, anche con il gettito IRAP.

Le spese, invece, delle Regioni non riconducibili alle funzioni fondamentali sono finanziate, oltre che con i tributi propri derivati, anche con tributi propri in senso stretto, con addizionali sulle basi imponibili dei tributi erariali e con quote del fondo perequativo.

In concreto la possibilità di stabilire *ex novo* tributi propri necessita di previa autorizzazione da parte del legislatore statale, ferma naturalmente l'osservanza dei principi di coordinamento.

Ne deriva che non è ammissibile, in materia tributaria, una piena esplicazione di potestà regionali autonome in carenza della fondamentale legislazione di coordinamento.

¹⁸⁵Nella relazione illustrativa all'AS 1117., si assegna ai tributi propri “il compito di garantire la manovrabilità dei bilanci, l'adattamento dei livelli dell'intervento pubblico alle situazioni locali e la responsabilità delle amministrazioni locali”.

Sicché, sino alla definizione dei principi di coordinamento da parte del legislatore statale, la potestà normativa concernente il sistema attuale di fiscalità, anche relativamente ai tributi locali, si può ritenere esercitabile da parte delle Regioni soltanto alle condizioni e nei limiti espressamente fissati dal potere centrale.

La possibilità di ideare tributi resta invece confinata entro le aree di prelievo non occupate dal legislatore statale e limitata a forme impositive assolutamente marginali quali i cd. tributi di scopo o corrispettivi, o la tassa di concessione per la ricerca e la raccolta dei tartufi, che può essere istituita con legge regionale in base all'autorizzazione contenuta nell'art. 17 della l. n. 752/85 (normativa quadro in materia di raccolta, coltivazione e commercio dei tartufi freschi o conservati destinati al consumo)¹⁸⁶.

Attualmente dottrina e giurisprudenza concordano sul fatto che la capacità delle Regioni di introdurre nuovi tributi propri sia limitata alla mera adozione di tributi di scopo e tributi controprestazione o corrispettivi o paracommutativi, fortemente connessi con il territorio mentre spetteranno allo Stato i tributi che permetteranno di perequare

¹⁸⁶ Il riconoscimento del carattere proprio del tributo deriva dalla sentenza n. 297/2003 della Corte Costituzionale in cui si legge: "Va premesso che la tassa di concessione di cui si tratta deve considerarsi «tributo proprio della regione»". Pertanto la Consulta ha ritenuto legittimo il comportamento posto in essere dalla Regione Veneto in quanto: Nell'esercizio della propria competenza legislativa la Regione ha, poi, abolito il tributo in considerazione - come si ricava dai lavori preparatori - «dell'esiguità dell'introito derivante (dal tributo stesso) rapportato ai costi di gestione amministrativa».

le capacità fiscali in base al cd. effetto redistributivo e quelli destinati alla copertura dei servizi a domanda indivisibile¹⁸⁷.

Ad avviso di illustre dottrina, i tributi propri regionali dovranno essere introdotti nel rispetto della continenza e della territorialità¹⁸⁸ serviranno a finanziare le Regioni stesse (e gli Enti Locali) “per le spese sostenute nello svolgimento di loro politiche autonome affrancandosi dalle interferenze dello Stato [...] il che potrà farsi collegando a tal fine l’esercizio della potestà stessa e la misura del prelievo soprattutto al costo delle funzioni non finanziabili con le sole partecipazioni (o in via di perequazione) e, comunque ad ogni spesa facoltativa o integrativa che le Regioni e gli Enti Locali con la loro autonomia intendono sostenere e promuovere”¹⁸⁹.

Nel concreto sorgono numerosi dubbi circa la corretta individuazione della natura e della tipologia di tributo proprio autonomo da adottare al fine di rispettare i vincoli derivanti dalla legge di coordinamento ovvero quelli desumibili dall’ordinamento quali, a mero titolo

¹⁸⁷ GALLO, *Quando l’attuazione del federalismo fiscale?*, in *Rivista di diritto tributario*, 5/2009, pag. 391; ALFANO, *L’applicazione di tributi ambientali nel nuovo contesto della finanza regionale*, in *TributImpresa*, 3/2005, pagg. 17-38, che precisa: “La finanza regionale e locale deve fondarsi su di un necessario processo di innovazione dei tributi locali, prevedendosi figure impositive direttamente correlate ai compiti ed ai servizi dell’Ente stesso ed, in particolare, al territorio”; PREZIOSI, *I nuovi poteri tributari delle autonomie locali*, in *Rivista di diritto tributario*, 5/2005, pag. 587 “sussisterebbe una tendenza strutturale del sistema tributario italiano verso un assetto ove tutti i tributi con finalità perequative restino allo stato, mentre quelli *latu sensu* corrispettivi siano da privilegiare nel campo dell’autonomia impositiva locale”; contra GIOVANNINI, *Normazione regionale in materia tributaria*, in *Rassegna tributaria*, 4/2003, pag. 1174.

¹⁸⁸ Contro il principio di territorialità si veda PERRONE CAPANO, *Verso il federalismo fiscale, tra limiti istituzionali non risolti e persistenti criticità del sistema tributario statale*, *Innovazione e diritto rivista on line*, n.1/2009.

¹⁸⁹ GALLO, *Federalismo fiscale e ripartizione delle basi imponibili tra Stato, Regioni ed Enti Locali*, in *Rassegna tributaria*, 6/2002.

esemplificativo: principio di continenza, principio di correlazione e divieto di doppia imposizione.

3.2.1 Tributi propri derivati

I tributi propri derivati sono istituiti e disciplinati dal legislatore statale che ne destina, in tutto o in parte, il gettito a favore delle Regioni o degli Enti Locali, rappresentando un'espressione di autonomia impositiva.

Ai sensi dell'art. 7, comma 1, lett. c), della legge delega, l'autonomia regionale si esplica, quanto ai tributi propri regionali, nella potestà di modificare le aliquote e disporre esenzioni, detrazioni e deduzioni nei limiti e secondo i criteri fissati dalla legislazione statale.

Con riferimento ai tributi propri derivati la legislazione dello Stato esercita, quindi, un vincolo positivo, non potendo la Regione, con propria legge, intervenire su presupposto, base imponibile e soggetti passivi (riservati alla legge statale), ma modificare unicamente le aliquote, disporre esenzioni, detrazioni, deduzioni secondo i criteri fissati dalla legislazione statale e nel rispetto della normativa comunitaria.

Un elenco dei tributi propri derivati è offerto dal comma 2 dell'art. 7 del cd. d.d.l. Lanzillotta che pone in cima l'Irap¹⁹⁰, l'addizionale regionale Irpef¹⁹¹ e l'addizionale regionale all'imposta di consumo su gas metano e relativa imposta sostitutiva¹⁹².

La natura di tributo proprio derivato dell'imposta in esame è, invero, il frutto della evoluzione giurisprudenziale finalizzata ad interpretare il sistema tributario vigente nella fase transitoria del passaggio fra il nuovo Titolo V e una legge organica di determinazione dei principi fondamentali di coordinamento¹⁹³.

In attesa della conclusione del processo di federalizzazione, allo stato attuale, è possibile far emergere una lettura della Corte Costituzionale piuttosto tradizionalista sui tributi propri derivati nonché sull'intero

¹⁹⁰ D. lgs 446/1997, la legge 244/2007, la legge 203/2008, la risoluzione 13/DF del 10/12/2008 del MEF.

¹⁹¹ D. lgs 446/1997 e per la Regione Puglia si veda la L.R. 40/2007, la L.R. 42/2008 e la L.R. 6/2009.

¹⁹² L'elenco prosegue includendo l'addizionale regionale all'imposta di consumo su gas metano e relativa imposta sostitutiva (d. lgs 398/1990, la legge 549/1995, la legge n. 662/1996 e per la Regione Puglia si veda la L.R. 40/2007 e la L.R. 21/2009), l'addizionale regionale sui canoni statali per le utenze di acqua pubblica; l'imposta regionale sulla benzina per autotrazione; la tassa di abilitazione all'esercizio professionale; l'imposta regionale sulle concessioni statali dei beni del demanio marittimo; il tributo speciale per il deposito in discarica di rifiuti solidi (DPR 915/1982, il D.M. del 13 marzo 2003 del Ministro dell'Ambiente e della Tutela del Territorio, la legge 549/1995); l'imposta sulle emissioni sonore degli aeromobili; l'imposta regionale sulle concessioni statali per l'occupazione e l'uso dei beni del demanio e del patrimonio indisponibile; la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche regionali; la tassa per il diritto allo studio universitario; le tasse automobilistiche regionali (Art. 4 della Legge 16 maggio 1970, n. 281 e Art. 23 del d.lgs. 30 dicembre 1992); le tasse sulle concessioni regionali (Decreto legislativo 22 giugno 1991, n. 230 e art. 55 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446). Si precisa che le informazioni sono tratte dallo studio elaborato dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri – Dipartimento per le riforme istituzionali “L'attuazione del federalismo fiscale – Note informative”, presentato al Forum della pubblica amministrazione – maggio 2009.

¹⁹³ La Corte Costituzionale già con sentenza 193/2007 stabiliva che “in attesa della doverosa attuazione dell'art. 119 della Costituzione [...] l'attribuzione alle Regioni, in tutto o in parte, del gettito di imposte statali, non ne altera la natura erariale [...], sicché compete allo Stato (e non alla Regione, se non nei limiti previsti dalla legge statale) la disciplina del tributo, se del caso mediante norme di dettaglio.”

sistema tributario¹⁹⁴. Infatti la volontà della Corte Costituzionale di congelare lo *status quo* del sistema tributario secondo cui alle Regioni è consentito gestire solo limitatamente i tributi propri derivati, trova riscontro in numerose pronunce.

Lo schema di decreto legislativo sulla fiscalità regionale, all'art. 7, comma 2, si occupa dei tributi propri derivati prevedendo che «alle Regioni a statuto ordinario spettano gli altri tributi ad esse riconosciuti dalla legislazione vigente alla data di entrata in vigore del presente decreto».

Si tratta, in particolare, dell'IRAP, istituita dal decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 che, in termini di gettito, rappresenta il principale tributo regionale.

Con riferimento all'IRAP, nonostante il termine regionale sia presente all'interno del nome stesso del tributo, si è ribadita la sua natura di tributo proprio derivato con sentenza 381/2004¹⁹⁵ secondo cui “lo Stato può disporre in merito alla disciplina dei tributi da esso istituiti, anche se il correlativo gettito sia di spettanza regionale [...], purché

¹⁹⁴ Secondo la Corte Costituzionale, con sentenza n. 241/2004 “non essendo ammissibile, in materia tributaria, l'esplicazione di potestà regionali autonome in mancanza della fondamentale legislazione statale di coordinamento, si deve ritenere tuttora spettante al legislatore statale la potestà di dettare norme modificative, anche nel dettaglio, della disciplina dei tributi locali esistenti. Condizione di legittimità dell'intervento statale, aggiunge la Corte, è il divieto di procedere in senso inverso a quanto prescritto dal nuovo art. 119 della Costituzione, sopprimendo, senza sostituirli, gli spazi di autonomia già riconosciuti dalle leggi statali, o configurando un sistema finanziario complessivo in contraddizione con l'art. 119 (sentenza n. 37 del 2004)”.

¹⁹⁵ In tal senso anche le pronunce n. 216/2009, n. 193/2007, n. 155/2006, n. 241/2004, n. 431/2004 e n. 296/2003. Si veda ANTONINI, *La prima giurisprudenza costituzionale sul federalismo fiscale: il caso dell'IRAP*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 4/2003, pagg. 95-108.

non sia alterato il rapporto tra complessivi bisogni regionali e mezzi finanziari per farvi fronte, circostanza, quest'ultima, non emersa nel giudizio [...] l'istituzione dell'IRAP con legge statale, e l'espressa attribuzione alle Regioni a statuto ordinario, destinatarie del tributo, di competenze di carattere solo attuativo, rendono palese che l'imposta stessa – nonostante la sua denominazione – non può considerarsi “tributo proprio” della Regione nel senso in cui oggi tale espressione è adoperata dall'art. 119, secondo comma, della Costituzione, dovendosi intendere il riferimento della norma costituzionale relativo ai soli tributi istituiti dalle Regioni con propria legge, nel rispetto dei principi di coordinamento con il sistema tributario statale. Conseguentemente la disciplina sostanziale dell'imposta rientra tuttora nella esclusiva competenza dello Stato in materia di tributi erariali, secondo quanto previsto dall'art. 117, secondo comma, lettera e)”).

4. Le compartecipazioni ai tributi erariali

Le compartecipazioni ai tributi erariali rappresentano una delle principali fonti di entrata delle Regioni come precisato nell'art. 7, comma 1, lett. a), della legge n. 42/2009, "in via prioritaria, a quello dell'imposta sul valore aggiunto". La finalità è indicata nella relazione illustrativa¹⁹⁶ che precisa "le compartecipazioni garantiranno la stabilità, anche in senso dinamico, del volume delle risorse finanziarie". L'art. 3 del decreto legislativo di attuazione sancisce, al comma 1, che "a ciascuna Regione a statuto ordinario spetta una compartecipazione al gettito dell'imposta sul valore aggiunto". Il successivo comma 2 determina i criteri di calcolo dell'addizionale, prevedendo, in particolare, che per il periodo transitorio (2011 – 2013) l'aliquota di compartecipazione sia calcolata in base alla normativa vigente. A partire dall'anno 2013, ai sensi del comma 3, le modalità di attribuzione del gettito della compartecipazione IVA alle Regioni sono determinate in riferimento al criterio di territorialità, in ragione del luogo di consumo individuato con quello "in cui avviene la cessione di beni o la prestazione di servizi"; in tale ultimo caso, il luogo della prestazione può essere identificato con quello del domicilio del soggetto fruitore.

¹⁹⁶ Relazione illustrativa all'AS 1117.

Legando la compartecipazione al gettito IVA al principio di territorialità si è tentato di garantire una sorta di responsabilizzazione regionale in relazione alla lotta all'evasione fiscale legando i criteri di calcolo a quanto realmente riscosso in un dato territorio.

5.Le addizionali sui tributi erariali

Come già chiarito in precedenza la legge delega 42/2009 all'art. 7,co.1, lett.b) impernia la fiscalità delle Regioni a statuto ordinario sui tributi propri derivati, il cui gettito è attribuito alle Regioni seppure regolati con legge dello Stato, e sulle addizionali su base imponibile dei tributi erariali. Questi ultimi sono definiti da parte della dottrina “strumenti eterogenei, che solo marginalmente possono rientrare nell'autonomia tributaria delle regioni¹⁹⁷” e da altra parte strumenti espressione di una limitatissima potestà normativa tributaria” risolvendosi in una forma di compartecipazione al gettito dei tributi erariali¹⁹⁸”.

Al riguardo si osserva che la natura dell'istituto in oggetto non è particolarmente trasparente e, quindi, funzionale alle realizzazioni del principio di responsabilità: non è facile per il cittadino contribuente, tanto più se il prelievo avviene nei suoi confronti con il meccanismo

¹⁹⁷ In tal senso, SACCHETTO-BIZIOLI, *Può ancora chiamarsi federalismo una riforma che limita la potestà legislativa tributaria delle regioni?*, in Italia Oggi, 1 maggio 2009 e in Dir. E pratica trib. I, 2009, p. 115; e anche URICCHIO, *L'attuazione dell'119 della Costituzione nella legge delega n. 42/2009 in materia di federalismo fiscale*, in www.giustiziacontabile.com, 2009.

¹⁹⁸ Come osserva PERRONE, *La sovranità impositiva tra autonomia e federalismo*, in Riv. Dir. trib., 2004, Ip. 1184.

della sostituzione di imposta (e, quindi, nella maggior parte dei casi), distinguere la parte di imposta ascrivibile alle Regioni (e, quindi, alle politiche regionali che le addizionali finanziano) da quella invece di pertinenza dello Stato.

In questa sede occorre, inoltre, ricordare che la scelta dell'introduzione nell'ambito dei tributi regionali delle addizionali sia stata attuata in sede di approvazione definitiva della legge delega al posto di un'aliquota riservata, di ispirazione spagnola¹⁹⁹, sul presupposto che si potesse determinare un prelievo addizionale quantitativamente maggiore con contemporanea riduzione dell'IRPEF nazionale «con l'obiettivo di mantenere inalterato il prelievo fiscale complessivo a carico del contribuente».

Passando ad analizzare le scelte del legislatore delegato in merito all'addizionale regionale, è da porre in evidenza come, dallo schema di decreto legislativo di attuazione, attualmente all'esame delle Commissioni parlamentari, sembri emergere un potenziamento del ruolo delle addizionali nella fiscalità regionale.

¹⁹⁹ Dove una quota dell'IRPEF risulta ceduta alle Comunità autonome, da applicare su basi imponibili dei tributi erariali Sui tributi nell'ordinamento finanziario spagnolo si veda BIZIOLI, *Federalismo fiscale*, Soveria Mannelli, 2010, p.30.

6. La potestà impositiva degli enti sub-regionali alla luce della riserva di legge

Uno dei punti più complessi per l'attuazione dell'art. 119 Cost. attiene alla necessità di conciliare l'equiparazione di tutti gli enti territoriali, in relazione al grado di autonomia tributaria riconosciuta con la riserva di legge dell'art. 23 Cost. in materia di "prestazioni patrimoniali imposte". Tale presupposto comporterebbe la possibilità, almeno apparente, di stabilire tributi propri anche per gli enti di rango sub-regionale, sprovvisti di potestà legislativa.

Al riguardo occorre preliminarmente precisare che da sempre in letteratura si sono distinti due orientamenti in tema di riserva di legge: da un lato la dottrina che lega l'art. 23 ad esigenze garantiste²⁰⁰ e dall'altro quella che lo considera un principio autonomo teso alla tutela di interessi generali e pubblici fra loro diversamente connessi²⁰¹. Tale ultimo orientamento lega il principio di riserva di legge a quello di legalità nel senso che la legge deve contenere, in tutto o in parte, la disciplina della materia coperta dalla riserva medesima.

Più in generale l'art. 23 Cost. esprime un'esigenza di equilibrio nel rapporto tra consociati ed esercizio dei poteri pubblici, si connette ai valori che ispirano la disciplina del procedimento legislativo, garantisce

²⁰⁰ MICHELI, *Lezioni di diritto tributario*, Bulzoni ed., 1968.

²⁰¹ FEDELE, *Articolo 23*, in *Commentario alla Costituzione*, a cura di Branca, 1978.

l'operatività del controllo di legittimità costituzionale sull'imposizione di prestazioni personali e patrimoniali²⁰².

La riserva di legge in materia tributaria opera sulla base del principio “no taxation without representation”, inteso nel senso che le leggi tributarie debbano essere approvate nel rispetto di una determinata procedura che consenta la rappresentanza di tutti i cittadini²⁰³.

In linea puramente teorica, sulla base del su esposto principio della rappresentatività, l'introduzione di un tributo locale operata da un consiglio provinciale o comunale dovrebbe essere conforme alla *ratio* dell'art. 23 cost. al contrario si rischierebbe di affermare la supremazia in materia tributaria dello stato e delle regioni sulle province e sui comuni, mentre tale finalità è chiaramente estranea all'art. 23 cost., essendo il riparto delle competenze tra enti territoriali oggetto delle disposizioni costituzionali specifiche.

Nel tentativo di svolgere alcune riflessioni in merito alla sfera di operatività della riserva di legge, con particolare riguardo ai rapporti fra l'ordinamento statale e gli altri ordinamenti collegati o derivati occorre partire da un principio consolidato in virtù del quale la riserva di legge non possa essere intesa come riferibile alla sola legge – fonte statale, ma trovi applicazione anche con riferimento alla legge – fonte regionale.

²⁰² FEDELE, *Federalismo fiscale e riserva di legge*, in *Rassegna Tributaria*, n. 6/2010, pagg. 1525 e ss.

²⁰³ La regola “no taxation without representation” declinata nel sistema giuridico italiano, acquista un significato particolare, esprimendo l'esigenza specifica che la disciplina del tributo sia contenuta nella legge od in un'altra norma che ne abbia l'efficacia. MICHELI G.A., *Lezioni di diritto tributario*, cit.

Anche la giurisprudenza costante della Consulta si esprime in tal modo affermando la prevalenza del principio di competenza sulla riserva di legge dell'art. 23 Cost., in quanto altrimenti si escluderebbe la potestà regionale in materia tributaria, riconosciuta da altre norme costituzionali. Alla base di questa considerazione vi è il concetto di pluralità degli ordinamenti regionali, provinciali e comunali, intesi come collegati o derivati, ma nello stesso tempo autonomi.

Partendo da questo presupposto, è stato osservato²⁰⁴ che l'attribuzione di una materia ad un determinato ordinamento dovrebbe implicare, anche la possibilità di disciplinarla con fonti proprie, esaurendosi la riserva di legge nel momento stesso della previsione costituzionale.

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

La stessa Corte Costituzionale²⁰⁵ ritiene l'autonomia tributaria degli enti sub-regionali subordinata all'art. 23 Cost., precisando che l'ambito in cui potrà esplicarsi la loro potestà in materia tributaria è "sempre necessariamente delimitato in forza [...]della riserva di legge" e che la

²⁰⁴NIKIFARAVA, *L'autonomia tributaria delle Regioni e degli enti locali: lo stato di attuazione dell'art. 119 Cost. alla luce della giurisprudenza della Corte costituzionale*, in *Istituzioni del federalismo: rivista di studi giuridici e politici*, n.5/0006.

²⁰⁵ Sentenza 37/2004.

disciplina di grado primario dei tributi locali debba necessariamente essere contenuta nelle leggi statali o regionali.

In definitiva ferma restando la possibilità che alle regioni sia attribuita la competenza a disciplinare per intero, con legge regionale, tributi propri, l'autonomia tributaria delle Province e dei Comuni trova un limite invalicabile nell'art.23 Cost.in virtù del quale gli elementi essenziali del tributo, devono necessariamente essere stabiliti con legge statale.

In ogni caso, è necessario precisare che il profilo attuativo del tributo rimane una manifestazione intrinseca dell'autonomia tributaria, specie degli enti locali minori: se l'ampiezza del potere di "stabilire" i tributi può essere per tali enti controversa, il diritto di "applicarli" sembra indiscusso.

Oltre alla disciplina dell'attuazione spetta a Comuni e Province autonomia normativa limitata in tema di :

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

Tale autonomia degli enti sub regionali non può che esprimersi mediante atti normativi di rango secondario (regolamenti od atti amministrativi generali), i cui rapporti con i regolamenti dello Stato o della Regione non

sono affatto influenzati dalla riserva di legge, ma piuttosto da altre regole attinenti il riparto delle competenze normative .

6.1.Un nuovo tributo comunale sui rifiuti e servizi : la Tares

L'articolo 14 del decreto legge 201/2011, convertito dalla legge n.214 del 22 dicembre 2011 sancisce che a decorrere dal 1° gennaio 2013 è istituito in tutti i comuni del nostro Paese il “tributo comunale” sui rifiuti e sui servizi a copertura dei costi relativi al servizio della gestione dei rifiuti urbani e assimilati avviati allo smaltimento, nonché dei costi relativi ai servizi indivisibili dei comuni. L'art. 1, comma 387 della legge di stabilità 2013, approvata con legge del 24 dicembre 2012 n. 228 stabilisce, inoltre, nuove regole per il funzionamento del tributo²⁰⁶ .

La *ratio* che ha portato all' introduzione della Tares risiede nell'esigenza di una revisione della tassazione sui rifiuti, sollecitata anche dal decreto sul federalismo fiscale municipale, che deriva dalle problematiche connesse alla frammentazione della disciplina degli attuali prelievi sui rifiuti : Tarsu, Tia 1 e Tia 2.

In tale sede va brevemente ricordato che uno degli aspetti più dibattuti ha riguardato proprio la natura giuridica della Tariffa di Igiene ambientale, in quanto la stessa presentava caratteri di continuità con la

²⁰⁶ Per l' illustrazione del testo normativo, approfondimenti tematici, focus e considerazioni generali, si veda OLIVIERI PENNESI, *Il nuovo tributo “res”. evoluzione e trasformazione della tassazione locale sui rifiuti e relativa imposta sui servizi indivisibili*, in Gazzetta Amministrativa n. 1/2012.

vecchia TARSU²⁰⁷, tali da sostenerne la natura tributaria, ma, al contempo, esprimeva anche elementi di novità tali da optare per la sua natura privatistica alla stregua di altri servizi pubblici (luce, acqua, gas). Invero l'esatta individuazione della natura giuridica della TIA, cioè la sua qualificazione come tributo o come corrispettivo (prezzo), non rappresenta affatto una mera disquisizione teorico-giuridica, ma, al contrario, comporta importanti conseguenze in ordine alla individuazione della concreta disciplina applicabile, civilistica o tributaria, alla giurisdizione, alle modalità di riscossione coattiva e al sistema sanzionatorio, all'applicazione dell'IVA²⁰⁸, e, cosa di primaria importanza, al rispetto del principio di capacità contributiva²⁰⁹.

La *quaestio* della natura giuridica del prelievo in oggetto ha interessato per lungo tempo dottrina e giurisprudenza, fino ad arrivare all'intervento della Consulta che, con la sentenza n.238 del 2009²¹⁰ ha sancito, in termini inequivocabili, la natura tributaria della TIA.

²⁰⁷ Per una puntuale ricostruzione LORENZON, *La tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani*, in *Trattato di diritto tributario* (a cura di A. Amatucci), IV, Padova, 1994, p. 535; FERGOLA, *La disciplina dei rifiuti solidi urbani*, in *Fin. loc.*, 1994, I, p. 31; GIOVANARDI, *Tributi comunali*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1999, I; PODOGHE, *La giurisdizione tributaria e l'evoluzione della tassa sulla gestione dei rifiuti solidi urbani*, in *Riv. dir. trib.*, 2003.

²⁰⁸ Sul tema, cfr. VOZZA, *Assoggettabilità della TIA all'IVA*, in *Corr. Trib.*, 2010, n. 7, p. 537; MAGGIORE-TROVATI, *I giudici tributari promuovono l'Iva applicata alla tariffa rifiuti*, in *Il Sole 24-Ore* 6 febbraio 2010; Trovati, *La TIA fa ancora i conti con l'IVA*, in *Il Sole 24-Ore*, 6 aprile 2010; GREGGI, *La tariffa di igiene ambientale al vaglio della consulta: nuovi orientamenti giurisprudenziali sulla nozione di tributo e sull'applicabilità dell'IVA*, in *Le nuove leggi civili e commentate*, 2010, n. 1, p. 3.

²⁰⁹ LOVISETTI, *La nuova tariffa sui rifiuti*, in *Fin. loc.*, 1998, p. 303; R. Lupi, *La fattura TIA come atto impositivo*, in *GT - Riv. giur. trib.*, n. 1/2008, p. 64; VOZZA, *Dalla TARSU alla TIA*, in *Corr. Trib.* n. 17/2008, p. 1368.

²¹⁰ La sentenza è stata annotata da DE MITA, *Per la TIA un identikit da tributo*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, n. 6, p. 1317; GREGGI, *La tariffa di igiene ambientale al vaglio della consulta: nuovi orientamenti giurisprudenziali sulla nozione di tributo e sull'applicabilità dell'IVA*, in *Le nuove leggi civili e commentate*, 2010, n. 1, p. 3; BEGHIN, *Corte Costituzionale e TIA: un'occasione per riflettere sulla nozione di tributo*, in *Corr. Trib.*, 2009, p. 3097; LOVISETTI,

La Corte si è pronunciata sulla natura della TIA, essendo stata chiamata a decidere sulla legittimità costituzionale dell'articolo 2, comma 2, del D.lgs 546/1992, ovvero sulla devoluzione alle Commissioni tributarie della competenza a decidere sulle questioni inerenti lo smaltimento dei rifiuti urbani.

Con specifico riferimento alla disciplina della Tariffa, la Corte ha osservato che tale prelievo, pur essendo diretto a sostituire la TARSU, presenta una disciplina analoga a quella di tale tassa, la cui natura tributaria è stata pacificamente riconosciuta dalla dottrina e dalla giurisprudenza.

Le somiglianze rilevate riguardano, innanzitutto, l'identità del presupposto, in quanto il fatto generatore dell'obbligo del pagamento è legato non all'effettiva produzione dei rifiuti da parte del soggetto obbligato e alla effettiva fruizione del servizio di smaltimento, ma esclusivamente all'utilizzazione di superfici potenzialmente idonee a produrre rifiuti e alla potenziale fruibilità del servizio di smaltimento.

Inoltre, entrambi i tributi presentano una struttura autoritativa e non sinallagmatica, poichè i Comuni hanno l'obbligo di istituire i servizi di smaltimento dei rifiuti ed i soggetti tenuti al pagamento dei relativi prelievi non possono sottrarsi a tale obbligo adducendo di non volersi avvalere dei suddetti servizi.

Per la Corte Costituzionale la TIA è un tributo. Ma le SS.UU. della Corte di Cassazione la pensano diversamente, in G.T. - Riv. Giur. trib., 2009, p. 855; GUIDO, Considerazioni a margine della recente qualificazione tributaria della TIA operata dalla Corte Costituzionale, in Rass. Trib., 2009, p. 1107.

E' stata ravvisata, altresì, l'identità dei criteri di commisurazione del prelievo, rilevando, per entrambi i prelievi, la potenziale produzione di rifiuti valutata per tipo di uso delle superfici tassabili ed identità di funzione, essendo in entrambi i casi quella di coprire integralmente i costi del servizio.

Pertanto, la conseguenza più rilevante derivante dalla qualificazione giuridica della TIA come tributo è stata la sua non assoggettabilità all'IVA.

La posizione assunta dalla Corte Costituzionale ha confermato l'orientamento prevalente della dottrina²¹¹ e della giurisprudenza, sia di merito che di legittimità.

In ordine alla giurisprudenza della Suprema Corte si ricordano la sentenza n. 4895 del marzo 2006 e le sentenze n. 17526/2007 e n. 5297/2009 nonché due pronunce a Sezioni Unite, la sentenza n. 14903/2010 e n. 25929/2011, con le quali ha aderito alla posizione espressa dalla Consulta in ordine alla natura tributaria della TIA²¹².

L'orientamento favorevole alla qualificazione tributaria della TIA è stato, inoltre, confermato da due recentissime sentenze²¹³, nelle quali la Corte di Cassazione, riprendendo quanto sostenuto dalle SS.UU. e sottolineando le differenze esistenti tra la TIA1 e la TIA2, ha affermato

²¹¹ LOVISETTI, *Per la Corte Costituzionale la TIA è un tributo*, cit., p. 861.

²¹² Annotazioni da MESSINA, *Effetti riflessi della natura tributaria della TIA*, in *Corriere tributario*, 2010, n. 28, p. 1587; TURIS, *TIA e delega a soggetti privati, "niet" dalla Suprema Corte. No taxation without representation*, in *Il Fisco*, 2010, n. 18, p. 2830.

²¹³ Cfr. Sent. n. 3294 del 2 marzo 2012 e Sent. n. 3756 del 9 marzo 2012.

che la prima ha natura tributaria con conseguente non assoggettabilità ad IVA.

Da quanto brevemente esposto si comprende che le vicende attraversate in questi ultimi anni dalla Tarsu, e poi dalla Tia tra abrogazioni, superamenti, proroghe, assoggettamenti a Iva e riconoscimento della natura tributaria del prelievo hanno reso evidente la necessaria introduzione del nuovo prelievo con la finalità di evitare il perpetuarsi delle pregresse problematiche applicative.

Le logiche di riassetto finanziarie e fiscali cui il nuovo tributo risponde sono molteplici, dall'unificazione delle forme di prelievo vigenti in materia di rifiuti, all'ampliamento delle entrate comunali proprie, all'ulteriore aumento della pressione fiscale locale collegata ad una riduzione delle assegnazioni statali ai Comuni.

Entrando nel merito dell'impianto tributario va osservato che il legislatore parla di tributo e non di tassa o imposta. Pertanto appare chiara la natura tributaria del prelievo ma all'interno di un unico tributo convivono una tassa, cioè un'entrata devoluta al finanziamento di un servizio con caratteristiche di divisibilità (finanziamento dei costi relativi al servizio dei rifiuti urbani e dei rifiuti assimilati) e un'imposta , vale a dire un prelievo generale destinato al finanziamento di servizi generali e dunque indivisibili.

La duplice natura del prelievo è confermata dalla diversa tariffazione tra la quota destinata a coprire il costo del servizio di gestione dei rifiuti, commisurata alla potenziale produzione degli stessi, e la quota

finalizzata a coprire il costo dei servizi comunali indivisibili, proporzionata alla superficie imponibile dei locali o delle aree possedute, occupate o detenute.

Il titolare dell'obbligazione tributaria è il Comune nel cui territorio è individuabile interamente o prevalentemente la superficie degli immobili ovvero aree scoperte assoggettabili al tributo in quanto suscettibili di produrre rifiuti urbani. L'individuazione del soggetto attivo della Tares nel Comune sembra finalizzata a riaffidare agli Enti Locali la competenza gestionale sulla materia. Il ruolo fattivamente attivo assegnato ai Comuni, per quanto riguarda l'individuazione delle unità immobiliari a destinazione ordinaria, iscritte o iscrivibili nel catasto edilizio urbano rappresenta un importante fattore innovativo del tributo comunale .

L' art 14 comma 3 del decreto n.201 del 2011 nel definire il soggetto passivo del nuovo tributo utilizza una formula più ampia rispetto a quella prevista per la Tarsu e la Tia, in particolare afferma che *“il tributo è dovuto da chiunque possieda, occupi, detenga a qualsiasi titolo locali o aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani”*. Si tratta di una espressione molto ampia che contempla, diversamente dai regimi di Tarsu e Tia , la figura del possessore al fine di coprire l'intero universo dei possibili soggetti passivi.

Un ulteriore aspetto innovativo è nella circostanza che nel Regolamento, emanato dal Ministero dell'Economia sentita la conferenza Stato-Città e

autonomie locali, verranno stabiliti i criteri per l'individuazione del costo del servizio di gestione dei rifiuti e per la determinazione della tariffa.

Dal punto di vista teorico è possibile ribadire che il prelievo ha natura tributaria in quanto non assoggettabile ad una "esatta" commisurazione dell'effettivo grado di fruizione del servizio, anche se viene lasciata la possibilità per l'istituzione di un prelievo di natura corrispettiva, definito peraltro in maniera molto generica²¹⁴.

Appare, però, opportuno evidenziare alcune criticità legate all'istituzione di questa neo tassa sui rifiuti. Al riguardo merita di essere sottolineata la notevole libertà di manovra in capo ai sindaci per quanto riguarda la possibilità di rincari sulla tariffa base quantificabili in un *range* che va dai 30 ai 40 centesimi al metro quadrato, a fronte di sostanziali e consistenti spese per servizi indivisibili resi a livello locale. Sotto tale profilo possono sorgere dubbi su aspetti di legittimità giacchè trattandosi di un imposta, e non di una tassa, questa dovrebbe graduarsi su criteri che indicano la capacità partecipativa del contribuente rilevabile dal reddito, dal patrimonio.

E invero la quantificazione dell'imposta fondata sulla parametrizzazione dei metri quadrati occupati e sul relativo valore medio dell'immobile appare evidentemente insufficiente considerando, soprattutto, che gli indici delle aliquote potranno variare in base alle proprie esigenze erariali,

²¹⁴ L'articolato normativo prevede che nei comuni in cui siano materialmente operativi sistemi di misurazione puntuale dei rifiuti prodotti è data facoltà di deliberare la disapplicazione della tassa con contestuale istituzione di una "tariffa corrispettivo" che verrebbe a sua volta applicata direttamente dal gestore del servizio.

evidentemente diverse sul territorio nazionale, similarmnte a quanto avviene già per l'ex ICI ora IMU.

Al contempo se da un lato il tributo può rappresentare certo una semplificazione normativa, da una altro verso introduce una componente aggiuntiva riconducibile al corrispettivo dovuto per alcuni servizi comunali di carattere indivisibile, costi che attualmente gli enti locali coprono mediante i trasferimenti dello Stato.

Inoltre rappresenta un punto dolente della Tares la mancata definizione dell'autorità competente ad approvare il piano finanziario del servizio di gestione dei rifiuti urbani, elemento fondamentale per la determinazione delle tariffe che può rappresentare un rilevante fattore di contenzioso.

7. Il Federalismo e l'Unione Europea

Il rapporto tra il diritto europeo e il diritto interno rappresenta uno dei temi più complessi nelle trattazioni di diritto costituzionale e di diritto comunitario²¹⁵.

Il coinvolgimento delle Regioni nell'attuazione della normativa comunitaria è stato, nel corso del tempo, complicato dall'intreccio giuridico derivante dalla sovrapposizioni delle fonti dei vari livelli istituzionali (comunitarie, nazionali, regionali).

Volendo occuparsi, in questa sede, dell'attuazione da parte delle regioni della normativa comunitaria derivata, è necessario, in via preliminare, precisare che la funzione di adeguamento del diritto interno al diritto comunitario assume, nell'ordinamento italiano, le peculiarità che sono collegate alla mancanza di una disciplina costituzionale delle fonti di origine comunitaria. Tale situazione ha influito notevolmente sul riparto

²¹⁵ Per un'indagine più approfondita: FANTOZZI, *I rapporti tra "ordinamento comunitario e autonomia finanziaria degli enti territoriali*, in "Dir. e prat. trib. int.", 2008, pag. 1037; FICHERA, *Federalismo fiscale e Unione Europea*, in *Rass. Trib. N. 6/2010 p.1538e ss.*; DEL FEDERICO, *Agevolazioni fiscali nazionali ed aiuti di stato, tra principi costituzionali ed ordinamento comunitario*, in "Riv. di dir. int. trib.", 2006, pag. 19; AMATUCCI F., *L'impatto dei principi comunitari sulla nuova fiscalità locale*, in *I principi costituzionali e comunitari del federalismo fiscale*, a cura di F. Amatucci - G.C. San Luca, Torino, 2008, pag. 40; FRANSONI, *Gli aiuti di stato fra autonomia locale e capacità contributiva*, in "Riv. dir. trib.", 2006, III, pag. 249; CARINCI, *Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione europea*, in "Rass. trib.", 2004, pag. 1201; DI RENZO, PERRONE CAPANO, *Diritto della finanza pubblica europea*, ESI, 2008; RIVOSECCHI, *La riforma della legge di contabilità, tra Costituzione italiana e vincoli europei*, Padova, 2007.

di competenze tra Stato e regioni, operando a volte una vera e propria riallocazione delle competenze attuative. Se da un lato, infatti, l'attuazione del principio di sussidiarietà ha reso determinante l'intervento delle Regioni nel processo di recepimento della normativa comunitaria, dall'altro la necessità di non incorrere in inadempimenti di fronte agli organi comunitari, ha spinto lo Stato centrale, più volte, ad intervenire con la propria normativa di dettaglio nelle materie sottoposte alla potestà legislativa regionale, vincolando e superando così i legislatori regionali.

In un'ottica più generale va precisato che il coinvolgimento degli enti territoriali di governo dei singoli Stati membri ha determinato una pressione dei governi regionali nei confronti delle istituzioni politiche nazionali per un maggior coinvolgimento nella definizione degli indirizzi che lo Stato sostiene a livello europeo. A tal fine l'Unione ha svolto un ruolo determinante per garantire agli enti subnazionali il maggior coinvolgimento diretto nel livello decisionale comunitario attraverso soprattutto una maggiore presenza dei rappresentanti dei governi regionali nelle sedi istituzionali nazionali in cui viene decisa la posizione e l'indirizzo politico che lo Stato terrà a livello comunitario.

L'argomento merita certamente più approfondite riflessioni ma, in via generale, va sottolineato che l'Unione Europea nell'imposizione di vincoli nei confronti degli enti subcentrali titolari di poteri in materia tributaria tenta di contemperare le diversità fiscali esistenti tra gli stati

membri nel rispetto di queste ultime²¹⁶ ma, altresì, è ferma nel tentativo di garantire la leale concorrenza fiscale e la realizzazione dei principi e degli obiettivi del processo di integrazione fiscale europeo²¹⁷.

L'Unione Europea non impone, in sostanza, un modello di federalismo fiscale agli Stati membri, non potendo interferire sull'assetto delle relazioni finanziarie tra i diversi livelli di governo all'interno dello Stato stesso. Ciascun livello di governo che sia titolare di competenze in materia fiscale deve, però, rispettare le discipline, i principi, i vincoli del diritto dell'Unione europea derivanti dall'integrazione intesa sotto il profilo sia positivo che negativo²¹⁸.

In conclusione può affermarsi che a fondamento della costruzione del modello comunitario vi è l'eliminazione di tutte quelle disparità che possono creare o mantenere distorsioni nella concorrenza nonché l'adozione di tutte quelle misure di armonizzazione in grado di garantire tale risultato. Salve le eccezioni previste dal Trattato, non sono ammesse forme di imposizione a livello statale o substatale che possano compromettere il corretto funzionamento del nuovo mercato.

²¹⁶ Sul tema interessante l'articolo di FICHERA, *Federalismo fiscale e Unione Europea*, in Rass. Trib. N. 6/2010 p.1538e ss.

²¹⁷ Il rispetto dei principi di libera concorrenza, la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali, la creazione di un mercato interno unico a moneta unica, la tutela dei diritti fondamentali.

²¹⁸ Così la Corte Cost. con sent. N.102 e 103 del 2008. Per la dottrina FICHERA, *Federalismo fiscale e Unione Europea*, cit.e sempre FICHERA *Aiuti fiscali e Paesi baschi*, in Dir. Prat. trib. Int.,2002, p.425 e ss.

7.1. Stato, Regioni e ordinamento comunitario alla luce della riforma del Titolo V

Nell'ambito degli spazi di autonomia tributaria individuati nei precedenti capitoli, si intende, senza alcuna pretesa di esaustività e ai soli fini della presente riflessione, valutare l'esercizio dell'attività finanziaria degli enti territoriali in chiave europeista.

In Italia, la riforma del Titolo V della Costituzione nel ridefinire lo schema dei rapporti fra Stato, Regioni ed Autonomie locali, ha tenuto conto della dimensione europea rappresentando, sotto il profilo costituzionale, l'indifferibile necessità di partecipazione delle Regioni ai processi decisionali comunitari²¹⁹.

L'art. 117 Cost., nel delineare la relazione tra le Regioni e l'Unione Europea, riserva alla competenza esclusiva dello Stato la materia dei rapporti dello Stato con l'Unione europea e attribuisce alla competenza concorrente la materia dei rapporti delle Regioni con l'Unione europea; stabilisce espressamente che, nelle materie di loro competenza, le Regioni e le Province autonome partecipino “alle decisioni dirette alla formazione degli atti normativi comunitari” e provvedano “all’attuazione

²¹⁹ Prima della riforma mancava in Costituzione ogni riferimento all'Unione europea e al diritto comunitario: la Corte costituzionale aveva ricostruito i meccanismi di partecipazione dello Stato italiano alle istituzioni comunitarie in base all'articolo 11 della Costituzione (“*L'Italia... consente, in condizioni di parità con gli altri Stati, alle limitazioni di sovranità necessarie ad un ordinamento che assicuri la pace e la giustizia fra le Nazioni; promuove e favorisce le organizzazioni internazionali rivolte a tale scopo.*”). È stato evidenziato da più autori come, d'altro canto, anche i rapporti tra Regioni ed Unione europea siano stati contraddistinti in un primo momento da una certa *cecità* dell'Unione nei confronti delle entità regionali (secondo Falcon il fenomeno si presta ad essere tradotto come “*cecità regionale*”). Già con il *Libro bianco sulla governance europea* il ruolo delle Regioni è risultato però valorizzato, come elemento necessario dell'ordinamento comunitario e livello di governo più vicino ai cittadini.

ed all'esecuzione degli atti [...] dell'Unione europea, nel rispetto delle norme di procedura stabilite dalla legge dello Stato, che disciplina le modalità di esercizio del potere sostitutivo in caso di inadempienza". Lo stesso spirito sottende alla legge delega sul federalismo n. 42 del 2009 che, all'art. 2, comma 2, lett. B), richiede la "coerenza con i vincoli posti dall'Unione europea e dai trattati internazionali" ed è, altresì, ribadito da una consolidata giurisprudenza della Corte Costituzionale²²⁰.

Il costituente ha inteso separare il profilo dei rapporti tra l'Unione Europea, lo Stato e le Regioni da quello relativo alla formazione ed all'attuazione degli atti comunitari da parte delle Regioni, vincolando tale attività al rispetto delle norme di procedura stabilite dalla legge dello Stato. Al riguardo è stato osservato che il nuovo Titolo V ha, da un lato, riconosciuto e ampliato la partecipazione delle Regioni nello specifico settore dell'attuazione del diritto comunitario derivato; e dall'altro compreso l'autonomia dell'Ente territoriale in ordine alla necessità del rispetto di quelle "norme di procedura" da stabilirsi a livello statale a cui deve attenersi la Regione nella partecipazione alla fase attuativa delle norme comunitarie²²¹.

²²⁰ Si ricorda la sent. della Corte Costituzionale n. 103/2008 che afferma "ratificando i trattati comunitari, l'Italia è entrata a far parte dell'ordinamento comunitario, e cioè di un ordinamento giuridico autonomo, integrato e coordinato con quello interno, e ha contestualmente trasferito, in base all'art. 11 Cost., l'esercizio di poteri anche normativi (statali, regionali e delle province autonome) nei settori definiti dai Trattati medesimi; che le norme dell'ordinamento comunitario vincolano in vario modo il legislatore interno, con il solo limite dell'intangibilità dei principi fondamentali dell'ordinamento costituzionale e dei diritti inviolabili dell'uomo garantiti dalla Costituzione". Del medesimo orientamento la sentenza della Corte Costituzionale n. 284/2007 e 179/1984.

²²¹ Tale previsione rinvia, certo, la sua *ratio* nel fatto che lo Stato è, sostanzialmente, l'unico soggetto responsabile in sede comunitaria dell'inadempimento regionale e, proprio per le caratteristiche unitarie di tale responsabilità, l'unico soggetto titolare del potere di intervento suppletivo (e ciò diviene palese se si osserva che la Costituzione impone una riserva di legge

Come già evidenziato le relazioni esistenti tra autonomia tributaria locale e diritto comunitario rinvengono una base costituzionale nell'articolo 117 Cost.

Ed è da questo che occorre partire.

Il primo comma dell'articolo nello stabilire che “la potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali”²²² intende, da subito, chiarire che è investito non solo l'ambito dei rapporti tra Unione europea e Stato, genericamente inteso come comprensivo degli enti infrastatali, ma lo stesso rapporto tra Stato e Regioni .

Le disposizioni comunitarie, infatti, sono rivolte ai governi delle autonomie locali in ragione del ruolo attivo che ricoprono nel mercato europeo, il quale può essere effettivamente influenzato dalle decisioni prese in ordine alle loro esigenze locali.

statale, dacché la legge dello Stato che detta le “norme di procedura” deve disciplinare anche le modalità di esercizio del potere sostitutivo in caso di inadempienza, disciplinato dalla legge di procedura *ex art.117, c. 5 Cost.*, e, per altro verso, nel fatto che l'attività di recepimento del diritto comunitario derivato da parte della Regione nelle materie di competenza di questa coinvolge tanto materie sulle quali la Regione ha competenza residuale, tanto materie sulle quali la Regione ha competenza concorrente e in queste ultime lo Stato deve determinare i principi fondamentali. Così Bilancia, *Regioni ed attuazione del diritto comunitario*, in *Le Istituzioni del Federalismo* 1.2002. Sul potere sostitutivo dello Stato : CARAVITA, *La costituzione dopo la riforma del titolo V*, Torino, Giappichelli, 2002, p.125 ss.

²²² Si veda TORCHIA, *I vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario nel nuovo Titolo V della Costituzione*, in *Le regioni*, dicembre, 2001, n. 6, p. 1203; CATALANO, *I tributi locali nell'attuale momento storico. Problemi antichi e prospettive future tra i processi in corso del federalismo europeo e del decentramento amministrativo italiano*, in *Nuova rassegna di legislazione, dottrina e giurisprudenza*, marzo, 2002, n. 5, pp. 557 ss.; DELLA CANANEA, *I limiti della finanza locale*, in *Giornale di diritto amministrativo*, febbraio, 2002, n. 2, pp. 215 ss.; CANNIZZARO, *Convenzione europea e Titolo V della Costituzione italiana: spunti critici*, in *Il diritto dell'Unione Europea*, gennaio, 2003, n. 1, pp. 3 ss.

Il 2° e il 3° comma dell'art.117 consolidano la figura triangolare disegnata nel 1° comma, nel senso che sia lo Stato che le Regioni intrattengono "rapporti con l' Unione europea".

Più complesso è il discorso relativo al 5° comma, che attribuisce alle Regioni e alle Province autonome "nelle materie di loro competenza" il diritto di partecipare "alle decisioni dirette alla formazione degli atti normativi comunitari" (c.d. fase ascendente) nonché il compito di provvedere "all' attuazione e all' esecuzione degli accordi internazionali e degli atti dell' Unione europea" (c.d. fase discendente).

Nonostante la sua sintetica formulazione, la norma citata evidenzia il tentativo di costituzionalizzare il diritto delle Regioni (e delle Province autonome di Trento e Bolzano), nelle materie di loro competenza, di partecipare alla "fase ascendente" dell' integrazione comunitaria, sia pure "nel rispetto delle norme di procedura stabilite da legge dello Stato, che disciplina le modalità di esercizio del potere sostitutivo in caso di inadempienza". Inoltre, ribadisce il diritto delle Regioni (e delle Province autonome di Trento e Bolzano), sempre nelle materie di loro competenza, di partecipare alla "fase discendente" nonché di provvedere "all' attuazione ed esecuzione degli accordi internazionali", sempre "nel rispetto delle norme di procedura stabilite da legge dello Stato"²²³.

²²³ Sul tema in oggetto CARAVITA *La Costituzione dopo la riforma del Titolo V. Stato, Regioni e autonomie fra Repubblica e Unione europea*, Giappichelli, Torino, 2002; FURLAN *Gli enti regionali e la fase ascendente dell' integrazione comunitaria: da soggetti passivi a interlocutori privilegiati*, in (a cura di VIOLINI), *Il futuro dell' autonomia regionale. Modello italiano e modelli europei in prospettiva*, Guerini e Associati, Milano, 2001.

Ancora più incisiva è la previsione dell' art. 120, 2° comma, che attribuisce al Governo il potere di "sostituirsi a organi delle Regioni, delle Città metropolitane, delle Province e dei Comuni nel caso di mancato rispetto di norme e trattati internazionali o della normativa comunitaria oppure di pericolo grave per l' incolumità e la sicurezza pubblica, ovvero quando lo richiedono la tutela dell' unità giuridica o dell' unità economica e in particolare la tutela dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali prescindendo dai confini territoriali dei governi locali. La legge definisce le procedure atte a garantire che i poteri sostitutivi siano esercitati nel rispetto del principio di sussidiarietà e del principio di leale collaborazione". La formula impiegata è più ampia di quella del 5° comma dell' art. 117, Cost. che fa riferimento ad un potere sostitutivo da esercitare in caso di mera "inadempienza". L'art. 120, 2° comma, precisa invece che il potere sostitutivo è concepibile solo per il mancato rispetto della "normativa comunitaria" e che l'unico soggetto competente al suo esercizio è il Governo.

Il testo costituzionale sembra concepire il potere sostitutivo in modo differente rispetto a quanto anteriormente previsto dal legislatore, in particolare nel d.lgs. n. 112/1998: qui, infatti, nel disciplinare la sostituzione statale nei confronti delle funzioni svolte dagli enti territoriali, il legislatore l' aveva limitata alle ipotesi di accertata inattività comportante inadempimenti degli obblighi derivanti dall'

Unione europea, ovvero al pericolo di grave pregiudizio agli interessi nazionali (art. 5)²²⁴.

Con questo sistema si realizzava una sorta di presunzione dell'inattività regionale nei confronti degli obblighi comunitari al punto da legittimare un intervento statale sostitutivo che, sebbene cedevole ed eccezionale, ha finito per divenire la regola.

In realtà il testo della norma, non chiarendo quali fossero i limiti temporali dell'esercizio di tale potere, ha fatto sì che lo Stato, per evitare procedure di inadempimento, fosse sempre più spesso portato ad intervenire in via anticipata attraverso, altresì, il sostegno di diverse pronunce della Corte Costituzionale²²⁵.

7.2. La responsabilità comunitaria degli enti territoriali e l'esercizio del potere sostitutivo dello Stato.

²²⁴ Nel primo caso il riferimento obbligatorio era all' art. 2 dello stesso decreto, relativo alla responsabilità dello Stato in materia di rappresentanza internazionale e di coordinamento dei rapporti con l' Unione europea, nonché ai compiti preordinati all' attuazione nazionale degli obblighi comunitari e degli accordi internazionali. Nel secondo caso era implicito il riferimento all' esigenza di tutela dell' unità e indivisibilità della Repubblica, di cui all' art. 5, Cost. (il cui comma 4° faceva espressamente salvi "i poteri sostitutivi previsti dalla legislazione vigente").

²²⁵ In questa prospettiva la sentenza n. 425 del 1999 relativa ad un ricorso promosso dalla Regione Emilia - Romagna e dalle Province autonome di Trento e Bolzano circa l' inammissibilità del d.P.R. 8 settembre 1997, n. 357 (Regolamento recante attuazione della direttiva 92/43/CEE relativa alla conservazione degli habitat naturali e seminaturali, nonché della flora e della fauna selvatiche). In tale occasione la Corte entra nel dibattito sulla legittimità in generale dei poteri sostitutivi statali, affermando che le regioni debbano procedere alla rivendicazione dei loro poteri non solo attraverso la contestazione in giudizio, bensì tramite l'esercizio concreto delle proprie competenze, che in alcun modo vengono messe in discussione dall' articolo 9 della legge La Pergola. La sentenza della Corte Cost. n. 425 del 1999, al punto 5.3.1 considerato in diritto, afferma "che nel caso dell'attuazione di direttive comunitarie, la «rivendicazione» delle competenze regionali e provinciali deve avvenire non attraverso la contestazione nel giudizio costituzionale della normativa statale ma attraverso l'esercizio concreto delle proprie competenze: competenze il cui possibile esercizio, secondo il sistema descritto, perdura intatto."

In questa sede si intende riflettere, sia pur nei limiti della presente trattazione, sulle conseguenze della mancata o non corretta applicazione delle norme comunitarie da parte delle Regioni e degli locali, e sul connesso tema del potere sostitutivo in caso di inadempienza.

Nel nuovo quadro costituzionale, notevoli problemi si pongono sia in ordine ai limiti della potestà concorrente dello Stato in tema di rapporti tra Unione europea e Regioni, sia alla predisposizione di meccanismi di coordinamento delle politiche regionali per l' attuazione delle direttive comunitarie da parte delle Regioni, sia in particolare all' individuazione delle modalità per l' esercizio del potere sostitutivo. Collegato a quest' ultimo aspetto, anche alla luce del quadro costituzionale interno e dell' assetto legislativo europeo, occorre valutare gli strumenti necessari per far fronte alla responsabilità statale nei confronti dell' Unione europea, in più occasioni ribadita dalla Corte di Giustizia.

E' necessario premettere che i principi e le norme comunitarie che possono incidere sull' esercizio della funzione impositiva mostrano un contenuto molto ampio e dei confini particolarmente estesi. Le Regioni e gli enti locali, infatti, nel momento in cui esercitano o attuano poteri impositivi, sono vincolati al rispetto di specifici principi, tra cui il divieto di tasse ad effetto equivalente, il divieto di introduzione di aiuti di stato, il principio di non discriminazione nelle libertà fondamentali, inoltre, il divieto per le Regioni a statuto ordinario di introdurre tributi che abbiano lo stesso presupposto di quelli erariali.

L'eventualità che le Regione o gli enti locali incorrano nella scelta dei fatti imponibili nei divieti comunitari non è stata, nel corso del tempo, così remota.

Al riguardo è sufficiente ricordare alcune, note, pronunce della Corte di Giustizia in tema di incompatibilità comunitaria di tributi regionali e locali tra cui la sentenza relativa alla tassa sul marmo di Carrara²²⁶, al tributo ambientale “sul tubo” imposto dalla Regione Sicilia²²⁷, all'imposta sugli scali turistici degli aeromobili e delle unità di diporto istituita dalla Regione Sardegna²²⁸.

Le conseguenze della non corretta applicazione dei principi comunitari devono essere determinate in relazione agli effetti nei confronti dei singoli/contribuenti²²⁹ rispetto a cui si ammette una responsabilità in

²²⁶ In particolare, Corte di Giustizia 9.9.2004, C-72/03, causa *Carbonati Apuani* (in “European Court report”, 2004, I, pag. 8027), con la quale è stata dichiarata l'incompatibilità comunitaria della tassa sul marmo del Comune di Carrara, istituita con la legge dello stato 15.7.1911, n. 749 (poi modificata dalla l. 27.12.1997, n. 449 e regolata in alcuni suoi aspetti da regolamenti del Consiglio comunale).

²²⁷ In particolare, Corte di Giustizia 21.6.2007, C-173/05, causa *Commissione contro Italia* (in “European Court report”, 2007, I, pag. 4917), con la quale è stata dichiarata l'incompatibilità comunitaria del tributo ambientale imposto dalla Regione Sicilia che colpiva il gas metano proveniente dall'Algeria. LA SCALA, *Il carattere ambientale di un tributo non prevale sul divieto di introdurre tasse ad effetto equivalente ai dazi doganali*, in “Rass. trib.”, 2007, pag. 1317.

²²⁸ In particolare, Corte di Giustizia 17.11.2009, G169/08 (in “European Court report”, 2009, I, pag. 10821), con la quale è stata dichiarata l'incompatibilità comunitaria dell'imposta sugli scali turistici degli aeromobili e delle unità di diporto di cui all'art. 4 della legge della Regione Sardegna 11.5.2006; CARINCI, *L'imposta sugli scali della Regione Sardegna: ulteriori indicazioni dalla Corte di Giustizia sui limiti comunitari dell'autonomia tributaria regionale*, in “Rass. trib.”, 2010, pag. 278.

²²⁹ DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010, pag. 175; MICELI, *Illecito comunitario e tutela del contribuente*, in “Rass. trib.”, 2009, pag. 1021.

capo alla Regione o all'ente locale²³⁰, e nei confronti dell'Unione europea, rispetto a cui, invece, resiste l'esclusiva responsabilità dello Stato membro per ogni inadempimento realizzato dalle sue articolazioni territoriali. In ordine a quest'ultimo aspetto è utile ricordare che, secondo il sistema comunitario, lo Stato membro è l'unico responsabile verso l'Unione Europea della regolare osservanza degli obblighi del Trattato. In particolare lo Stato membro è l'unico destinatario dei procedimenti in tema di aiuti di stato e dell'azione di inadempimento agli obblighi comunitari prevista dall'art. 258 del TFUE (prima art. 226 del TUE ²³¹).

Nel senso di ritenere lo Stato unico destinatario si è espressa anche la Corte di Giustizia, che, in varie pronunce²³², ha ribadito che, come

²³⁰ Sul tema l'articolo di MICELI, *Federalismo fiscale e responsabilità comunitaria degli Enti territoriali: riflessioni e prospettive in Rassegna Tributaria*, 6 / 2010, p. 1671. L'autore in particolare precisa che l'istituzione di tributi incompatibili, ossia che contrastano con una norma o con un principio comunitario ad effetto diretto o direttamente applicabile, sono fonte di indebito comunitario con la conseguente nascita di un diritto alla restituzione in capo al soggetto che ha realizzato il versamento e di un analogo dovere (di restituzione) della Regione o dell'ente locale che ha acquisito il gettito del tributo incompatibile. In definitiva, secondo l'autore, l'obbligo di restituzione del tributo sarà individuato, pertanto, in capo alle Regioni o agli enti locali in tutti i casi di tributi propri e di tributi propri derivati incompatibili, in cui gettito sia stato acquisito dalle Regioni o dagli enti locali. L'obbligo di risarcire il danno sarà riferibile alla Regione o all'ente locale solo nel caso in cui la mancata applicazione del diritto comunitario sia addebitabile a questi ultimi, i quali risultino gli unici responsabili dell'introduzione della disposizione che costituisce, secondo la disciplina dell'illecito comunitario, la violazione grave e manifesta della norma preordinata ad attuare diritti. Non è escluso, però, che la violazione possa essere riferibile anche allo Stato. In tal caso la Corte di Giustizia ha precisato che un'azione di responsabilità possa essere intrapresa nei confronti dello Stato qualora la violazione sia riferibile al comportamento di entrambi i soggetti.

²³¹TESAURO, *Diritto comunitario*, Padova Cedam 2008,p.283 in relazione all'accertamento della violazione di obblighi discendenti dal Trattato o da atti comunitari e la conseguente condanna dello Stato al pagamento di sanzioni pecuniarie.

²³² In particolare, Corte di Giustizia 13.12.1991, C-33/90, causa *Commissione contro Italia*, in "Racc.", 1991, I, pag. 6008; Corte di Giustizia 29.9.1988, C-45/87, causa *Commissione contro Irlanda*, in "Racc.", 1988, pag. 4929; Corte di Giustizia 14.1.1988, C-227230/85, causa

unico soggetto di diritto internazionale, vada considerato lo Stato e, quindi, non possono acquisire alcun rilievo le articolazioni territoriali o gli organismi interni in cui lo Stato stesso è organizzato.

Da parte di attenta dottrina è stato sottolineato che vi sono ipotesi in cui non è possibile ravvisare alcuna responsabilità diretta dello Stato, giacché la violazione del diritto comunitario sarebbe stata realizzata nell'ambito di competenze attribuite alle Regioni o agli enti locali²³³; al riguardo la dottrina cita il caso di istituzione di tributi incompatibili, di violazione del divieto di aiuti di stato, di attuazione di procedimenti non rispettosi dei principi comunitari.

Tuttavia le posizioni che ammettono una responsabilità diretta delle Regioni o degli enti locali nei confronti dell'Unione, non si ritiene che siano ancora realisticamente prospettabili²³⁴.

Ritornando al profilo costituzionale va ricordato che le due norme chiave relative all'esercizio del potere sostitutivo, di cui s'è anticipato un breve commento, sono gli artt. 117, 5° comma e 120, 2° comma²³⁵.

Commissione contro Belgio, in "Racc." 1988, pag. 11; Corte di Giustizia 28.3.1985, C 272/83, causa *Commissione contro Italia*, in "Racc.", 1985, pag. 1066; Corte di Giustizia 27.3.1984, C-169/1982, causa *Commissione contro Italia*, in "Racc.", 1984, pag. 1603.

²³³ TESAURO, *Diritto Comunitario*, cit., pag. 282; inoltre, sul potere sostitutivo nei casi di violazioni di norme comunitarie da parte degli enti locali, DANIELE, *Diritto dell'Unione europea*, Giuffrè, 2010, pag. 179.

²³⁴ MICELI, *Federalismo fiscale e responsabilità comunitaria degli Enti territoriali: riflessioni e prospettive* in *Rassegna Tributaria*, 6 / 2010, p. 1671, che conclude osservando che gli Stati membri rimangono i soggetti che hanno aderito al Trattato (sottoscrivendolo) e che si sono obbligati verso l'Unione al rispetto degli obblighi discendenti dal Trattato stesso.

Come ricordato, l' art. 117, 5° comma, stabilisce che con legge dello Stato sono disciplinate "le modalità di esercizio del potere sostitutivo in caso di inadempienza" regionale quanto all' attuazione ed esecuzione [...] degli atti dell' Unione europea".

L' art. 120, 2° comma invece, riferendosi sia alle Regioni che agli enti locali, precisa le ipotesi in cui il Governo può sostituirsi agli organi di tali enti ossia "in caso di mancato rispetto di norme e trattati internazionali o della normativa comunitaria", "in caso di pericolo grave per l' incolumità e la sicurezza pubblica"o "quando lo richiedano la tutela dell' unità giuridica o dell' unità economica e in particolare la tutela dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali, prescindendo dai confini territoriali dei governi locali". La prima ipotesi configura una sostituzione successiva all' inerzia di Regioni e di enti locali, in coerenza sia con il principio di sussidiarietà posto a fondamento dei poteri sostitutivi del Governo sia con la giurisprudenza della Corte di Giustizia. Invero il mancato intervento dei livelli decentrati di giustifica l' intervento del livello superiore, ferma restando la possibile condanna della Regione al risarcimento dei danni causati ai singoli dal suo inadempimento.

²³⁵ Art. 115, 5° comma, Cost.: "Le Regioni e le Province autonome di Trento e di Bolzano, nelle materie di loro competenza, partecipano alle decisioni dirette alla formazione degli atti normativi comunitari e provvedono all'attuazione e all'esecuzione degli accordi internazionali e degli atti dell'Unione europea, nel rispetto delle norme di procedura stabilite da legge dello Stato, che disciplina le modalità di esercizio del potere sostitutivo in caso di inadempienza."

Le successive due ipotesi previste dal costituente sembrano invece configurare una sostituzione preventiva all' inerzia delle Regioni (e degli enti locali). In tali ipotesi è in discussione il rispetto del principio di sussidiarietà che andrebbe temperato solo in ragione dell'ulteriore rispetto del principio di leale collaborazione, spettando al Governo nazionale ogni valutazione della gravità del pericolo o dell' esigenza di tutela. Le difficoltà interpretative del nuovo testo costituzionale sono notevoli e accentuate dal fatto che il costituente ha usato delle previsioni di principio di non agevole interpretazione e di complicato raccordo con le norme costituzionali e le leggi previgenti. Le nuove disposizioni costituzionali sono generiche e spesso ambigue, nel far riferimento alla partecipazione regionale al processo di integrazione comunitaria, e lasciano ampi margini alla legge ordinaria di esecuzione-attuazione e al potere sostitutivo dello Stato.

Una prima questione è legata alla previsione dello stesso istituto in due differenti disposizioni costituzionali. Al riguardo alcuni costituzionalisti hanno tentato di giustificare tale apparente duplicazione. Ipotizzando una sorta di relazione *genus*(art.117 co.5)-*species*(art. 120co.2) tra le due norme²³⁶, quindi la titolarità del potere sostitutivo rimarrebbe in capo al Governo, che potrebbe esercitarlo solo nel caso di inadempimento regionale.

²³⁶ Prospetta questa possibilità ANZON, *I poteri delle regioni nella transizione dal modello originario al nuovo assetto costituzionale*, Giappichelli, Torino, 2003, p. 282.

In tal caso non risulterebbe chiara la scelta di richiamare la stessa disposizione nell'art. 117, 5° comma, e, soprattutto, si determinerebbero conflitti interni legati al fatto il Governo, espressione della maggioranza politica, sarebbe l'unico legittimato a sostituirsi all'attività di organi espressione di interessi di collettività regionali, quali sono appunto i Consigli, escludendo di fatto il ruolo del Parlamento²³⁷. Al fine di superare tali difficoltà si è ipotizzato di allargare la portata sostitutiva dell'articolo 120 anche ai casi di inerzia legislativa, attraverso il ricorso al decreto-legge, strumento che pur adottato dal governo richiede un intervento del Parlamento²³⁸. In realtà il costituente pur non escludendo tale eventualità non ne rende l'utilizzo obbligatorio nel caso di sostituzione per inerzia legislativa.

A soluzioni assolutamente diverse si giungerebbe considerando le due fattispecie normative non legate da un rapporto *genus/species* ma distinte.

Secondo questa interpretazione il potere sostitutivo l'articolo 120, comma 2, attribuirebbe al Governo un potere sostitutivo riferito alle sole ipotesi di inerzia amministrativa degli organi esecutivi della regione; invece l'articolo 117, comma 5, riferendosi genericamente allo *Stato*,

²³⁷ IADICCIO, *Il potere sostitutivo dello Stato nel sistema di attuazione degli obblighi comunitari*, in CHIEFFI, *Regioni e dinamiche di integrazione europea*, Giappichelli, Torino, 2003, p. 101.

²³⁸ CARETTI, *L'assetto dei rapporti tra competenza legislativa statale e regionale, alla luce del nuovo Titolo V della Costituzione: aspetti problematici*, in *Le Regioni*, 2001, p. 1228 ss.

estenderebbe l'intervento sostitutivo alle ipotesi di inerzia del legislatore regionale²³⁹.

In tal senso il legislatore avrebbe inteso distinguere natura amministrativa o legislativa con cui può atteggiarsi il potere sostitutivo statale ex articolo 117, comma 5, limitando al contempo il raggio di operatività dell'art 120, comma 2 esclusivamente all'attività amministrativa assoggettandola a vincoli procedurali, qual è il principio di sussidiarietà.

²³⁹ Di questo MAINARDIS, *I poteri sostitutivi statali: una riforma con (poche) luci e (molte) ombre*, in *Le Regioni*, 2001, p. 1380 ss.; IADICCIO, *Il potere sostitutivo dello Stato nel sistema di attuazione degli obblighi comunitari*, in CHIEFFI, *Regioni e dinamiche di integrazione europea*, Giappichelli, Torino, 2003, pp. 101-103.

Conclusioni

Come indicato nella premessa la disamina appena conclusa ha inteso delineare il complesso processo di attuazione del federalismo fiscale con particolare riguardo all'autonomia tributaria degli Enti territoriali.

Nell'indagine si è tenuto conto da un lato della dottrina che, occupandosi dell'argomento già prima che la legge fosse in preparazione, ha indagato i lineamenti del federalismo fiscale compatibili con la Costituzione e dall'altro degli orientamenti della Corte Costituzionale che attraverso un incessante lavoro giurisprudenziale, sebbene spesso eccessivamente restrittivo, ha enunciato alcuni principi di applicazione generale.

A tal fine dopo aver chiarito che con l'espressione federalismo fiscale si è inteso quello che l'art.119 Cost. ha definito come autonomia finanziaria, che sotto il profilo dell'entrata è soprattutto autonomia tributaria in considerazione della circostanza che la maggiore risorsa degli enti interessati è costituita dai tributi, si sono tratteggiati i principali aspetti innovativi della riforma del Titolo V, parte II, della Costituzione.

Punto di partenza di questa riforma autonomistica avrebbe dovuto essere la precisazione dell'identità, del ruolo istituzionale e dell'assetto delle competenze delle regioni e degli enti locali, in una prospettiva di

valorizzazione delle prime (come soggetti legislativi) e delle seconde (come soggetti operativi), attuando il più possibile i principi di sussidiarietà e di decentramento ad autonomie responsabili, in grado di valorizzare anche le iniziative dei cittadini nell'esercizio di funzioni di interesse generale. Si è evidenziato, al riguardo, come la Carta costituzionale sia stata modificata, affinché gli Enti territoriali potessero beneficiare di uno *status* paritario a quello dello Stato centrale, superando definitivamente quella concezione Stato-centrica per aprirsi ad una di equi-ordinazione tra i diversi livelli di governo nel rispetto dei principi di sussidiarietà, di leale collaborazione, di continenza e di correlazione tra prelievo fiscale e beneficio legato alle funzioni esercitate sul territorio al fine di stimolare la responsabilizzazione degli amministratori, nonché la corrispondenza tra responsabilità finanziaria e amministrativa.

Si sono sottolineate le difficoltà in cui si è storicamente imbattuto l'assetto della finanza regionale in Italia caratterizzato dall'adozione di importanti provvedimenti di riforma finalizzati alla creazione di un sistema di autogoverno negli enti territoriali autonomi che, pur determinando un mutamento consistente nella struttura dei mezzi finanziari a disposizione dei governi regionali e locali, ha lasciato che permanessero resistenze e contraddizioni nel dare effettivo e concreto sviluppo a un disegno che avrebbe dovuto concorrere al rafforzamento della democrazia sostanziale, responsabilizzando le autonomie regionali

e locali e stimolando la stessa partecipazione dei cittadini alla gestione degli interessi comuni.

In verità, in questa sede dedicata alle considerazioni conclusive, non possono sottacersi alcune criticità legate alle incertezze in ordine al riassetto del sistema istituzionale italiano incentrato sul netto superamento dello Stato monocentrico e gerarchico e sulla valorizzazione delle funzioni sia legislative che amministrative di regioni ed enti locali ma intriso, nel profondo, di ricorrenti centralismi e talune dissonanti controriforme che mettono in discussione le prospettive di innovazione e cambiamento del sistema prefigurate in sintonia con il fondamentale principio autonomistico dell'art. 5 della Costituzione.

I principi contenuti nell'art. 119 Cost. e recepiti nelle disposizioni della legge delega n. 42/2009, restano ancora di difficile definizione, determinando spesso controversie interpretative di natura dottrinale o giurisprudenziali in ordine all'individuazione dei poteri e dei limiti legati al sistema fiscale degli enti territoriali.

Tutto ciò ha determinato l'esistenza di un sistema tributario alquanto articolato e complesso: un sistema tributario *statale* (rientrante nella potestà legislativa esclusiva dello Stato), un sistema tributario *regionale* (oggetto di potestà legislativa concorrente), un sistema tributario *locale* (oggetto di potestà regolamentare).

Non è servito a fare chiarezza neanche l'introduzione dello strumento perequativo che prevede la creazione di un apposito fondo istituito con legge dello Stato "senza vincoli di destinazione per i territori con minore

capacità fiscale per abitante”, ma sui cui criteri di istituzione (un unico fondo statale o più fondi a seconda dei livelli di governo) e di organizzazione (perequazione orizzontale, verticale, mista) tuttavia la Costituzione tace.

Prima di concludere il lavoro si è ritenuto indispensabile dare conto del disegno di legge costituzionale di riforma del Titolo V della Costituzione che il Consiglio dei Ministri ha approvato in data 9 ottobre 2012, intervenendo dopo undici anni dalla precedente revisione attuata con la legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3.

Tale provvedimento introdotto, secondo il *premier* Mario Monti, al fine di accrescere la competitività dell’Italia e rimuovere alcuni impedimenti strutturali derivanti anche da alcuni aspetti del Titolo V della Costituzione, se operativo potrà stravolgere il complesso coacervo di istituti e di enunciati normativi del sistema istituzionale in vigore.

La Presidenza del Consiglio dei Ministri ha precisato che “l’intervento si è reso necessario viste le criticità emerse nel corso di questi anni; tuttavia (...) l’obiettivo è quello di apportare modifiche quantitativamente limitate, ma significative dal punto di vista della regolamentazione dei rapporti fra lo Stato e le regioni”.

L’intervento riformatore, messo a punto dal Governo, ponendo a fondamento dell’ordinamento il principio dell’unità giuridica ed economica della Repubblica e prevedendo che la sua garanzia, assieme a quella dei diritti costituzionali, costituisce compito primario della legge dello Stato, anche a prescindere dal riparto delle materie fra legge statale

e legge regionale (cd. clausola di supremazia), mira ad impostare il rapporto fra leggi statali e leggi regionali secondo una logica di complementarità e di non conflittualità.

A tal fine sono previste alcune innovazioni particolarmente incisive. Si inseriscono nel campo della legislazione esclusiva dello Stato alcune materie che erano precedentemente oggetto di considerazione della legislazione concorrente: il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, le grandi reti di trasporto e di navigazione, la disciplina dell'istruzione e il commercio con l'estero, la produzione, il trasporto e la distribuzione nazionale dell'energia. Inoltre nella competenza statale rientrano anche materie sino ad ora non specificamente individuate nella Costituzione e che sono state oggetto, in questi anni, di contenzioso costituzionale. Si tratta di materie suscettibili di un'autonoma configurazione e riferibili alla competenza esclusiva dello Stato: la disciplina giuridica del lavoro alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche o la disciplina generale degli enti locali. Si attribuisce alla legge statale un ruolo più duttile ed ampio nell'area della legislazione concorrente, prevedendo che spetti alla legge dello Stato non più di stabilire problematici "principi fondamentali", bensì di porre la disciplina funzionale a garantire l'unità giuridica ed economica della Repubblica. Si dispongono, poi, confini meno rigidi fra potestà regolamentare del Governo e potestà regolamentare delle regioni, prevedendo in modo semplice che lo Stato e le regioni possono emanare regolamenti per l'attuazione delle proprie leggi. Altri punti qualificanti,

sempre in chiave di unitarietà giuridica ed economica dell'intero ordinamento, sono il riconoscimento a livello di Costituzione della competenza della Corte dei conti a svolgere controlli sugli atti e sui bilanci delle regioni, nonché l'individuazione dell'equilibrio di bilancio e del contributo al raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica quali principi validi anche nei confronti dell'autonomia delle regioni a statuto speciale.

Bibliografia

Dottrina

- AA. VV., *Il «federalismo fiscale»*. Commento alla legge n. 42 del 2009;
- AA.VV., *Federalismo e regionalismo: teoria e prassi nell'attuale fase storica*, in Atti del seminario tenutosi a Siena il 27 maggio 2005, a cura di Bindi e Perini, Giuffrè, Milano, 2006;
- AA.VV., *Il nuovo sistema fiscale degli enti locali (a cura di AMATUCCI F.)*, G. Giappichelli editore – Torino, 2010;
- AA.VV., *La revisione costituzionale del Titolo V tra nuovo regionalismo e federalismo*, in *Problemi applicativi e linee evolutive*, a cura di FERRARI, PARODI, Cedam, Padova, 2003;
- AA.VV., *Le autonomie territoriali: dalla riforma amministrativa alla riforma costituzionale*, a cura di BERTI, DE MARTIN, Milano, 2001;
- ACUNA, ROZO, *Lo Stato e le autonomie. Le regioni nel versione non definitiva nuovo titolo V della Costituzione. Esperienza italiana a confronto con altri paesi*, Torino, 2003;
- AGOSTA, *La Corte costituzionale dà finalmente la... “scossa” alla materia delle intese tra Stato e Regioni? (brevi note a margine di una recente pronuncia sul sistema elettrico nazionale)* in Forum di Quaderni costituzionali;
- ALFANO, *L'applicazione di tributi ambientali nel nuovo contesto della finanza regionale*, in *Tributi Impresa*, 3/2005;
- AMATUCCI F., *I principi e le competenze degli Enti locali in materia tributaria*, in F. Amatucci (a cura di) *Il nuovo sistema fiscale degli Enti Locali*, Torino, 2010;
- AMATUCCI A., *Autonomia finanziaria e tributaria*, in “Enc. Giur. Treccani”, vol. IV, Roma, 2003;
- AMATUCCI F. *I tributi di scopo e le politiche tariffarie degli enti locali* in *Rassegna Tributaria* 5 /2011;
- AMATUCCI F., *L'impatto dei principi comunitari sulla nuova fiscalità locale*, in *I principi costituzionali e comunitari del federalismo fiscale*, a cura di F. Amatucci - G.C. San Luca, Torino, 2008;
- AMATUCCI F., *Principi di ragionevolezza, uguaglianza e capacità contributiva ex artt. 3 e 53 Cost. ed autonomia tributaria delle regioni*, in (a cura di) V. FICARI, Giuffrè 2009;
- ANTONINI, *L'Attuazione del federalismo fiscale*, in www.federalismi.it, febbraio 2005;

ANTONINI, *Le coordinate del nuovo federalismo fiscale*, in Dir. prat. trib., 2009, I;

ANTONINI, *I principi innovativi del nuovo disegno di legge*, in I quaderni di Italianieuropei, 1, 2009;

ANTONINI, *Il federalismo legislativo ed il federalismo fiscale*, in Riv. dir. fin. sc. Fin., 2004, I;

ANTONINI, *Il primo decreto legislativo di attuazione della legge n. 42/2009: il federalismo demaniale*, in Federalismi.it – Rivista di diritto pubblico italiano, comunitario e comparato, 30 dicembre 2009;

ANTONINI, *Il regionalismo differenziato*, Milano, 2000;

ANZON, *I poteri delle regioni dopo la riforma costituzionale. Il nuovo regime e il modello originario a confronto*, Torino, 2002;

ANZON, *Il regionalismo asimmetrico, la via Italiana e il modello tedesco*, in Quad. Cost. 2006;

ANZON, *Lo Bundestreue e il sistema federale tedesco: un modello per la riforma del regionalismo in Italia?*, Giuffrè, 1995;

ANZON, *Un passo indietro verso il regionalismo “duale”*, in Il nuovo Titolo V della Parte II della Costituzione. Primi problemi della sua attuazione, Milano, 2002;

ANZON, *Le potestà legislative dello Stato e delle Regioni*, Torino, 2005,

ARCONZO, *Le materie trasversali nella giurisprudenza della Corte costituzionale dopo la riforma del Titolo V*, in *L'incerto federalismo. Le competenze statali e regionali nella giurisprudenza costituzionale*, a cura di ZANON, CONCARO, Milano, 2005;

BALBONI, *Il concetto di “livelli essenziali e uniformi” come garanzia in materia di diritti sociali*, Le Istituzioni del Federalismo 6/2001;

BALDI, *Stato e territorio. Federalismo e decentramento nelle democrazie contemporanee*, Roma – Bari, 2003;

BARBERO, *Il problematico coordinamento della finanza pubblica*, in Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, 1/2006;

BARBERO, *Un patto di stabilità interno su scale regionale? L'esperienza delle Regioni a Statuto speciale (e delle Province autonome)*, in www.federalismi.it, 12/2004;

BARRERA, *Revisione della forma di stato e “statuto della capitale”*, in Forum di Quaderni costituzionali, 2001, www.mulino.it;

BARTOLE, BIN, FALCON, TOSI, *Diritto regionale dopo le riforme*, Bologna, 2003;

BARTOLE, *Art. 114*, in Commentario della Costituzione. Le Regioni, le Province, i Comuni, tomo I, a cura di BRANCA, Bologna – Roma, 1985;

BASILAVECCHIA- DEL FEDERICO-OSCOLATI, *Il finanziamento delle regioni a statuto ordinario mediante tributi propri e partecipazioni: basi teoriche ed evidenza empirica nella difficile attuazione dell'art. 119 della Costituzione*, in Le istituzioni del federalismo, 2006;

BASSANINI e MACCIOTTA, *I principi della delega per l'attuazione del federalismo fiscale*, Commento all'articolo 2 della legge n. 42 del 2009 in Astrid 2009;

BASSANINI e MACCIOTTA, *Il disegno di legge sull'attuazione del federalismo fiscale all'esame del Senato. Osservazioni e rilievi sul testo del relatore*, in www.astrid-online.it;

BASSANINI, *Principi e vincoli costituzionali in materia di finanza regionale e locale nel nuovo articolo 119 della Costituzione*, in Astrid, Rassegna n. 26/2006;

BASSANINI, *Una riforma difficile (ma necessaria): il federalismo fiscale alla prova della sua attuazione*, in www.astrid-online.it , giugno 2010;

BEGHIN, *Corte Costituzionale e TIA: un'occasione per riflettere sulla nozione di tributo*, in *Corr. Trib.*, 2009;

BELLETTI, *I livelli essenziali delle prestazioni e contenuto essenziale dei diritti nella giurisprudenza della Corte Costituzionale*, in LICIA CALIFANO (a cura di), *Corte costituzionale e diritti fondamentali*, Giappichelli, Torino 2004;

BELLETTI, *I criteri seguiti dalla Consulta nella definizione delle competenze di Stato e Regioni ed il superamento del riparto per materie*, in *le Regioni*, 2006, n. 5;

BENELLI, *Voce art. 117*, in *Commentario breve alla Costituzione*, a cura di BARTOLE, BIN, CRISAFULLI, PALADIN, Padova, 2008;

BENELLI, *La "smaterializzazione delle materie". Problemi teorici ed applicativi del nuovo Titolo V*, Milano, 2006;

BENELLI, BIN, *Prevalenza e «rimaterializzazione delle materie»: scacco matto alle Regioni*, in *le Regioni*, 2009, n. 6;

BERTOLISSI., *Una riflessione sul federalismo fiscale*, in ANTONINI *Verso un nuovo federalismo fiscale*, Giuffrè, 2005;

BIAGI, *Il modello di federalismo spagnolo alla luce delle riforme del 2001: quali spunti per l'Italia ?*, in *Riv. Dir. Finanz. e scienza delle finanze*, 2006;

BIFULCO, *Il Parlamento nella tenaglia degli esecutivi: il federalismo fiscale e la riforma del Senato*, in www.nelmerito.com, 5 marzo 2009;

BIFULCO, *Il federalismo nel secolo XXI: un resoconto della riforma costituzionale tedesca del 2006*, in *Riv. Trim. dir. pub.* 2007;

BIN, *Diritti fondamentali e fraintendimenti*, in *Ragion Pratica*, 2000;

BIN, *L'interesse nazionale dopo la riforma: continuità dei problemi, discontinuità della giurisprudenza costituzionale*, in *Le Regioni*, 2001, p. 1219-1220;

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

BOGNETTI, *Le Regioni in Europa, alcune riflessioni sui loro problemi e il loro destino*, 1984;

BORIA, *Autonomia normativa e autonomia organizzatoria degli enti locali in materia di accertamento e riscossione tributaria*, in “Riv. dir. trib.”, I, 2008;

BORIA, *Il sistema dei tributi locali*, in RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, parte Speciale, Milano 2002;

BRANCASI, *L'autonomia finanziaria degli enti territoriali: note esegetiche sul nuovo art. 119 Cost.*, in *Le regioni*, 2003, n.1;

BRANCASI, *Per "congelare" la potestà impositiva delle Regioni la Corte costituzionale mette in pericolo la loro autonomia finanziaria*, in *Giur. cost.*, 2003;

BUCCICO, *Alcuni spunti di riflessione sull'attuazione del federalismo fiscale*, in “Rass. trib.”, 2009;

CABRAS, *Il processo di attuazione della legge delega in materia di federalismo fiscale: il ruolo del Parlamento, 10 giugno 2009*, in www.federalismo.it, n. 11/2009;

CALVIERI, *Stato regionale in trasformazione: il modello autonomistico italiano*, Torino, 2004;

CAMMELLI, *Amministrazione (e interpreti) davanti al nuovo Titolo V della Costituzione*, in *Le Regioni*, 2001;

CANNIZZARO, *Convenzione europea e Titolo V della Costituzione italiana: spunti critici*, in *Il diritto dell'Unione Europea*, gennaio, 2003;

CARAVITA *La Costituzione dopo la riforma del Titolo V. Stato, Regioni e autonomie fra Repubblica e Unione europea*, Giappichelli, Torino, 2002;

CARETTI, *L'assetto dei rapporti tra competenza legislativa statale e regionale, alla luce del nuovo titolo V della Costituzione: aspetti problematici*, in *Le Regioni*, n. 6 del 2001;

CARINCI, *Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione europea*, in “Rass. trib.”, 2004;

CARINCI, *L'imposta sugli scali della Regione Sardegna: ulteriori indicazioni dalla Corte di Giustizia sui limiti comunitari dell'autonomia tributaria regionale*, in “Rass. trib.”, 2010;

CASTALDI, *Il patto di stabilità interno un problema aperto: l'individuazione dell'obiettivo dell'ente*, in *la Finanza locale*, 4/2009;

CATALANO, *I tributi locali nell'attuale momento storico. Problemi antichi e prospettive future tra i processi in corso del federalismo europeo e del decentramento amministrativo italiano*, in *Nuova rassegna di legislazione, dottrina e giurisprudenza*, marzo, 2002, n. 5;

CERIANI, *Federalismo, perequazione e tributi*, in *Rass. trib.*, 2002;

CERULLI IRELLI, *Sul Federalismo Fiscale(prime provvisorie osservazioni)*, in www.astridonline.it, 2007;

CHESSA, *Libertà fondamentali e teoria costituzionale*, Milano, 2003;

COCCO, *I livelli essenziali delle prestazioni* in CHIEFFI e CLEMENTI DI SAN LUCA (a cura di) *Regione ed enti locali dopo la riforma del Titolo V della Costituzione fra attuazione ed ipotesi di ulteriori revisioni*, Giappichelli, Torini, 2005;

COCIANI, *L'autonomia tributaria regionale nello studio sistematico dell'IRAP*, Milano, 2003;

CORSO, *Welfare e Stato federale: uguaglianza e diversità nelle prestazioni*, in A.A. V.V., *Regionalismo, federalismo, welfare State*, Milano, 1997;

COSSIGA, *I riflessi economici del patto di stabilità negli enti locali, costituzionale e legge n. 42/2009, ovvero: del mancato coordinamento della finanza pubblica e del Costituzionale*, a cura di PERRONE e BERLIRI, Roma, 2006;

COVINO, *Il criterio della standardizzazione dei costi e i meccanismi perequativi nel disegno di legge di delega per l'attuazione dell'art.119 Cost.*, in www.federalismi.it, 7/2009;

D'ATENA, *Il principio unitario nei rapporti tra Stato e Regioni*, in Scritti in memoria di Livio Paladin, Napoli 2004;

D'ATENA, *Materie legislative e tipologia delle competenze*, in *Quad. cost.*,2003;

D'AURIA, *Funzioni amministrative e autonomia finanziaria delle Regioni e degli Enti Locali*, in AA.VV.,*Le modifiche al titolo V della parte seconda della Costituzione*,in *Foro It.n.10*,2001;

D'AURO, *Il federalismo fiscale in Italia dopo l'approvazione della legge delega di attuazione dell'articolo 119 della Costituzione*, in *La Finanza Locale*, 7-8/2009;

D'AURO, *L'avvio del federalismo fiscale in Italia dopo l'approvazione del disegno di legge delega concernente l'attuazione dell'art. 119 della Costituzione*, in *Il Fisco*, 43/2008;

D'AURO, *La finanza locale nel Testo Unico degli Enti Locali*, in *Fin.Loc.*,2001,I;

D'IGNAZIO, *Politica e amministrazione negli Stati Uniti D'America. Lo Stato fra Costituzione, leggi e prassi*, Giuffrè, 2004;

DANIELE, *Diritto dell'Unione europea*, Giuffrè,2010;

DAVIES, PIPERNO, VINUELA, in *Managing fiscal decentralization*, 2002;

DE CARLI, *Sussidiarietà governo economico*, Milano 2001;

DE MITA, *Le basi costituzionali del federalismo fiscale*, Giuffrè Milano, 2009;

DE MITA, *La Consulta dichiara illegittima la "tassa sul lusso "della Sardegna*, in *Corr. Trib.*,2008;

DE MITA, *Per la TIA un identikit da tributo*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, n. 6;

DEL FEDERICO, *Il finanziamento delle autonomie locali: linee di tendenza e principi generali tra dettato costituzionale e legislazione ordinaria*,in AA.VV.,*L'autonomia finanziaria degli enti locali territoriali*,Roma-Milano,1994;

DEL FEDERICO, *L'autonomia tributaria delle Regioni ed i principi di coordinamento della finanza pubblica: con il progetto Giarda-bis verso l'attuazione dell'art. 119*, in *Astrid online* 2007;

DEL FEDERICO, *Agevolazioni fiscali nazionali ed aiuti di stato, tra principi costituzionali ed ordinamento comunitario*, in “Riv. di dir. int. trib.”, 2006, pag. 19;

DEL FEDERICO, *Autorità e consenso nell'imposizione tributaria: riflessioni sui tributi paracommutativi e sulle tasse facoltative*, disponibile su www.astrid-online.it;

DEL FEDERICO, *I lineamenti della nuova finanza locale ed i relativi margini di autonomia statutaria*, in Riv.dir.fin.sc.fin.1992,I;

DEL FEDERICO, *I Tributi sardi sul turismo dichiarati incostituzionali*, in Dir. Del turismo, 2008,n.3;

DEL FEDERICO, *La tassazione locale degli immobili: aspetti di criticità, esperienza di diritto comparato e proposte di riforma*, in La Finanza Locale, 3/2004;

DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010;

DELLA CANANEA, *I limiti della finanza locale*, in Giornale di diritto amministrativo, febbraio, 2002, n. 2;

DI CESARE, *Il federalismo cooperativo tedesco: analogie e differenze con il sistema italiano*, Tributi locali e regionali, marzo-aprile, 2003, n. 2;

DI PIETRO, *Autonomia finanziaria e autonomia impositiva nella legge di riforma: un ritorno al futuro*, in Regione e Governo locale, 1990;

DI PIETRO, *Federalismo e devoluzione nella recente riforma costituzionale: profili fiscali*, in Rassegna Tributaria, 2006, XLIX;

DI RENZO , PERRONE CAPANO , *Diritto della finanza pubblica europea*, ESI, 2008;

FALCON, *Regolamenti statali e leggi regionali. Riflessioni a margine della sentenza della Corte costituzionale 376/2000*, in Le istituzioni del federalismo, 2003;

FALSITTA, *Le imposte della Regione Sardegna sulle imbarcazioni e altri beni di lusso nelle “secche” dei parametri costituzionali e comunitari*, in Corr. Giur., 2008;

FANTOZZI, *I rapporti tra” ordinamento comunitario e autonomia finanziaria degli enti territoriali*, in “Dir. e prat. trib. int.”, 2008;

FANTOZZI, *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, in Riv. dir. trib., 2003;

FAURE, *Riforme constitutionelle et décentralisation: des slogans font loi*, in Revue du droit public, n. 1/2003

FEDELE, *Federalismo fiscale e riserva di legge*, in Rassegna Tributaria, n. 6/2010;

FERGOLA, *La disciplina dei rifiuti solidi urbani*, in Fin. loc., 1994, I;

FERRARI, *Sviluppi del modello federalista in Germania alla luce della revisione costituzionale del 2006*, in Dir. Pu.comp.eur.2007;

FICARI, *L'autonomia normativa tributaria degli enti locali e la legge finanziaria 2007*, in Rass. trib., 2007;

FICARI, *L'autonomia tributaria delle Regioni e degli Enti locali tra Corte Costituzionale (sent. N.102/2008 e ordinanza n. 103/2008) e disegno di legge delega*, Milano, 2009;

FICARI, *Sulla legittimità dell'imposta regionale sarda sulle seconde case ad uso turistico*, in *Diritto del Turismo*, 4/2007;

FICHERA, *Federalismo fiscale e Unione Europea*, in *Rass. Trib. N. 6/2010*;

FONTE MERLANI, *Il regionalismo spagnolo tra riforma costituzionale e riforma statutaria* in *Le Regioni*, 2005;

FORLENZA E TERRACCIANO, *Regioni ed enti locali dopo la riforma costituzionale. Un federalismo imperfetto*, Milano 2002;

FOSSATI, TAMARINDO, *Il federalismo fiscale in Germania*, *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, dicembre, 2000, n. 4;

FRANSONI, *Gli aiuti di stato fra autonomia locale e capacità contributiva*, in "Riv. dir. trib.", 2006, III;

FRANSONI, *Osservazioni in merito alla potestà impositiva degli enti locali alla luce della riforma del Titolo V della Costituzione*, in *Annali-I della Facoltà di Giurisprudenza di Foggia*, Milano, 2005;

FREGNI, *Riforma del Titolo V della Costituzione e federalismo fiscale*, in *Rassegna tributaria*, 3/2005;

FURLAN, *Gli enti regionali e la fase ascendente dell'integrazione comunitaria: da soggetti passivi a interlocutori privilegiati*, in (a cura di VIOLINI), *Il futuro dell'autonomia regionale. Modello italiano e modelli europei in prospettiva*, Guerini e Associati, Milano, 2001;

GALLO, *Ancora in tema di autonomia tributaria delle Regioni e degli Enti locali nel nuovo titolo V della Costituzione*, in *Rass. trib.*, 2005;

GALLO, *Federalismo fiscale e ripartizione delle basi imponibili tra Stato, Regioni ed Enti locali*, in "Rass. trib.", 2002;

GALLO, *I capisaldi del federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2009;

GALLO, *I principi di diritto tributario: problemi attuali*, in *Rassegna tributaria*, 4/2008;

GALLO, *Il nuovo Titolo V della Costituzione: autonomia tributaria e problemi di coordinamento*, in *Politica Economica*, n. 3/2002;

GALLO, *Prime osservazioni sul nuovo art.119 della Costituzione*, in *Rassegna tributaria* 2002;

GALLO, *Quando l'attuazione del federalismo fiscale?*, in *Rivista di diritto tributario*, 5/2009;

GALLO, *Federalismo fiscale*, *Enciclopedia Giuridica Treccani*, vol. XIV, Roma 1996;

GALMARINI e RIZZO, *Spesa standard e perequazione della capacità fiscale dei comuni*, *La Finanza pubblica italiana, Rapporto* 2008;

GAMBINO, *L'ordinamento repubblicano tra principi costituzionali e nuovo assetto territoriale dei poteri*, in GAMBINO (a cura di), *Diritto Regionale e degli enti locali*, Milano, 2003;

GARBARINO, *La riforma del Titolo V in materia finanziaria*, in FERRARI E PARODI (a cura di), *La revisione costituzionale del Titolo V tra nuovo regionalismo e federalismo*, Padova, 2003;

GIARDA, *Federalismo fiscale*, in Enc. del Novecento, Treccani, Roma, 2004;

GIARDA, *Le regole del federalismo fiscale nell'art. 119: un economista di fronte alla nuova costituzione*, in *Le Regioni*, 2001;

GIOVANARDI, *Il riparto delle competenze tributarie tra giurisprudenza costituzionale e legge delega in materia di federalismo fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I;

GIOVANARDI, *L'autonomia tributaria degli enti territoriali*, Milano, 2005;

GIOVANARDI, *Riflessioni critiche sulla ripartizione delle competenze legislative in materia tributaria tra Stato e Regioni alla luce della sentenza della Corte Costituzionale sui tributi propri della Regione Sardegna*, in *Rassegna tributaria*, 2008;

GIOVANARDI, *Tributi comunali*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1999, I;

GIOVANNINI, *Normazione regionale in materia tributaria*, in *Rass. trib.*, 2003;

GIULIANO, *Asimmetria o uniformità? L'esperienza spagnola e le tendenze del regionalismo in Europa*, in *Dir. Pubblico comparato ed Europeo*, 2006 ;

GORLANI, *Verso l'attuazione dell'art. 119 Cost., tra razionalizzazione della spesa pubblica e velleità federaliste*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2/2009;

GRECHI, *Il passaggio dallo stato regionale allo stato federale, un evento del nostro tempo*, in *Regioni e comunità locali*, 2005;

GREGGI, *La tariffa di igiene ambientale al vaglio della consulta: nuovi orientamenti giurisprudenziali sulla nozione di tributo e sull'applicabilità dell'IVA*, in *Le nuove leggi civili e commentate*, 2010, n. 1;

GRIPPA SALVETTI, *La legittimità costituzionale di modifiche regionali a leggi statali*, in *Rassegna tributaria*, 6/2003;

GROPPI, *Il federalismo*, Bari, 2004;

in *la Finanza locale*, 5/2006 pp. 135-150;

JORIO, *L'attuazione del federalismo fiscale*, in JORIO, GAMBINO, D'IGNAZIO, *Il federalismo fiscale. Commento articolo per articolo alla legge 5 maggio 2009, n. 42*, Maggioli editore, Bologna, 2009;

JORIO, *La legge delega di attuazione del federalismo fiscale*, in www.federalismi.it, 8/2009;

LA SCALA, *Il carattere ambientale di un tributo non prevale sul divieto di introdurre tasse ad effetto equivalente ai dazi doganali*, in "Rass. trib.", 2007;

LAUCO VALDES, *La Spagna, il federalismo e Godot*, in *Pol. Dir.* 2006 ;

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

LOVISETTI, *La nuova tariffa sui rifiuti*, in *Fin. loc.*, 1998;

LOVISETTI, *Per la Corte Costituzionale la TIA è un tributo. Ma le SS.UU. della Corte di Cassazione la pensano diversamente*, in *G.T. - Riv. Giur. trib.*,

2009; GUIDO, *Considerazioni a margine della recente qualificazione tributaria della TIA operata dalla Corte Costituzionale*, in *Rass. Trib.*, 2009.

LUPI, *La fattura TIA come atto impositivo*, in *GT - Riv. giur. trib.*, n. 1/2008;

MAGGIORE-TROVATI, *I giudici tributari promuovono l'Iva applicata alla tariffa rifiuti*, in *Il Sole 24-Ore* 6 febbraio 2010;

MARONGIU *Difficoltà attuative per il federalismo fiscale*, *Corriere tributario* 2009;

MARONGIU, *La fiscalità delle province nel secondo novecento*, in *Dir. prat. trib.*, 2010, I;

MARONGIU, *Le tasse” Soru”e l’impatto con la Corte Costituzionale*, in *Giur.Trib.*,2008;

MARONGIU, *Note a margine del "federalismo fiscale "*,in LASCALA (a cura di), *Federalismo fiscale e autonomia degli enti territoriali*, G.Giappichelli editore, 2010, Torino;

MARONGIU, *Riflessioni a margine del progetto di “federalismo fiscale”*, *Quaderni Regionali* 2009;

MAZZIOTTI, *Considerazioni sui rapporti fra leggi regionali e leggi statali secondo la Costituzione*, Milano, 1959;

MELIS , *La delega sul federalismo fiscale e la cosiddetta “fiscalità di vantaggio” : profili comunitari*, *Rassegna Tributaria*,2009, 4;

MICELI, *Federalismo fiscale e responsabilità comunitaria degli Enti territoriali: riflessioni e prospettive in Rassegna Tributaria*, 6 / 2010;

MICELI, *Federalismo fiscale e responsabilità comunitaria degli Enti territoriali: riflessioni e prospettive in Rassegna Tributaria*, 6 / 2010;

MICELI, *Illecito comunitario e tutela del contribuente*, in “*Rass. trib.*”, 2009;

MIGLIO, *La prospettiva teorica del nuovo federalismo*, riportata come intervista in *Federalismo e Società*, 1994, n. 2 ;

MORONGIU , *Difficoltà attuative per la realizzazione del federalismo fiscale*, in *Corriere Tributario*, n. 23/2009;

MORRONE, *Verso il federalismo fiscale?*, in *Corriere giuridico*, 11/2008;

MOSCHETTI, *Federalismo e procedimento di applicazione del tributo: occasione per un confronto fra diverse culture*, in *Riv. dir. trib.*, 2002;

MUSUMECI, *Autonomia finanziaria, livelli di governo e finanziamenti delle funzioni*, in BETTINELLI-RIGANO, *La riforma del Titolo V della Costituzione e la giurisprudenza costituzionale*. Atti del seminario di Pavia 6 e 7 giugno 2003, Giappichelli, Torino, 2004;

NICCOLAI, *Delegificazione e principio di competenza*, Padova, 2001;

NIKIFARAVA, *L'autonomia finanziaria regionale e locale tra effettività ed esigenze di coordinamento*, in *Le istituzioni del Federalismo*, 5/2006;

NIRO, *Note minime sulla potestà legislativa «residuale» delle Regioni ad autonomia ordinaria*, in *Giur.cost.*, 2003;

OLIVETTI, *Lo Stato policentrico delle autonomie*, in GROPPI, OLIVETTI, *La Repubblica delle autonomie*, Torino, 2003;

OLIVIERI PENNESI, *Il nuovo tributo "res". evoluzione e trasformazione della tassazione locale sui rifiuti e relativa imposta sui servizi indivisibili*, in Gazzetta Amministrativa n. 1/2012;

ORICCHIO, *Patto di stabilità: fuori dal saldo le risorse statali*, in Guida al diritto, 6/2009;

ORTINO, *Diritto costituzionale comparato*, Bologna, 1994;

PALERMO, *Il nuovo riparto delle competenze legislative nell'ordinamento federale tedesco, tra retorica ed effettività*, in Dir.Pu.Comp.Eur., 2007;

PEREZ, *I tributi delle regioni*, in AA.VV., *La legge delega sul federalismo fiscale*, Giornale di diritto amministrativo, 2009;

PERRONE CAPANO, *Verso il federalismo fiscale, tra limiti istituzionali non risolti e persistenti criticità del sistema tributario statale*, in Innovazione e Diritto, 1/2009;

PERRONE CAPANO, *Le illusioni del localismo e un decentramento tributario senza autonomia e senza qualità alimentano l'instabilità del debito pubblico e la crisi dello Stato fiscale*, in www.innovazioneediritto.it, n.1 anno 2012;

PERRONE CAPANO, *Verso il federalismo fiscale, tra limiti istituzionali non risolti e persistenti criticità del sistema tributario statale*, Innovazione e diritto rivista on line, n.1/2009;

PERRONE, *La sovranità impositiva tra autonomia e federalismo*, in Rivista di diritto tributario, I, 2004;

PESARESI, *La "determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni"* in Giur Cost. 2/2006;

PETRONIO, *Il rispetto del patto di stabilità interno nelle pronunce di controllo sul consuntivo 2005*, in la Finanza locale, 9/2007;

PICA, *Il nuovo testo dell'art. 119 della Costituzione: questioni di interpretazione*, Rivista dei Tributi locali anno XXII, n. 1: 7-10, 2002;

PICCIAREDDA, *Autonomia finanziaria e tributaria degli enti locali e attualità del pensiero di G.A. Micheli*, in Studi in memoria di G.A. Micheli, Napoli, 2010;

PINELLI, *Attuazione dell'art.117 della Cost. in materia di legge regionale*, in AA.VV., *Legge La Loggia*, Commento alla l. 5 giugno 2003 n.131 di attuazione del Titolo V della Costituzione, Maggioli editore, 2003;

PINELLI, *L'ordinamento Repubblicano nel nuovo impianto del Titolo V*, in GAMBINO (a cura di), *Il 'nuovo' ordinamento regionale. Competenze e diritti*, 2003;

PIZZETTI e NICOTRA, *Nuova governance istituzionale e coordinamento fra i livelli di governo (Commento agli artt. 3, 4, 5, 6, 17 e 18)*, in NICOTRA, PIZZETTI e SCOZZESE (a cura di), *Il federalismo fiscale*, Roma, 2009;

PIZZETTI, *Le nuove esperienze di governance in un sistema policentrico "esplosivo"*, in Le Regioni, n. 6 del 2001;

PIZZETTI, *Il nuovo ordinamento italiano tra riforme amministrative e riforme costituzionali*, Torino, 2002;

PODDIGHE, *La giurisdizione tributaria e l'evoluzione della tassa sulla gestione dei rifiuti solidi urbani*, in *Riv. dir. trib.*, 2003;

POLICE, *Il c.d. federalismo demaniale: la devoluzione del patrimonio statale vista come misura di "semplificazione"*, in www.apertacontrada.it del 19 novembre 2010;

PORCARO, *Il divieto di doppia imposizione nel diritto interno. Profili costituzionali, interpretativi, procedurali*, Padova, 2001; GALLO, *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 Cost.*, in "Rassegna tributaria", 2002;

PREZIOSI, *I nuovi poteri tributari delle autonomie locali*, in "Riv. dir. trib.", 2005, I;

PUZZO, *Prime considerazioni intorno alla legge delega di attuazione dell'art.119 della Costituzione*, in *Astrid Rassegna*, n. 9/2000 (www.astrid.eu);

RAGUCCI *La legge delega per l'attuazione del federalismo fiscale (L. 5 maggio 2009, n. 42)*, *Rassegna tributaria* 2010;

RAGUSA, *Nuovo Titolo V della Costituzione: materie "trasversali" e "titoli di legittimazione per interventi regionali diretti a soddisfare ulteriori esigenze rispetto a quelle di carattere unitario definite dallo Stato"*, in *Rassegna tributaria* 2010;

RESCIGNO, *Note per la costruzione di un nuovo sistema delle fonti*, in *Dir.pubbl.*, 2002;

RIVOSECCHI, *Il disegno di legge sul federalismo fiscale*, in *I quaderni di Italianieuropei*, 1, 2009;

RIVOSECCHI, *Il federalismo fiscale tra giurisprudenza costituzionale e legge n. 42/2009, ovvero: del mancato coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*, *Rivista di diritto tributario*, 2010, I;

RIVOSECCHI, *La determinazione dei fabbisogni standard degli enti territoriali: un elemento di incertezza nella via italiana al federalismo fiscale*, in www.federalismi.it del 20 aprile 2011;

RIVOSECCHI, *La riforma della legge di contabilità, tra Costituzione italiana e vincoli europei*, Padova, 2007;

RIZZONI, *La riforma del sistema delle autonomie nella XIII legislatura*, in GROPPI E OLIVETTI, *La Repubblica delle autonomie . Regioni ed Enti locali nel nuovo Titolo V*, Torino,2001;

ROLLA, *Il principio unitario nei sistemi costituzionali a più livelli*, in *Le Regioni* n. 5 del 2003;

ROLLA, *Relazioni fra ordinamenti e sistema delle fonti. Considerazioni alla luce della legge costituzionale n. 3 del 2001*, in *Le Regioni* n. 2-3 del 2002;

RUGGERI, *Potestà legislativa primaria e potestà residuale a confronto*(note minime a Corte Cost. n. 48 del 2003)sul sito di Federalismi.it,2003;

RUGGIERI, *La ricomposizione delle fonti in sistema, nella Repubblica delle autonomie, e le nuove frontiere della formazione*,2002,in www.associazionedeicostituzionalisti.it;

RUSSO e FRANZONI, *Coordinamento del sistema tributario*, in *Rassegna Tributaria* n. 6/2010;

RUSSO, *Manuale di diritto tributario – parte generale*, Giuffrè, 2007;

RUSSO-FRANSONI, *Ripartizione delle basi imponibili e principi di coordinamento del sistema tributario*, Intervento al Convegno “L’attuazione del Federalismo fiscale” Roma, Università La Sapienza, 11 giugno 2010;

SACCHETTO-BIZIOLI, *Può ancora chiamarsi federalismo una riforma che limita la potestà legislativa tributaria delle regioni?*, in *Italia Oggi*, 1 maggio 2009 e in *Dir. E pratica trib.* I, 2009;

SALAZAR, *L’art. 119 Cost. tra (in)attuazione e “flessibilizzazione”* (in margine a corte cost. , sentt. Nn. 16 e 49 del 2004), in *Le Regioni*, 2004;

SALERNO, *Alcune riflessioni sulla nuova costituzione finanziaria della Repubblica*, in *Federalismo fiscale*, 2007;

SALERNO, *Verso l’approvazione finale della legge delega per l’attuazione del federalismo fiscale*, in www.federalismi.it, 7/2009;

SCACCIA, *Legislazione esclusiva statale e potestà legislativa residuale delle Regioni*, sul sito issirfa.cnr.it;

SCACCIA, *Le competenze legislative sussidiarie e trasversali*, in *Dir. Pubb.*, 2004, n. 2;

SCHIAVOLIN, *Irap, federalismo fiscale, principio di correlazione*, in *Federalismo fiscale*, 1/2008;

SELICATO, *La nuova autonomia degli enti locali*, in *Dir. prat. trib.*, 2005, I;

SERRANO, *Brevi considerazioni sugli effetti tributari della riforma del Titolo V della Costituzione*, in *Boll.Trib.*, 2002;

SICILIOTTI , *Rischi e opportunità del federalismo fiscale*, in *il Fisco*, 10/2009, *sistema tributario*, in *Rivista di diritto tributario*, 2010, I;

SMITH in *La Ricchezza delle Nazioni 1776*,

SORACE, *L’amministrazione pubblica del patrimonio culturale tra Stato e Regioni: dalla sussidiarietà al «principio dell’intesa» (una prima lettura del Codice dei beni culturali e ambientali)*, in *Le Regioni*, 2005;

SPAHN, in *Managing fiscal decentralization*, 2002

STEVANATO, *I <tributi propri> delle Regioni nella legge delega sul federalismo fiscale*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2010, I;

TESAURO, *Diritto comunitario*, Padova Cedam 2008;

TESAURO, *Le basi costituzionali della fiscalità regionale e locale*, in *La Finanza Locale* 9/2005;

TORCHIA, *I vincoli derivanti dall’ordinamento comunitario nel nuovo Titolo V della Costituzione*, in *Le regioni*, dicembre, 2001, n. 6;

TORCHIA, *La potestà legislativa residuale delle Regioni*, in *Le Regioni*, 2002;

TOSI, *La legge costituzionale*, in *Le Regioni*, 2001;

TREMONTI. VITALETTI, *Il federalismo fiscale*, Roma-Bari, 1994;

TRIMELONI *Autonomia impositiva per gli Enti Locali: l'imposta comunale sugli immobili*, in *Fin.loc.*, 1992;

TROVATI, *La TIA fa ancora i conti con l'IVA*, in *Il Sole 24-Ore*, 6 aprile 2010;

TUCCIARELLI, *Il federalismo fiscale e il raccordo con le autonomie territoriali*, in *I quaderni di Italianieuropei*, 1, 2009;

TUNDO, *Contributo allo studio dell'autonomia tributaria dei Comuni*, Padova, 2002;

URBANI, *L'allocazione delle funzioni amministrative secondo il Titolo V della Cost.: una prima lettura*, in (a cura di) GAMBINO, *Il Nuovo ordinamento regionale*, Giuffrè, Milano, 2003;

URICCHIO *Federalismo fiscale: la cornice costituzionale e il modello delineato dalla riforma «Calderoli»*, in *Diritto e pratica tributaria*, n° 2, 2009;

URICCHIO, *L'attuazione dell'art. 119 della Costituzione nella legge delega n. 42/2009 in materia di federalismo fiscale*, in www.giustiziacontabile.com, 2009;

URICCHIO, *Tributi regionali propri e impropri alla luce della riforma del Titolo V della Costituzione e della giurisprudenza della Corte Costituzionale*, in *Fin. locale*, 2006;

VANDELLI, *Il Governo locale*, Bologna, 2000;

VERONESI, *I principi in materia di raccordo Stato-Regioni dopo la riforma del Titolo V*, in *Le Regioni* n. 6 del 2003;

VEZZOSO, *Il federalismo fiscale: dalle innovazioni costituzionali del 2001 al disegno Calderoli*, in *Diritto e pratica tributaria*, 5/2008;

VILLANI, *Riforma fiscale e federalismo (prima parte)*, in *Riv.trib.loc.*, 2002;

VIPIANA, *Federalismo demaniale: le vicende successive alla prima attuazione del d. lgs. n. 85 del 2010*, in *Quad. Reg.*, 2/2010;

VITALETTI, *Il sistema tributario nel contesto federalista: le proposte dell'Alta Commissione*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1/2006;

VOLPI, *Stato federale e Stato regionale: due modelli a confronto*, QC, 1995;

VOZZA, *Assoggettabilità della TIA all'IVA*, in *Corr. Trib.*, 2010, n. 7;

VOZZA, *Dalla TARSU alla TIA*, in *Corr. Trib.* n. 17/2008;

WOELK, *Modernizzare lo stato federale tedesco: una fatica di Sisifo?*, in *Le Regioni*, 2005;

ZANARDI, *Federalismo demaniale à la carte*, del 02/02/2010 su www.lavoce.info.

