

**UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI
“FEDERICO II”**

DOTTORATO IN:
ISTITUZIONI E POLITICHE AMBIENTALI, FINANZIARIE E
TRIBUTARIE

TESI DI DOTTORATO

IRAP: UNA QUESTIONE APERTA

COORDINATORE
PROF. RAFFAELE PERRONE CAPANO

CANDIDATA
DOTT.SSA LOREDANA STRIANESE

ANNO ACCADEMICO 2004/2005

INDICE

CAPITOLO I

LA SORIA: LINEAMENTI RICOSTRUTTIVI DEL CONFUSO ITER CHE HA CARATTERIZZATO LA FINANZA LOCALE IN ITALIA

- 1.Introduzione.
- 2.La finanza locale dopo l'unità d'Italia.
- 3.Inizi del XX secolo e finanza locale: primi venti di riforma.
- 4.Il Testo Unico sulla Finanza Locale 14 settembre 1931, n.1175.
- 5.Dall'introduzione del TUFL alla riforma tributaria degli anni settanta: 50 anni di legislazione incerta.
6. Gli interventi di riforma dell'assetto tributario degli anni settanta, loro ricadute sulla finanza locale.
7. *Segue:* Le iniziative autonomistiche successive alla riforma tributaria degli anni settanta.
8. Autonomia tributaria degli enti locali territoriali e sua individuazione quale elemento costitutivo dell'autonomia politico-amministrativa.
9. L'altro elemento caratterizzante l'autonomia politico-amministrativa: l'autonomia di spesa.
- 10.Fine del XX secolo e progressivo cambiamento del sistema: dalla finanza derivata al c.d. federalismo fiscale.
11. Finanza locale e federalismo fiscale in uno scenario dove si incontrano: federalismo, globalizzazione e democrazia.

CAPITOLO II

IL SISTEMA REGIONALE ITALIANO E IL COORDINAMENTO DEL FEDERALISMO FISCALE

- 1.Il Principio di correlazione
2. Il profilo einaudiano e suo possibile recupero
3. Il giudice delle leggi ed il nuovo art.119 della Costituzione
4. Il nuovo art.119 della Cost. ed i tributi propri in senso stretto o "autonomi"
5. I tributi propri: loro natura
6. I vigenti tentativi di sussidiarietà fiscale
7. I tributi propri "derivati" ed "autonomi" ed il sistema delle compartecipazioni nell'ambito del nuovo 119 della Costituzione
- 8.Coordinamento del sistema tributario della Repubblica e suoi principi fondamentali
9. Art.119 della Cost. ed autonomia di spesa
10. Una presunta sede apposita per gestire il coordinamento della finanza pubblica
11. Il patto di stabilità interno e *Golden rule*

CAPITOLO III

I PRIMI STUDI SULLA FINANZA REGIONALE: L'IRVAP E LA TRAEP; L'IPAR E L'IMPOSTA REGIONALE SUL VALORE AGGIUNTO DELLA PRODUZIONE

1. La Commissione ministeriale per la riforma della finanza regionale (c.d. "Commissione Giarda").
2. L'IRVAP secondo la "Commissione Giarda" istituita dal Ministro Gallo.
3. Le TRAEP secondo la "Commissione Giarda" istituita dal Ministro Gallo.
4. La ricaduta prodotta dai lavori della "Commissione Giarda" e le iniziative legislative tese ad introdurre un tributo regionale sul valore aggiunto d'impresa.
5. La "Commissione Gallo" istituita dal Ministro Fantozzi e gli studi sull'IPAR.
6. Ipar: linemaneti generali.
7. Le caratteristiche strutturali dell'Ipar nelle conclusioni della "Commissione Gallo".
8. La Legge delega 23 dicembre 1996, n.662.
9. Il decreto legislativo 15 dicembre 1997, n.446.
10. Il presupposto dell'Irap.
11. L'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata.
12. Il valore della produzione netta scaturente dall'autonomia organizzativa come presupposto e limite all'operare del tributo.
13. I soggetti passivi.
14. La base imponibile.
15. Profili problematici correlati alla determinazione dell'imponibile delle banche, delle società e degli altri enti finanziari e delle imprese di assicurazione.
16. Aspetti controversi relativi alle aliquote differenziate per le banche e le imprese di assicurazione.
17. L'ineducibilità dell'Irap dalla base imponibile ai fini delle imposte sui redditi.

CAPITOLO QUARTO

PROFILI CRITICI E LINEE EVOLUTIVE DELL'IMPOSTA REGIONALE SUL VALORE AGGIUNTO DELLA PRODUZIONE NEL QUADRO DELLA RIFORMA FISCALE

1. Premessa
2. L'Irap criticata a causa della lamentata violazione del principio della capacità contributiva propria dell'organizzazione considerata titolare di una qualche forza economica espressa attraverso la creazione del valore aggiunto della produzione
3. La costituzionalità dell'imposta e l'interpretazione del principio della capacità contributiva in senso evolutivo
4. *Segue:* L'analisi (evolutiva) oggettivizzante del principio di capacità contributiva in chiave di giustificazione costituzionale dell'Irap
5. Le critiche all'Irap con particolare riferimento alla tassazione di una capacità contributiva riferibile ad altri.
6. Le critiche all'ineducibilità dell'Irap per presunta violazione dell'art.53 Cost., con particolare riferimento al principio della progressività
7. L'IRAP e la sesta direttiva IVA
8. L'Irap che tradisce le aspettative su di essa riposte
9. L'Irap nel disegno di legge delega per la riforma del sistema fiscale e le linee di tendenza in vista della sua definitiva soppressione

CAPITOLO PRIMO

LA STORIA: LINEAMENTI RICOSTRUTTIVI DEL CONFUSO ITER CHE HA CARATTERIZZATO LA FINANZA LOCALE IN ITALIA

1. Introduzione.
2. La finanza locale dopo l'unità d'Italia.
3. Inizi del XX secolo e finanza locale: primi venti di riforma.
4. Il Testo Unico sulla Finanza Locale 14 settembre 1931, n.1175.
5. Dall'introduzione del TUFL alla riforma tributaria degli anni settanta: 50 anni di legislazione incerta.
6. Gli interventi di riforma dell'assetto tributario degli anni settanta, loro ricadute sulla finanza locale.
7. *Segue*: Le iniziative autonomistiche successive alla riforma tributaria degli anni settanta.
8. Autonomia tributaria degli enti locali territoriali e sua individuazione quale elemento costitutivo dell'autonomia politico-amministrativa.
9. L'altro elemento caratterizzante l'autonomia politico-amministrativa: l'autonomia di spesa.
10. Fine del XX secolo e progressivo cambiamento del sistema: dalla finanza derivata al c.d. federalismo fiscale .
- 11 Nuovo Titolo V della Costituzione e finanza locale.

1. Introduzione.

Le entrate tributarie vanno, senza alcun dubbio, incluse nel più ampio settore della finanza locale¹. Lo studio giuridico delle entrate tributarie² ricomprende quindi anche i

¹ L'attività finanziaria degli enti locali si caratterizza infatti di alcuni momenti fondamentali: il procacciamento dei mezzi necessari; la gestione di tali mezzi e la loro imputazione contabile; l'erogazione dei suddetti mezzi. Tra le entrate finanziarie degli enti locali, in generale, possono menzionarsi: i trasferimenti provenienti dall'amministrazione centrale; le entrate derivanti dalla gestione dei beni demaniali e patrimoniali; le entrate derivanti dall'esercizio diretto di attività economiche, le entrate aventi natura commutativa; i lasciti e le donazioni ricevute; l'indebitamento; ed infine le entrate tributarie, che assumono un ruolo di sicuro rilievo quale espressione della posizione di supremazia dell'ente territoriale attraverso l'esercizio di poteri autoritativi. In tal senso PUTZOLU, *L'autonomia tributaria degli enti territoriali, Profili giuridici del federalismo fiscale*, Padova, 1996, 2, il quale richiama i contributi di PIERANDREI, *Prime osservazioni sull'autonomia finanziaria delle regioni*, in *Riv. dir, fin, e sc. fin.*, 1949, I, 254; e di MORETTI, *La potestà finanziaria delle regioni*, Milano, 1972, 52-53, senz'altro utili per un inquadramento generale della tematica.

² Tale riferimento allo studio giuridico delle entrate finanziarie e tributarie che lo Stato o gli enti locali impongono per finanziare la loro attività sembra in parte riecheggiare la definizione che del Diritto finanziario fu data da Oreste RANELLETTI, nel suo *Corso di Diritto finanziario*, risalente agli anni 1927-1928, il quale appunto definì il Diritto Finanziario come una scienza che "studia il fenomeno finanziario dal punto di vista giuridico, cioè studia le norme giuridiche, che un dato Stato ha posto, per regolare la propria organizzazione e attività finanziaria, nelle spese e nelle entrate", su cui recentemente, *amplius*, D'AMATI, *La formazione del diritto tributario in Italia. Riflessioni metodologiche e*

tributi locali³, i quali risultano essere accresciuti di importanza anche a seguito dell'attuale tendenza, evidente anche a livello costituzionale⁴, a rendere maggiormente autonomi gli enti territoriali⁵. Questi risultano, pertanto, disciplinati da fonti di produzione sia a livello di legge statale, sia da disposizioni di fonte regionale⁶, provinciale e comunale⁷.

Ebbene poiché l'Irap, almeno nelle intenzioni dei suoi ideatori, avrebbe dovuto rappresentare uno dei fondamentali pilastri su cui si basa la fiscalità regionale⁸, oltre che una prima risposta alle istanze in senso federalista suaccennate⁹, si ritiene di non poter prescindere, nell'introduzione dell'oggetto di tale studio, da un breve excursus in ordine ai profili storici in materia di finanza locale¹⁰. Ciò, soprattutto, al fine comprendere meglio lo scenario entro il quale collocare lo studio dei profili giuridici e sistematici dell'imposta regionale sulle attività produttive, ed altresì allo scopo di svolgere alcune considerazioni in ordine al più ampio processo, attualmente in atto, di riorganizzazione della finanza locale nel quadro della sempre più forte autonomia tributaria delle regioni.

Per esigenze non solamente classificatorie, pur consapevoli dell'ontologica differenza

sistematiche, in *Dir. prat. trib.*, 2001,1, 13-14, il quale osserva come l'opera di Ranelletti sia stata fondamentale per conferire autonomia al diritto finanziario rispetto al diritto amministrativo nel quale il primo era originariamente ricompreso.

³ GRIZIOTTI, *Primi elementi di scienza delle finanze*, Milano, 1962, 339.

⁴ Si veda a tal proposito la riforma del Titolo V della Costituzione.

⁵ Nell'ambito di questa tendenza si inseriscono le istanze in senso federalista da più parti avanzate, su cui — per quanto attiene la politica fiscale — si veda TREMONTI, *Libro bianco sulla riforma fiscale*, in *Il Sole 24 Ore*, (all.t), 19 dicembre 1994, come pure MINISTERO DELLE FINANZE, *Proposte per la realizzazione del federalismo fiscale, Relazione finale della Commissione di studio per il decentramento fiscale presieduta da GALLO*, in *Il fisco*, (all.to) 1996, 5379 ss..

⁶ Con riferimento alle regioni quali enti territoriali dotati di una loro potestà normativa, occorre anzitutto precisare che questo lavoro non si occuperà delle regioni a statuto speciale, limitandosi dunque l'indagine alle sole regioni a statuto ordinario.

⁷ Difatti, ad esempio, la legge regionale è considerata dalla Costituzione e dalle leggi costituzionali come fonte di norme tributarie. Inoltre rispetto alle regioni a statuto speciale, previste dall'art.116 Cost., e appunto disciplinate da statuti speciali approvati con leggi costituzionali, la potestà tributaria può dirsi a pieno titolo primaria, essendo limitata solamente dalla Costituzione, dalle leggi costituzionali e da leggi ordinarie che fissano i principi della legislazione nazionale. In tal senso FANTOZZI, *Diritto Tributario*, 1991, 99. Diversamente comuni e province hanno una potestà di tipo meramente regolamentare.

⁸ Come meglio si vedrà oltre, nel presente lavoro.

⁹ Occorre altresì rilevare che le istanze in senso federalista sopra accennate sembrano sfatare il mito di una impostazione tradizionale che annette ai tributi locali un ruolo assolutamente marginale nell'ambito delle complessive entrate tributarie, in senso analogo — conseguentemente — pare doversi attribuire ai tributi locali in generale, e all'Irap in particolare, un interesse scientifico di una intensità prima sconosciuta con riferimento ai tributi locali. Tali considerazioni giustificano quindi il motivo di quest'indagine, tra l'altro diretta anche ad accertare se tale *nouvelle vague* sia idonea a consentire la rimeditazione del sistema tributario locale (e di taluni principi costituzionali) sulla base di una effettiva e pregnante autonomia normativa esplicitabile su base locale.

¹⁰ Il problema della finanza locale consiste quindi, essenzialmente, nella individuazione del motivo per cui, in uno Stato unitario, sia riconosciuta agli enti territoriali minori la potestà di ricevere proventi, applicando anche imposte, e di erogare i mezzi raccolti secondo proprie autonome valutazioni. In tal senso D'AMATI, *Saggio sul concetto giuridico di "autonomia finanziaria"*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1963, 821 ss. e, dello stesso Autore, *Finanza locale*, in *Nov. Dig. It., App. III*, Torino, 1982, 739, il quale pare presupporre un collegamento tra le finalità di carattere pubblico perseguite dagli enti territoriali, sia pure a livello locale, e un certo grado di autonomia in capo ai medesimi, seppur nel quadro di un unitario sistema finanziario generale, in tal senso: ABBAMONTE, *Principi di diritto finanziario*, Napoli, 1975, 104 ss.

fra i tributi regionali da un lato e quelli provinciali e comunali dall'altro¹¹, sarà opportuno, inizialmente, inquadrare i primi nel più ampio ambito della finanza locale, e ciò va fatto, sia in considerazione di una ormai consolidata tradizione dottrinale¹², sia in considerazione del fatto che — anche recentemente — il legislatore non sembra essersi discostato da tale modo di procedere, avendo disciplinato nell'ambito dei tributi locali in senso lato la definizione agevolata dei tributi propri di regioni, province e comuni¹³ [seppur avendo contemporaneamente (e non proprio coerentemente) affermato la diretta efficacia dei provvedimenti perdonistici introdotti con la legge (statale) 27 dicembre 2002, n.289 (c.d. finanziaria per il 2003) oltre che relativamente ai tributi erariali, anche con riferimento all'imposta regionale sulle attività produttive].

2. La finanza locale dopo l'unità d'Italia.

Il tema della finanza locale, e con esso quello legato all'autonomia politico-istituzionale degli enti locali, ha — fin dai tempi dell'Unità d'Italia — tendenzialmente riflettuto il dibattito, e fors'anche la polemica, fra chi riteneva lo Stato la massima sintesi dell'unità politica e chi, invece, privilegiava la società civile come nuovo spazio per il vivere libero¹⁴.

La finanza locale in quanto tale¹⁵, cioè in quanto idealmente separata dalla finanza statale di cui comunque costituiva una parte, dal punto di vista quantitativo non particolarmente rilevante (e rispetto alla quale rivestiva comunque un ruolo concorrente nel finanziamento delle entrate pubbliche)¹⁶, affonda le sue radici fin dall'epoca della riforma Minghetti del 1865¹⁷, avvenuta sotto il governo della Destra storica¹⁸. Pur

¹¹ La differenza maggiormente significativa è data dal fatto che le regioni sono dotate di potestà normativa autonoma, mentre province e comuni hanno potestà solamente regolamentare. Sul tema dell'autonomia tributaria degli enti c.d. minori si veda, da ultimo, TUNDO, *Contributo allo studio dell'autonomia tributaria dei Comuni*, Padova, 2003, *passim*.

¹² Che — con riferimento alla tematica dell'autonomia tributaria degli enti substatuali — ha appunto trattato per lo più congiuntamente i tributi regionali e quelli locali in senso stretto.

¹³ Cfr. art.13 della Legge 27 dicembre 2002, o. 289, c.d. Legge Finanziaria per il 2003.

¹⁴ Cfr. MARONGIU, *Storia dei tributi degli enti locali (1861-2000)*, Padova, 2001, 2, ove ampi ed interessanti riferimenti bibliografici. La medesima dottrina osserva come, subito dopo l'Unità d'Italia, i liberali moderati, a cominciare da Cavour e da Minghetti, erano favorevoli ad una maggiore libertà, ad una "scentralizzazione" dei poteri di comuni e province, mentre Ricasoli, allora Presidente del Consiglio, si fece interprete di un'impostazione centralizzatrice, forse anche per meglio preservare la recentemente raggiunta unità dello Stato.

¹⁵ Si precisa subito che con l'espressione "finanza locale" si intende riferirsi a tutta la finanza non statale. Nella finanza locale, intesa quindi in senso ampio, si ritiene di ricomprendere sia la finanza comunale e provinciale (che può definirsi finanza locale in senso stretto), che appunto la finanza regionale. Si sottolinea, tuttavia, che quest'ultima, specialmente ora dopo la riforma del Titolo V della Costituzione, sembra più vicina alla finanza statale che a quella locale in senso stretto: soprattutto in ragione dell'autonomia normativa in campo tributario alle regioni riconosciuta. Autonomia che — come già rilevato — per quanto riguarda province e comuni, è e rimane di tipo meramente regolamentare.

¹⁶ Si è infatti osservato che essa costituiva un sottoinsieme di secondaria importanza rispetto alla finanza statale, così INTERDONATO, *Tributi regionali*, in *Dig. IV, Discipl. privat., Sez. Comm.*, voi. XVI, Torino, 1991, 186, il quale aggiunge che il legislatore del XIX secolo aveva ritenuto preferibile accentrare la potestà tributaria nelle mani dello Stato piuttosto che in quella degli enti territoriali minori.

¹⁷ Fin dai marzo 1861 Marco Minghetti presentò in Parlamento un suo progetto sul decentramento amministrativo di comuni e province, il quale — essenzialmente — prevedeva i comuni e i sindaci elettivi (fino al 1888 i sindaci erano infatti nominati per decreto reale); le province come enti dotati di proprie competenze; l'elettorato attivo anche per gli analfabeti che pagassero imposte dirette; le regioni intese

ritenendo i teorici della seconda metà dell'ottocento che i rapporti tra fiscalità statale e fiscalità locale (provinciale e comunale) dovessero fondarsi sul principio della separazione ed autonomia delle fonti normative¹⁹, il legislatore della riforma del 1865²⁰ istituì tuttavia un sistema basato sulla comunione, secondo un rapporto concorrente appunto²¹, tra i due settori della finanza pubblica²², rispetto a ciascuno dei quali era in ogni caso già possibile individuare delle differenze strutturali²³.

La conseguente compressione dell'autonomia tributaria degli enti locali rispetto al modello teorico della separatezza delle fonti²⁴ - con tutta probabilità - fu dovuta sia all'esigenza di raggiungere il pareggio del bilancio, sia al timore di mettere in discussione la recente e delicata costruzione unitaria, ma anche alla necessità di favorire un controllo centrale atto a contrastare certe tendenze, diffuse soprattutto a livello locale e nel meridione, a penalizzare le classi più deboli²⁵. Difatti il legislatore impostò il sistema della riforma incentrandolo prevalentemente sulle sovrimposte²⁶ che, per loro

quali consorzi permanenti di province, anch'esse con proprie competenze. Questo primo progetto tuttavia non andò in porto, se non in minima parte. Cfr. MARONGIU, *Storia dei tributi degli enti locali* (1861-2000), cit., 6. Successivamente, con L. 20 marzo 1865, n.2248, venne finalmente introdotto un ordinamento per comuni e province e, contemporaneamente, con l'allegato A alla medesima legge, venne pure introdotto un sistema tributario locale assai più importante rispetto a quelli vigenti negli Stati preunitari.

¹⁸ Circa il principio della separazione delle fonti introdotto dalla Riforma Minghetti, nel senso dell'assegnazione a ciascun sistema tributario (centrale o locale) di cespiti imponibili propri e distinti da quelli di ogni altro concorrente sistema si veda — in un'ottica storico- evolutiva — BORIA *Evoluzione storica dei rapporti tra fiscalità locale e fiscalità erariale*, in Riv. dir. trib., 1997, I, 717, ove è richiamato anche il Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente, vol V, Finanza, I — Relazione, Roma, 1946, 144.

¹⁹ Teorizzava, tra gli altri, la separazione CONIGLIANI, *La riforma della legge sui tributi locali*, Modena, 1898, 151.

²⁰ Introdotta con legge 20 marzo 1865, n.2248, All.to A.

²¹ Rileva la contraddittorietà di fondo di tale sistema, BORIA, *Il sistema dei tributi locali*, in P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, vol. II, Milano, 2002, 333, il quale testualmente osserva che: “da un lato, stava il menzionato convincimento teorico che i tributi locali dovessero presentare una struttura della fattispecie impositiva peculiare ed autonoma così da distinguersi rispetto ai tributi erariali; dall'altro, stava invece lo sviluppo pratico della fiscalità locale nel quale il peso decisivo spettava senz'altro ai tributi aventi la fattispecie impositiva simile a quella dei tributi erariali e che dunque incidessero su manifestazioni analoghe di ricchezza”; ove ulteriori riferimenti bibliografici.

²² Su tali aspetti, anche di carattere storico, si veda MARONGIU, *Alle radici dell'ordinamento tributario italiano*, Padova, 1988, 735 ss., come pure dello stesso Autore, *Storia del fisco in Italia. I. La politica fiscale della Destra storica, (1861-1876)*, Torino, 1995, passim, da consultare anche per gli ampi riferimenti bibliografici.

²³ Difatti i tributi locali erano spesso caratterizzati da una certa natura indiziaria, o comunque speciale (basti pensare infatti alle imposte indiziarie sul reddito incentrate sul valore locativo delle case, alla tassa sull'esercizio di industrie e commerci, alle imposte sui cani, sui domestici, sulle vetture e sugli animali da soma), mentre i tributi erariali, erano privi di tale indiziarità rispetto al reddito, ovvero privi di tale specialità. Sul tema si veda BORIA, *Evoluzione storica dei rapporti tra fiscalità locale e fiscalità erariale*, in Riv. dir. trib., 1997, I, 717.

²⁴ Compressione questa di fatto derivante da una sorta di co-imposizione — o forse di sovra-imposizione — ove, tra il sistema della finanza erariale e il sistema della finanza locale, non era certamente il secondo a prevalere.

²⁵ Cfr. MARONGIU, *Storia dei tributi degli enti locali (1861-2000)*, cit., 26-30.

²⁶ Sul progressivo accrescimento del ruolo delle sovrimposte e dei dazi di consumo si veda BORIA, *Evoluzione storica dei rapporti tra fiscalità locale e fiscalità erariale*, cit., 719, il quale non manca poi di rilevare una contraddizione logica nell'impianto postunitario: laddove questo denotava la preferenza per un sistema tributario locale in qualche modo strutturalmente distinto da quello erariale, ma al contempo non risultava certo in grado di assicurare una reale autonomia agli enti locali stessi, che erano finanziati attraverso tributi strutturalmente dipendenti da quelli erariali (es. sovrimposte).

natura, non potevano dirsi espressive di una vera e propria autonomia normativa in campo tributario degli enti locali minori²⁷.

In quell'epoca — accanto alle prevalenti forme di imposizione tributaria non particolarmente pregnanti di cui si è appena riferito (sovrimposte) — furono attribuiti agli enti locali anche taluni poteri dispositivi in ordine all'istituzione e regolamentazione di tributi autonomi, per lo più disciplinati a livello centrale, poi successivamente accresciuti con l'introduzione dell'imposta di famiglia²⁸, quest'ultima addirittura disciplinata non già dalla legge istitutiva ma direttamente da regolamenti provinciali²⁹. Fin da subito dopo l'Unità d'Italia gli enti locali risultarono quindi dotati di una certa (seppur modesta) potestà autonoma tributaria³⁰, ancorché esplicitata attraverso tributi locali caratterizzati da una notevole affinità strutturale con i tributi erariali, in specie poiché i primi gravavano sulle stesse fonti su cui gravavano i secondi³¹. I comuni potevano infatti istituire dazi di consumo³² in aggiunta a quelli governativi e potevano altresì imporre alcuni tributi autonomi di minor peso (es. tassa per l'occupazione delle aree pubbliche, imposte sui cani, sugli animali da tiro, da sella e da soma), anche se — come è stato osservato — detta potestà era caratterizzata dalla mancanza di un disegno unitario, essendo tale impostazione dettata da esigenze di cassa³³ ovvero, da valutazioni pressoché estemporanee³⁴.

²⁷ In quanto non colpivano una capacità contributiva diversa da quella colpita dal tributo erariale, né potevano dirsi essere ontologicamente riferite al territorio dell'ente locale, né dall'ente stesso autonomamente determinate. Circa l'evoluzione della sovrimposta si veda MARONGIU, *Alle radici dell'ordinamento tributario italiano*, Padova, 1988, 739 ss..

²⁸ Risalente al 1868 e conosciuta in Toscana anche con il nome di focatico. L'imposta di famiglia era un tributo personale moderatamente progressivo, con aliquote oscillanti (tra comune e comune) tra l'1% e il 7%.

²⁹ In tal senso P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, 1999, 77, il quale però osserva che tale principio di separazione finì per risultare attenuato a seguito dell'assunzione a base fondamentale del sistema di finanza locale dei dazi sui consumi interni e delle sovrimposte sui tributi diretti erariali (inizialmente previste anche sull'imposta di ricchezza mobile e poi limitate alle sole imposte fondiarie) che, entrambi, non avevano le caratteristiche dei tributi autonomi.

³⁰ Riteniamo subito di dover dar conto della distinzione concettuale tra la nozione di autonomia tributaria e quella di autonomia impositiva. Secondo l'orientamento prevalente l'autonomia tributaria esprime la capacità dell'ente locale di emanare norme giuridiche tributarie, consistendo essa in un potere originario, ancorché subordinato al potere tributario statale, ed avente una differente intensità in funzione dei soggetti cui la legge lo conferisce, mentre per autonomia impositiva si ha il concreto potere-dovere dell'ente di compiere atti volti alla realizzazione della concreta pretesa dell'ente stesso alla prestazione tributaria e che può spettare anche ad enti diversi da quelli rispetto a cui compete la potestà normativa tributaria; in tal senso MICHELI, *Premesse per una teoria dell'imposizione*, in *Riv. dir. fin.*, 1967, I, 266; CAPACCIOLI, *L'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1966, I, 30; PARLATO, *L'accertamento dei tributi locali*, in AA.VV., *Autonomia impositiva degli enti locali — Atti del Convegno di Taormina*, 26-27 marzo 1982, Padova, 1983, 186-187.

³¹ Sul tema si veda, ancora, BORIA, *Il sistema dei tributi locali*, in RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, vol. II, Milano, 2002, 334.

³² Che potevano gravare su vino, aceto, acquavite, alcool, liquori e carne. Cfr. art. I Li. 3 luglio 1864, n. 1827.

³³ Osserviamo che già dalla fine dell'ottocento il disavanzo pubblico era pressoché impermarlente ed il debito rilevante. Cfr. le parole del Ministro delle Finanze dell'epoca, Giuseppe Colombo, in COLOMBO, *Il 7 ottobre 1892, in Industria e politica nella storia d'Italia. Sbruttis scelti: 1861-1916*, cur. LACAITA, Roma-Bari, 1985, 398; come pure il discorso di Depretis nel corso della campagna elettorale del 1876, DEPRETIS, *L'8 ottobre 1876, in Il programma del ministero Depretis*, tip. Barbera, Roma, 15 ottobre 1876, citato in MARONGIU, *La politica fiscale della sinistra storica (1876-1896)*, in *Studi in onore di Victor Uckmar*, Padova, 1997, 11, 876.

³⁴ In tal senso P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, 1999, 77.

Deve poi osservarsi che praticamente tutti i governi che si succedettero dopo l'Unità d'Italia, per quasi un

Dopo la caduta della Destra storica, la Sinistra — andata al governo, nel marzo 1876, si mostrò più sensibile, quanto meno nei programmi, alle esigenze delle autonomie comunali³⁵, ma ciò non consentì un apprezzabile mutamento del sistema della finanza locale³⁶.

3. Inizi del XX secolo e finanza locale: primi venti di riforma.

In tale già disorganico e contraddittorio quadro d'insieme³⁷ (probabilmente dovuto sia al peggioramento dei conti pubblici³⁸, sia al peggioramento dello stato della finanza locale) venivano continuamente devoluti a comuni e province compiti per la maggior parte di natura statale³⁹, da assolvere quindi con mezzi il cui reperimento sarebbe dovuto spettare allo Stato, ciò determinando un aumento della pressione fiscale a livello locale⁴⁰: manifestatosi sia attraverso l'introduzione di nuovi tributi, sia attraverso l'inasprimento delle sovrimposte⁴¹. In quell'epoca i comuni si finanziavano infatti

settantennio, si preoccuparono di non concedere agli enti locali una teompleta libertà d'imposizione che, con- provvedimenti di carattere spesso contingente, 'cercavano di ricondurre entro limiti più o meno tassativamente determinati, senza tuttavia 'preoccuparsi di circoscrivere le attribuzioni degli enti stessi in guisa tale che la loro attività fosse limitata all'esercizio di funzioni a carattere prettamente locale, come invece era logico tche ciò avvenisse. In tal senso si veda BERNARDINO, *Finanza locale*, in *Nov. Dig. It.*, Torino, 1957, vol. VII, 3ss.

³⁵ Si veda sul punto il progetto di riordino amministrativo di province e comuni presentato nel dicembre 1876, su cui MARONGIU, *Storia dei tributi locali*, cit., 35.

³⁶ Cfr. il discorso di Depretis a Stradella l'8 ottobre 1876, su cui MARONGIU, *La politica fiscale della sinistra storica (1876-1896)*, in *Studi in onore di Victor Uckmar*, Padova, 1997, II, 876, ora anche in *Storia dei tributi locali*, cit., 37,

³⁷ VenuTOSI a creare in specie, a far tempo dai primi anni settanta del secolo XIX, per il conseguimento del pareggio di bilancio appunto anche attraverso interventi sul sistema tributario locale creato appena nel 1865, su cui MARONGIU, *La politica fiscale della Sinistra storica*, cit., 878.

³⁸ Peggioramento dovuto anche alla "sciagurata" politica coloniale. Per un inquadramento storico delle vicende che interessarono la finanza pubblica e la finanza locale dell'epoca si veda MARONGIU, *La politica fiscale della sinistra storica*, cit., 884-5, il quale osserva che solo con una legge del 1° febbraio 1889, dovuta a Crispi, ci si preoccupò di contenere le spese comunali e di stabilire una serie di garanzie nel contrarre mutui, istituendo altresì un controllo più rigido ed efficace anche attraverso l'aumento dei poteri della Giunta provinciale amministrativa. Deve tuttavia osservarsi che, nonostante gli sforzi, lo stato della finanza locale non consentiva di fronteggiare le esigenze di spesa e ciò portò quindi ad un aumento dell'indebitamento dei comuni.

³⁹ Come ad esempio l'istruzione elementare, la guardia nazionale, i registri dello stato civile, le elezioni e le carceri.

⁴⁰ Il conseguente peggioramento dello Stato dell-finanza locale in quell'epoca fu infatti combattuto facendo ricorso ad un inasprimento della pressione tributaria a livello locale, anche attraverso il vertiginoso aumento del dazio consumo il cui gettito passò dai 98 milioni del 1881 ai 149 milioni del 1889. Cfr. MARONGIU, *La politica fiscale della sinistra storica*, cit., 885. L'inasprimento della pressione flsale, a livello nazionale, è testimoniato dalla introduzione, a far data dal giugno 1866, del meccanismo della ritenuta alla fonte sugli stipendi e gli assegni pagati dal Tesoro. Tale innovazione si riverberò poi pure sulla finanza locale nella misura in cui sottraeva ai ruoli parte della ricchezza mobile, con conseguente impossibilità di assoggettare i medesimi alle relative sovrimposte. Cfr. MARONGIU, *Storia dei tributi degli enti locali (1861-2000)*, cit., 18. In tema di finanza locale nel settantennjo dopo l'unità d'Italia si segnalano inoltre i seguenti riferimenti: BROCCOLI, *Il problema finanziario ed economico dei comuni*, libro I: *Imposizione tributaria*, Cassino, 1925; BATTAGLIA, *Le spese comunali*, Empoli, 1928; BARDI, *Il problema della finanza locale*, Empoli, 1929; BOTTARO, *I tributi locali*, Milano, 1929.

⁴¹ Prime fra tutte rispetto ai tributi erariali sui terreni e sui fabbricati. Sul punto si veda BERNARDINO, *Finanza locale*, in *Nov. Dig. It.*, Torino, 1961, vol. VII, 3ss. Le sovrimposte dovevano colpire tutte le forme di ricchezza assoggettate ai tributi diretti, di tal guisa evitando che determinati carichi gravassero

principalmente attraverso sovrimposte⁴² a tributi erariali e attraverso i dazi consumo⁴³, mentre le province solamente attraverso le sovrimposte. Nel frattempo, il nuovo secolo, aveva portato con sé l'emersione di nuove istanze⁴⁴, soprattutto a livello di vita urbana, e ciò aveva quindi comportato anche l'introduzione di nuovi strumenti tributari⁴⁵, i quali non furono però tali da modificare la struttura del sistema tributario locale. Detto stato di cose rimase pressoché invariato⁴⁶ fino a verso la fine degli anni venti epoca in cui, dopo il blocco delle sovrimposte⁴⁷, fu istituito il divieto (contenuto nel D.L. 20 ottobre 1926, n.1944) di introdurre nuove o maggiori spese per servizi a carattere statale a carico degli enti locali se a questi non fossero stati assegnati i necessari mezzi finanziari⁴⁸, e ciò — possiamo ritenere—costituì il preludio ad un organico e completo riassetto della finanza locale, concretizzatosi con la nomina di un'apposita Commissione ministeriale di studio (istituita con D. 2 novembre 1928) incaricata appunto di tracciare le linee generali della riforma venuta ad esistenza nel 1931⁴⁹. In altre parole: la struttura e la sostanza del sistema tributario locale, così come disegnato negli anni sessanta dalla Destra storica, rimase praticamente immutato sino ai

solo su alcune classi sociali. In tal senso MARONGIU, *Storia dei tributi locali*, cit., 15.

⁴² Nel primo dopoguerra venne difatti consentito di applicare le sovrimposte anche all'imposta di ricchezza mobile, il cui testo unico risale al 1877.

⁴³ Sul finire del secolo XIX lo sforzo impositivo degli enti locali era infatti incentrato sulle imposte di consumo, mentre del tutto trascurabili erano le entrate dipendenti da cespiti patrimoniali, ovvero da proventi di servizi pubblici municipali. Tra i tributi di cui era consentita l'applicazione ricordiamo comunque: le imposte e le tasse sul valore locativo, sulle bestie da tiro, sui cani, di esercizio e rivendite, di licenza, sulle fotografie e sulle insegne (queste ultime specialmente se portanti iscrizioni in lingua straniera), oltre che l'imposta di famiglia. Per un'analisi economica sulla composizione delle entrate locali in quell'epoca si veda pure BERNARDINO, *Pressione tributaria dell'Italia e delle Sue regioni (prima e dopo la guerra)*, Torino, 1928. Deve però osservarsi che l'imposizione sul consumo, in specie in relazione ad alcune materie prime e prodotti di largo consumo, urtava contro le esigenze delle industrie cittadine e gravava (in misura regressiva) anche sui generi di largo consumo popolare, il che portò poi al formarsi di importanti fenomeni urbanistici come ad esempio il formarsi di sobborghi fuori dalle cinte daziarie, cfr. MARONGIU, *La politica fiscale della sinistra storica*, cit., 889 e la bibliografia ivi citata.

⁴⁴ Difatti nel 1914 — come Scriveva Tedesco, Ministro del Tesoro, a Giolitti — in “parecchie amministrazioni si è rotto ogni freno allo spendere”, cfr. *Dalle carte di Giovanni Giolitti*, in MARONGIU, *Storia dei tributi degli enti locali (1861-2000)*, cit., 207.

⁴⁵ Deve infatti segnalarsi che, con i primi anni del '900, crebbe l'importanza dei comuni, di cui fu potenziata l'attività nei settori dell'assistenza sanitaria, della polizia urbana, dell'igiene preventiva, assieme all'introduzione di nuovi servizi quali gas, acqua, trasporti urbani, illuminazione. In quel periodo furono quindi istituiti sia i contributi di miglioria specifica, sia l'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili (cfr. L. 8 luglio 1904, n.320 e L. 11luglio 1907, n.52).

⁴⁶ Infatti dei numerosi progetti di riforma susseguitisì tra la fine '800 e i primi del '900 nessuno fu realizzato onde, alla vigilia della guerra mondiale, l'Italia era un paese che aveva ancora da compiere un passo decisivo sulla strada della modernizzazione. Così MARONGIU, *op. ult. cit.*, 153. L'assetto introdotto con la riforma del 1865, seppur definito semplice, logico, ben congegnato e degno di elogio, ebbe vita breve. Per i giudizi sull'ordinamento del 1865 si vedano: BERNARDINO, *Lineamenti storici del problema della finanza locale in Italia*, in AA.VV., *Finanza pubblica contemporanea. Studi in onore dii. Tivaroni*, Bari, 1950, 30; COSCIANI, *Le imposte immobiliarij nella finanza locale in Italia (1934)*, in *Scritti scelti di finanza pubblica*, Padova., 1983, 29.

⁴⁷ Con l'art.I della L. 11 agosto 1870, n.5784, all'Ito N, fu introdotta l'abolizione, sia per i comuni che per le province, a ricorrere alle sovrimposte sui redditi di ricchezza mobile.

⁴⁸ Contemporaneamente (nel 1930) furono abolite le barriere daziarie e fu attribuito ai comuni il totale dei proventi del dazio consumo.

⁴⁹ Nell'intenzione del Ministro delle Finanze dell'epoca, onorevole Mosconi, la riforma doveva non creare nuove imposte ma limitarsi a riorganizzare quelle già esistenti, semmai eliminando quei tributi che polverizzavano l'ordinamento tributario dell'epoca, (cfr. discorso tenuto al Senato nella seduta del 24 giugno 1929).

primi anni trenta⁵⁰ epoca in cui, anche a seguito dell'inflazione e del debito pubblico conseguenti alla prima guerra mondiale⁵¹, non si poté far a meno di sottoporre a revisione critica l'intero sistema⁵².

In ogni caso, prima di passare all'illustrazione del contenuto della riforma, merita dar conto di quelle che furono le linee generali al riguardo⁵³, così come tracciate dall'apposita Commissione di studio⁵⁴, presieduta dall'On. Mosconi, giacché molte delle problematiche di quel tempo hanno continuato ad affliggere il nostro sistema tributario pure dopo la riforma del 1931⁵⁵ ed anche in considerazione del fatto che alcuni degli spunti in essa contenuti conservano tutt'ora una certa attualità. La Commissione, principalmente, indicò le seguenti linee guida:

a) semplificazione del sistema ed eliminazione di quelle imposte di carattere personale che non trovavano una loro base preconstituita in accertamenti compiuti da uffici governativi⁵⁶, nonché di quelle che davano scarso gettito determinando un ingombrante "sminuzzamento tributario"⁵⁷;

b) esonero delle province e dei comuni da spese o contributi inerenti a servizi di carattere statale⁵⁸ a fronte della rinuncia alla compartecipazione degli enti locali ai proventi dello Stato;

c) trasferimento dai comuni alle province dell'onere di spese e, contributi per servizi e opere a carattere non strettamente comunale⁵⁹, ovvero di spese che necessitavano di una migliore disciplina tecnica e di una più larga ed equa ripartizione del relativo costo⁶⁰;

d) revisione delle entrate degli enti al fine di ottenere sia la loro ottimizzazione sia

⁵⁰ Concorde su tale giudizio anche MARONGIU, *Storia dei tributi degli enti locali (1861-2000)*, cit., 167, il quale comunque osserva che non mancarono (nel frattempo) provvedimenti tesi a ridistribuire più equamente il carico fiscale. Da consultare anche per quanto attiene all'aspetto redistributivo del prelievo erariale, in particolare per il passaggio da un sistema tributario a carattere proporzionale (che risentiva delle influenze della Rivoluzione francese) ad uno a carattere progressivo (di matrice liberale) (*Ibid.*, 169-204).

⁵¹ Per l'esame della disastrosa finanza pubblica al risveglio dalla grande guerra si veda, ancora, MARONGIU, *op. cit.*, 210 Ss..

⁵² Per l'analisi dei vari progetti di riforma della finanza locale succedutisi dopo la prima guerra mondiale, a partire dal Progetto Meda, si veda MARONGIU, *op. cit.*, 222 Ss.. Il Progetto Meda merita una speciale menzione anche perché, oltre ad essere stato definito "di gran lunga il più elaborato e complesso di ogni altro, preceduto da una relazione molto dotta", (COSÌ COSCIANI, *La riforma tributaria*, Firenze, 1950, 12-15), "prevedeva l'istituzione di una autonoma imposta comunale sulle industrie, sui commerci e sulle professioni, da sostituirsi a quella di esercizio e di rivendita che rimaneva solo per i redditi minimi come tassa di patente: era il tentativo di sopperire al tradizionale mancato assoggettamento ai tributi locali dei redditi industriali e commerciali. Con l'istituzione di questo tributo comunale e di quello statale sul reddito complessivo (la Complementare) veniva meno la ragione di mantenere in vita l'imposta di famiglia e quella sul valore locativo". Così MARONGIU, *op. cit.*, 225.

⁵³ Sul punto si veda pure: BERLINI, *La riforma delle finanze locali*, Modena, 1930; VICHI, *I nuovi tributi comunali e provinciali*, Poggibonsi, 1931.

⁵⁴ La Commissione di studio aveva l'ambizioso compito di tracciare l'assetto definitivo dell'intero sistema della finanza locale. La Commissione fu insediata il 16 settembre 1930 e terminò i lavori il 5 giugno 1931, presentando una relazione ed uno schema di proposte che, tuttavia, risultarono ridimensionate rispetto all'originaria missione.

⁵⁵ Che, tra l'altro, non ha recepito tutti i suggerimenti avanzati dalla Commissione.

⁵⁶ Come l'imposta di famiglia e quella di esercizio di rivendita.

⁵⁷ Come le imposte sulle vetture pubbliche e private, sui domestici, sui pianoforti e biliardi, sulle fotografie, sulle bestie da tiro, da soma e da sella.

⁵⁸ Come i servizi dipendenti dal Ministero dell'Interno, della Giustizia, della Pubblica Istruzione, della Difesa-Esercito, dei Lavori Pubblici e del Lavoro.

⁵⁹ Come la costruzione e manutenzione di strade non urbane.

⁶⁰ Come l'assistenza ospedaliera ai meno abbienti.

l'eliminazione delle lamentate sperequazioni⁶¹;
 e) revisione delle spese degli enti locali⁶²;
 f) costituzione di fondi integrativi da impiegarsi, con funzione mutualistico solidale e perequativa, in caso di difficoltà dell'ente locale a finanziare le proprie spese⁶³;
 g) unificazione e nuova disciplina delle norme in tema di accertamento e contenzioso⁶⁴.
 I lavori della Commissione furono oggetto di un intenso (e critico) dibattito — sia all'interno del Parlamento⁶⁵ sia al di fuori di esso⁶⁶ — che poi, finalmente, sfociò nell'approvazione del Testo Unico sulla finanza locale, introdotto con R.D. 14 settembre 1931, n.1175 ed entrato in vigore a far data dal 10 gennaio 1932⁶⁷.

4. Il Testo Unico sulla Finanza Locale 14 settembre 1931, n.1175.

L'impostazione di base tratteggiata precedentemente in ordine alla finanza locale dell'epoca, risultò quindi, successivamente riconsiderata per opera dei redattori del Testo Unico sulla Finanza Locale (TUFL), approvato con R.D. 14 settembre 1931, n.1175. Tuttavia questo si limitò sostanzialmente ad una revisione tecnico-testuale delle norme tributarie già esistenti, rappresentando in ogni modo, il fondo per le successive integrazioni che attribuirono poi, una certa potestà tributaria a comuni e province. Sembra in ogni caso opportuno illustrare, seppure a grandi linee, i tratti essenziali che caratterizzarono la riforma del 1931⁶⁸. Essa, come risulta dalla relazione illustrativa al testo unico, era basata su di un principio generale e su alcuni criteri direttivi. Il principio generale — per quel che in questa sede interessa — consisteva nell'affermazione che ogni potere emana dallo Stato e quindi gli enti locali non possono che ripetere i loro

⁶¹ In tal senso era previsto che ai comuni spettassero le imposte obbligatorie sui cani, sugli animali caprini, le imposte di consumo, le imposte sul valore locativo, sulle industrie, commerci, arti e professioni, sul bestiame, sulle insegne, sul soggiorno e turismo; mentre alle province le sovrimposte sui tributi diretti e sui terreni e fabbricati, come anche l'addizionale alle imposte sulle industrie. Ad entrambi era concessa l'applicazione delle tasse sull'occupazione di spazi ed aree pubbliche, del contributo di miglioria, nonché la partecipazione ai proventi della tassa di circolazione sui veicoli a trazione animale, sui velocipedi e del contributo integrativo di utenza stradale.

⁶² Assieme alle spese obbligatorie e facoltative venne individuata una categoria intermedia: le spese complementari.

⁶³ E ciò anche in considerazione della disomogenea distribuzione di risorse sul territorio nazionale.

⁶⁴ Difatti fin da allora, era diffuso tra le amministrazioni locali, oltre che tra i contribuenti, il disagio nel muoversi in una selva (spesso oscura) di disposizioni diverse fra loro e disperse in diversi testi di legge.

⁶⁵ Le principali critiche si appuntarono sulla suggerita soppressione dell'imposta di famiglia, nonché sulla Costituzione dei fondi integrativi.

⁶⁶ Tra gli enti locali interessati.

⁶⁷ Concordano sulla modesta portata, quanto meno sotto il profilo strutturale, della riforma degli anni trenta, giacché questa non modificò i rapporti tra fiscalità erariale e locale (ove appunto alla prima rimaneva il ruolo chiave in ordine all'accertamento e al controllo della materia imponibile): MICHELI, *Autonomia e finanza degli enti locali*, in Riv. dir. fin. e sc. fin., 1967, I ora in Opere minori, Milano, 1980, 69; D'AMATI, *L'autonomia impositiva degli enti locali: aspetti storici e giuridici*, in AA.VV. *Autonomia impositiva degli enti locali, Atti del convegno di Taormina del 26/27 marzo 1982*, Padova, 1983, 65 ss.; BORIA, *Evoluzione storica dei rapporti tra fiscalità locale e fiscalità erariale*, cit., 724.

⁶⁸ In tema si veda: SCHICCHITANO, *La riforma tributaria dei comuni*, Como, 1932; COLARUSSO, *I tributi locali in Italia*, Padova, 1932; CHECCHI, *La finanza locale secondo il TUFL 14-IX-1931, n.1175*, Empoli, 1932-36; SCUNO, *L'ordinamento tributario degli enti locali e la recente riforma*, Treviso, 1933; COSCIANI, *Le imposte personali nella finanza locale in Italia* in *Annali dell'Università di Trieste*, 1933; in epoca più recente si veda anche BORIA, *Evoluzione storica dei rapporti tra fiscalità locale e fiscalità erariale*, cit., 724 e MARONGIU, *Storia dei tributi degli enti locali (1861-2000)*, Padova, 2001, *passim*.

poteri da una delega statale⁶⁹. Delega questa certamente opportuna in quanto sarebbe stato alquanto malagevole e antieconomico gestire le necessità della “periferia” esclusivamente dal “centro”. Il sistema della riforma aveva quindi (almeno in teoria)⁷⁰ rifiutato il principio dell’unificazione della finanza statale con quella locale, instaurando una ripartizione di funzioni e compiti tra Stato ed enti locali, in guisa tale da realizzare un’efficiente azione amministrativa⁷¹ accompagnata da un adeguato sistema di finanziamento della spesa, comunque tale da evitare eventuali arbitrii tributari⁷². Ma anche nell’assetto scaturito dalla riforma del 1931 non era possibile ravvisare un’effettiva e concreta autonomia⁷³.

Il TUFL introdusse poi una certa semplificazione nella finanza locale dell’epoca⁷⁴, principalmente attraverso la soppressione di varie imposte⁷⁵, da cui discese l’impianto, di seguito, sinteticamente illustrato.

A) Entrate comunali:

a) *Imposte dirette (autonome)*: imposta di famiglia nei comuni con popolazione inferiore a 30.000 abitanti⁷⁶; imposte sul valore locativo⁷⁷; imposte sui pianoforti e biliardi; sulle vetture private; sui domestici; di cura; di soggiorno e turismo; sulle industrie, commerci, arti e professioni; sulle patenti; sulle licenze; sulle insegne; sul bestiame; sui cani⁷⁸; sugli animali caprini; sulle macchine da caffè espresso.

b) *Imposte indirette (autonome)*: imposte sul consumo gravanti su alcune delle voci colpite dai soppressi dazi interni⁷⁹.

⁶⁹ Impostazione questa — come meglio si vedrà nell’ultimo paragrafo del presente capitolo — in buona sostanza rimasta in prevalenza seguita nella interpretazione della Costituzione fino a tutto il XX secolo, fino cioè alla riforma del Titolo V della Costituzione introdotta nel 2001.

⁷⁰ Mentre in pratica — anche con il conforto di alcuni dati economico-statistici di metà degli anni ‘30 — può osservarsi che: “nonostante le riforme, i problemi vitali delle autonomie locali e in particolare dei Comuni non erano stati risolti: si perpetuava la situazione di disequilibrio delle loro finanze e nessun progresso era stato realizzato sul fronte dell’autonomia”, così MARONGIU, *op. ult. cit.*, 273.

⁷¹ Infatti: “nel concetto fascista — si legge nella relazione al testo unico della finanza locale — la ripartizione delle funzioni finanziarie tra Stato ed enti locali, non è più dipendente da una teorica divisione dei poteri, ma ha carattere contingente di una proficua ripartizione di funzioni amministrative e tributarie”, così SCORRO, *Collettività locali e costruzione dell’Unità Europea*, MARONGIU, *op. ult. cit.*, 273.

⁷² Che si sarebbero probabilmente verificati allorché il potere (*rectius*: lo *ius impositionis*) locale fosse stato del tutto autonomo e disgiunto da quello statale.

⁷³ In senso critico sulla riforma del 1931 MARONGIU, *op. ult. cit.*, 274-275.

⁷⁴ Senza tuttavia mutare il carattere arcaico della struttura della finanza locale previgente. Le aspirazioni alla semplificazione non sembrano infatti essersi tradotte in fatti: le imposte suntuarie minori (pianoforti, domestici, biliardi, vetture), ad esempio, non furono eliminate nonostante si fosse consigliato il contrario. Ma, anche dopo la riforma, il sistema continuava a fondarsi sulle imposte di consumo e sulle sovrime imposte fondiarie, così come nel 1865.

⁷⁵ Come l’imposta di famiglia nei comuni con popolazione superiore a 30.000 abitanti, l’addizionale all’imposta complementare di Stato, l’imposta sulle bestie da tiro, da soma e da sella, l’imposta sulle fotografie e quella sugli esercizi e sulle rivendite, le imposte di consumo sulla birra e sulle acque minerali da tavola e acque gassose, così come anche il contributo per la costruzione delle fognature. Furono altresì, sopresse: l’addizionale all’imposta complementare, la tassa sugli esercizi e sulle rivendite, (art.1 TUFL). Per le province fu abolito il contributo di manutenzione stradale, Sostituito dalla tassa di circolazione sui veicoli a trazione animale e sui velocipedi.

⁷⁶ L’imposta di famiglia era concessa in alternativa all’imposta sul valore locativo, con accertamento autonomo e solo per i contribuenti esenti dall’imposta complementare

⁷⁷ Quest’imposta era moderatamente progressiva con esenzioni per i figli a carico.

⁷⁸ Sull’imposta sui cani si veda DE SENA, *Cani (imposta Sui)*, in *Dig. IV, Disc. privat., Sez. comm.*, TI, Torino, 1989, 452 ss..

⁷⁹ Le imposte di consumo colpivano sia voci già tassate come: bevande vinose e alcoliche, carni, gas-

c) *Entrate derivanti da imposte derivate*: sovrimposte ai tributi erariali sui redditi dei terreni e fabbricati.

d) *Entrate derivanti da tasse*: tasse scolastiche, di occupazione di spazi e aree pubbliche; sui palchi dei teatri comunali; di ammissione ai concorsi.

e) *Entrate derivanti da contributi*: contributi di miglioria, per l'occupazione di gallerie nel sottosuolo stradale, per la manutenzione di fognature.

f) *Entrate derivanti da diritti*: diritto di misura, di peso pubblico, di affissioni e pubblicità; d'affitto di banchi pubblici, per il ritiro e trasporto d'immondizie domestiche.

g) *Entrate derivanti da prestazioni d'opera*: per la costruzione e manutenzione delle strade obbligatorie; per le costruzioni di accesso alle stazioni ferroviarie e ai porti; per la lotta contro le cavallette.

h) *Entrate derivanti da partecipazioni*: al provento dei diritti erariali sugli spettacoli; della tassa di macellazione dei bovini; delle tasse di circolazione dei velocipedi e sui veicoli a trazione animale; del contributo integrativo di utenza stradale; delle imposte sugli animali caprini.

i) *Entrate derivanti da servizi municipalizzati*.

j) *Entrate derivanti dall'accensione di debiti*.

k) *Entrate derivanti da beni patrimoniali, mobili e immobili*.

B) Entrate provinciali:

a) *Entrate derivanti da imposte derivate*: sovrimposte ai tributi erariali sui redditi di terreni e fabbricati; addizionale all'imposta comunale sulle industrie, commerci, arti e professioni.

b) *Entrate derivanti da tasse*: tassa di occupazione di aree e spazi pubblici di pertinenza propria; di circolazione dei veicoli trainati da animali e dei velocipedi.

c) *Entrate derivanti da contributi*: contributo di miglioria; contributo per la costruzione e l'occupazione di gallerie nel sottosuolo stradale; contributo integrativo di utenza stradale.

La riforma del 1931 apportò poi un pregevole contributo riorganizzativo e di riunificazione in tema di norme sull'accertamento e contenzioso dei tributi provinciali e comunali⁸⁰, sino ad allora disperse in numerosi testi di legge, talvolta dettate in modo sommario o lasciate all'apprezzamento dei singoli enti che ne fornivano un'applicazione disomogenea⁸¹. Infatti il TUFL unificò le procedure di accertamento e contenzioso, determinando altresì modalità e termini nei quali la prima dovesse essere compiuta. Sotto il profilo sistematico, in ordine alle prerogative dei comuni in materia tributaria⁸², deve ora precisarsi che nell'ambito del TUFL vi erano sia tributi che i comuni dovevano

luce, energia elettrica e materiali da costruzione, sia altre voci quali: pesce conservato, dolciumi, formaggi e latticini, sapori fini, profumerie, mobili e pellicerie. A tal proposito si noti che la Commissione centrale per la finanza locale, a cui spettava la vigilanza sui bilanci comunali, poteva altresì autorizzare anche l'applicazione delle imposte di consumo su, altre voci. Cfr. MARONGIU, *op. ult. cit.*, 267 e la bibliografia ivi citata. Per la bibliografia in tema di imposte di consumo si vedano pure gli autori citati da BERNARDINO, *Consumo (imposta di)*, in *Nov. Dig. It.*, Torino, 1957, vol. IV, 361 ss..

⁸⁰ Su cui si consulti, oltre agli autori già citati: ZERBINATI, *Manuale di procedura per il contenzioso riguardante imposte, tasse e contributi locali*, Milano, 1934; PICCIONI, *Commentario al testo unico sulla finanza locale*, Torino, 1939; BERNARDINO, *T. U. per la finanza locale, annotato, coordinato e aggiornato*, Milano, 1940.

⁸¹ In tal senso BERNARDINO, *Finanza locale*, in *Nov. Dig. It.*, Torino, 1961, vol. VII, 360.

⁸² Specie con riferimento ai tributi loro assegnati.

istituire obbligatoriamente, sia tributi che essi potevano istituire facoltativamente, ovvero dovevano istituire al verificarsi di determinate condizioni (art.20 TUFL). Inoltre i comuni, in molti casi, avevano la facoltà di manovrare le aliquote, seppure entro limiti massimi stabiliti dal legislatore statale (art.22 TUFL). In alcuni casi poi ai comuni spettava di introdurre una regolamentazione secondaria in ordine ai tributi loro assegnati (art.20 TUFL). Infine ai comuni spettava intervenire nelle fasi attuative del rapporto tributario: accertamento e riscossione (art.20 TUFL).

5. Dall'introduzione del TUFL alla riforma tributaria degli anni settanta: 50 anni di legislazione incerta.

La struttura e la tendenziale stabilità introdotte con la riforma del 1931, tuttavia, non durarono a lungo. Ben presto il quadro d'insieme tornò ad essere caotico per il susseguirsi di norme tese a rincorrere le vicende della vita economica degli enti locali. Difatti, nel venticinquennio tra il 1931 e il 1956 ben pochi dei 344 articoli che componevano il TUFL rimasero immuni da modifiche e rifacimenti⁸³, spesso radicali, tali da originare una situazione pressoché ingestibile, anche in considerazione di centinaia di norme che successivamente stravolsero l'assetto dei singoli istituti⁸⁴. La finanza locale tornò quindi ad essere caratterizzata da quelle patologie che avevano segnato il settantennio successivo all'unità d'Italia. E' doveroso rimarcare, infatti, che il sistema della finanza locale dell'epoca continuava ad essere caratterizzato da una pluralità di enti locali impositori e ciò inoltre provocava numerose duplicazioni di tributi locali rispetto a quelli erariali⁸⁵.

Può ora osservarsi che, al termine del secondo conflitto mondiale, i lavori della Costituente rappresentarono una pausa di riflessione in tema di rapporti tra autonomia normativa dello Stato e quella delle regioni⁸⁶, anche in campo tributario, e ciò soprattutto in ragione del fatto che la Costituzione repubblicana avrebbe poi espressamente riconosciuto le autonomie locali (art.5 Cost.). Nel corso del dibattito in seno all'Assemblea Costituente si ipotizzò quindi una legge costituzionale⁸⁷ per la delimitazione delle diverse potestà tributarie (o meglio che regolasse e coordinasse fra

⁸³ In tema si veda pure: CROCIVERA, *Guida ai tributi locali*, Torino, 1954; CORDARO, *Codice fiscale*, Torino, 1956, 801 ss. e 1807 ss.; GIULIANI, *Per la riforma democratica della finanza locale*, in *Il comune democratico*, 1955, n.12 p. 12.

⁸⁴ Valga per tutti l'esempio dell'imposta di consumo le cui poche voci soggette al tributo furono ben presto quintuplicate, in tal senso BERNARDINO *Finanza locale*, in *Nov. Dig It.*, Torino, 1961, vol. VII, 360. Per un inquadramento dell'imposta di consumo si veda dello stesso Autore la voce *Consumo (imposta di)*, in *Novissimo Digesto Italiano*, Torino, '1957.

⁸⁵ Ciò rendeva quindi ancora caotica l'applicazione dei tributi, spesso caratterizzati da contrastanti criteri di determinazione della base imponibile. Cfr. D'AMATI, *Finanza locale*, cit., 747.

⁸⁶ A latere dei lavori dell'Assemblea Costituente fu avviata un'inchiesta presso le amministrazioni locali i cui risultati palesarono i principali difetti dell'ordinamento della finanza locale allora vigente, quest'ultimo caratterizzato da una eccessiva molteplicità e mancanza di coordinamento dei vari tributi, dall'assoluta insufficienza delle entrate ordinarie a fronte delle spese obbligatorie, da una sperequazione della pressione tributaria tra i vari enti locali, da una fragilità della fase dell'accertamento (spesso caratterizzato da interessi politici e di categoria) e da una inefficienza del sistema dei controlli. Cfr. MARONGIU, *Storia dei tributi degli enti locali*, cit., 2001, 283.

⁸⁷ Il ricorso alla legge costituzionale doveva assicurare il contemporaneo raggiungimento di due obiettivi apparentemente inconciliabili fra loro: la stabilità dell'assetto normativo di base, e la sua manovrabilità, difficilmente raggiungibile intervenendo solo sulla Carta fondamentale.

loro, la potestà tributaria statale con quella locale), ove affermare l'indipendenza giuridica dei due sistemi normativi (come pure dei due sistemi impositivi), quello locale da un lato e quello erariale dall'altro⁸⁸, pur nell'ambito di una fonte costituzionale unitaria. In quest'ottica dunque — con un *imprimatur* di rango costituzionale — l'ordinamento della finanza locale avrebbe poi anche dovuto garantire la sfera di autonomia degli enti locali⁸⁹. Tuttavia la vagheggiata legge generale di rango costituzionale non fu mai introdotta e, tradendo le esigenze autonomistiche comunque affermate nel testo costituzionale, si giunse ad impostare il governo locale su basi finanziarie prevalentemente derivate⁹⁰, secondo un'ottica che, ancora una volta, svalutava⁹¹ il ruolo delle autonomie locali.

A tale critico stato di cose si cercò di rimediare sul finire degli anni cinquanta⁹², con il disegno di legge 1° ottobre 1958 — avente ad oggetto: “Norme per contribuire alla sistemazione dei bilanci comunali e provinciali e modificazione di alcune disposizioni in materia di tributi locali”— successivamente approvato quale L. 16 settembre 1960, n.1014 che, tra l'altro, sollevò gli enti locali da oneri prettamente statali; introdusse innovazioni in tema di tributi locali, devolvendo agli enti locali stessi quote dell'Ige, la misura e l'applicazione delle sovrimposte fondiari e le eccedenze sulle aliquote massime ed infine sistemò le passività arretrate dei comuni. Pressoché contemporaneamente, cioè tra la fine degli anni cinquanta e l'inizio degli anni sessanta, si palesò pure la problematica del finanziamento delle regioni⁹³, di cui in quell'epoca si discuteva della loro istituzione e dei poteri da attribuire ad esse⁹⁴. L'assetto di base della finanza locale di cui al TUFL del 1931 appena descritto rimase perciò sostanzialmente immutato sino alla riforma tributaria degli anni settanta⁹⁵, anche

⁸⁸ Cfr. tal senso INTERDONATO, *Tributi regionali*, in *Dig. IV, Discipl. Privat., Sez. Comm.*, vol. XVI, Torino, 1991, 186.

⁸⁹ MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea Costituente. V Finanza. I. Relazione. II Appendice alla Relazione*, Roma, 1946, in particolare 148-151, ove risulta specificato che l'imposizione locale “dovrebbe prevalentemente fare capo alla co-imposizione dei medesimi cespiti imponibili della finanza erariale, realizzata però sulla base di una totale indipendenza giuridica delle due imposizioni; affiancata da un lato da imposte autonome minori, che risultano particolarmente redditizie in relazione a peculiari atteggiamenti della situazione locale e, dall'altro da un efficace sistema di concorso della finanza centrale con funzione perequativa”. Su cui anche BERTOLISSI, *L'autonomia finanziaria regionale (lineamenti costituzionali)*, Padova, 1983, 196 ss..

⁹⁰ L'espressione è di INTERDONATO, *Tributi regionali*, in *Dig. IV, Discipl. Pri. vat., Sez. Comm.*, voi. XVI, Torino, 1991, 186, il quale condivisibilmente osserva che la stessa legge 16 maggio 1970, n.281, di finanziamento delle regioni, rappresenta un chiaro esempio di tale visione centralistica di cui il sistema tributario, comprimendo ai minimi l'autonomia tributaria delle regioni a statuto ordinario, è risultato caratterizzato sino quasi alla fine del XX secolo.

⁹¹ Per non dire sviliva.

⁹² Più precisamente, fin dal marzo del 1945 (a guerra non ancora terminata) si tentò di aumentare il gettito tributario degli enti locali attraverso interventi sulle imposte di consumo, sul Valore locativo, sull'imposta di famiglia, sulle sovrimposte su molti dei tributi locali (cfr. D.L. 8 marzo 1945, n.62).

⁹³ Einaudi aveva infatti stimato il fabbisogno tra i 211 e 2116 miliardi di lire a seconda dei modelli assunti, così in FANTOZZI, *Tributi regionali*, in *Nov. Dig. It.*, Torino, 1973, vol. XIX, 832, il quale dà conto anche dei lavori della Commissione Tupini (“per l'attuazione delle regioni a statuto normale”) che si occupò di individuare nel bilancio dello Stato la spesa che questo affrontava nelle singole regioni per le materie indicate dall'art.117 Cost.

⁹⁴ Le regioni a statuto ordinario furono istituite con L. 16 marzo 1970, n.281.

⁹⁵ Addirittura secondo COSCIANI, *La riforma fiscale*, Firenze, 1950, 3, poteva valere l'osservazione secondo cui “il sistema fiscale italiano risaliva nella sua ossatura essenziale alla metà del secolo scorso”. Per quanto attiene all'assetto della fiscalità locale anteriormente alla riforma tributaria si veda pure: DE

se nelle valutazioni della Commissione economica in seno all'Assemblea Costituente vi erano state delle aperture nei confronti della co-imposizione, da preferirsi alla sovra-imposizione⁹⁶ fino ad allora largamente prevalente⁹⁷.

6. Gli interventi di riforma dell'assetto tributario degli anni settanta, loro ricaduta sulla finanza locale.

Con riferimento alla finanza locale, la riforma tributaria dei primi anni settanta - sulla base di spinte centraliste⁹⁸ originatesi quasi per reazione contraria rispetto alla concezione (teorica⁹⁹) precedente¹⁰⁰, ancorché il sistema ante-riforma non risultasse

MITA, *Autonomia finanziaria e potestà tributaria delle regioni a statuto ordinario*, in *Riv. dir. fin.sc. fin.*, 1963, I, 499 Ss.; STEVE, *La riforma dei tributi locali*, in *Riv. dir. fin.sc. fin.*; 1963, I, 483 Ss.; MICHELI, *Autonomia e finanza degli enti locali*, in *Riv. dir. fin.sc. fin.*, 1967, I, 523 ss. MORETTI, *Finanza locale*, in *Enc. dir.*, XVII, Milano, 1968, 576 Ss..

⁹⁶ Cfr. Rapporto della Commissione economica, *op. cit.*, cap. V, 150 s., su cui anche BORIA, *Evoluzione storica dei rapporti tra fiscalità locale e fiscalità erariale*, cit., 728, il quale rileva tuttavia la mancanza di modifiche strutturali nel ventennio successivo alla Costituzione repubblicana, consolidandosi così l'assetto originario della finanza locale. Difatti: "alla profonda revisione dell'assetto costituzionale e conseguentemente del macro-sistema non fece riscontro una altrettanto sensibile modificazione dei medio-sistemi. Anzi al contrario si poté notare una certa riluttanza ad intervenire in modo strutturale sulle varie leggi d'imposta, come se l'opera riformatrice fosse stata profusa interamente per l'elaborazione del disegno costituzionale", così BORIA, *op. ult. cit.*, 730. Infatti negli anni cinquanta e sessanta i tributi applicati continuarono ad essere quelli introdotti a seguito dell'unità d'Italia, così come successivamente revisionati con la riforma De Stefani e in questo contesto non si diede attuazione al sistema ipotizzato dal Costituente, interpretandosi, in misura oltremodo restrittiva, l'art.119 Cost..

⁹⁷ Basti pensare al più volte richiamato ricorso alle sovrimposte.

⁹⁸ Partendo dai difetti riscontrati nel sistema precedente, vi era taluno che sosteneva che la previsione di un più stretto coordinamento tra finanza centrale e finanza locale implicava l'esigenza di ridurre, se non eliminare, l'autonomia tributaria degli enti locali (ammesso che di autonomia si potesse parlare), i quali si sarebbero dovuti basare essenzialmente su contributi a carico del bilancio statale e su partecipazioni a tributi erariali, così ROSSI, *Il coordinamento dei prelievi operati nei diversi enti e i costi accessori connessi alla loro gestione*, in AA.VV., *La riforma fiscale in Italia*, Milano, 1967, 347. Si noti poi che vi era taluno che addirittura riteneva perversa l'azione degli enti locali, seppur riconoscendo che la "perversità" non è sempre un difetto e che forse essa stessa è connaturata all'ente medesimo che, diversamente, non sarebbe più locale perdendo così la sua ragion d'essere; in tal senso: GERELLI, *La finanza locale nella politica di stabilizzazione*, in *L'ordinamento tributario e la politica della stabilizzazione*, Milano, 1967, 73.

⁹⁹ Si pensi al principio della separatezza delle fonti che però non risultava concretamente attuato.

¹⁰⁰ Ricordiamo infatti che prima della riforma tributaria il sistema era costituito da una pluralità di enti impositori che, a livello locale, davano origine a vere e proprie duplicazioni rispetto a prelievi derivanti da tributi erariali e ciò in una generalizzata situazione di disomogeneità applicativa dei singoli tributi. Infatti, il profilo applicativo dei vari tributi poteva (immotivatamente) variare sulla base di affermate peculiarità funzionali, per di più artificiosamente create, allo scopo di legittimare dette duplicazioni (periferiche) d'imposta, addirittura spesso concretizzatesi attraverso il ricorso a contrastanti criteri di determinazione della base imponibile, come ad esempio riguardo all'imposta di famiglia rispetto all'imposta complementare, su cui D'AMATI, *La riforma della finanza locale, Parte I, L. 16 settembre 1960, n.1014*, Bari, 1963, 24 ss.. Inoltre, lo stesso fenomeno delle addizionali e delle sovrimposte rendeva altresì all'ente locale impositore oltremodo difficile la percezione della pressione fiscale alla quale era sottoposto il singolo contribuente. Difatti la stessa relazione ministeriale in tema di riforma del sistema tributario esplicitamente osservava come il contribuente potesse (*rectius*: dovesse) rendersi facilmente conto dell'onere tributario che gli veniva addossato: scopo questo perseguito anche attraverso il conglobamento, in linea di massima, di tutte le imposte, sovrimposte e addizionali, a qualsiasi titolo prelevate e senza riguardo all'ente a cui erano dovute, in un'unica imposta. La qual cosa comportò, quindi, l'abolizione di tutti i prelievi tributari non statali e (appunto) il conglobamento dei vari tassi in un'unica aliquota del tributo erariale. Sull'inquadramento degli enti locali nel settore pubblico allargato si

esattamente caratterizzato da vera e propria autonomia tributaria degli enti locali¹⁰¹, - introdusse una marcata riduzione delle prerogative facenti capo agli enti locali¹⁰², anche per effetto dell'abolizione dell'imposta di famiglia e di quella sui consumi, incompatibili con il nuovo assetto della finanza erariale¹⁰³. Tutto ciò secondo una concezione unitaria del fenomeno tributario¹⁰⁴, per di più caratterizzata da un'ideologia personalistica¹⁰⁵, ove ci si limitava quindi a finanziare la spesa attraverso tributi erariali a carattere personale, semmai lasciando agli enti locali la facoltà di intervenire sulla manovra delle aliquote¹⁰⁶ e devolvendo agli stessi quote di tributi erariali, ovvero l'intero gettito di alcuni tributi¹⁰⁷. Si noti quindi che la funzione coordinante delle leggi di riforma, specie con riferimento all'attività impositiva, era ritenuta pressoché necessitata¹⁰⁸ in considerazione del fatto che di fronte ad un'area contributiva nazionale

veda pure: D'AMATI, *L'autonomia impositiva degli enti locali: aspetti Storici e giuridici*, in *Autonomia impositiva degli enti locali*, Atti del Convegno di Taormina, 26-27 marzo 1982, Padova, 1983, 88-92; BARETTONI ARLERI, *Miti e realtà nei principi della contabilità pubblica*, Milano, 1986, 149 ss.. Si noti poi che già dalla fine degli anni '60, con la Commissione sulla Riforma tributaria, era stata ribadita "la inderogabile esigenza di razionalizzare la legislazione vigente nell'ambito della finanza locale ... frutto dell'intrecciarsi, del sovrapporsi di disposizioni parziali", così *Relazione della sesta Commissione permanente della camera dei Deputati, nella parte speciale sulla finanza locale*, in *Legge delega sulla riforma tributaria e relazioni parlamentari*, Bologna, 1974, 207.

¹⁰¹ Quanto meno nel senso che si preciserà più oltre nel testo.

¹⁰² E' stato infatti osservato che la riforma dei primi anni settanta, accanto all'intento della semplificazione; dello snellimento e dell'ammodernamento del sistema tributario, aveva introdotto un processo di sostanziale unificazione del prelievo fiscale, tale da concentrare, per la maggior parte, nelle mani dello Stato il potere impositivo, ivi compresi i tributi destinati, in tutto o in parte, alle finanze degli enti locali, così AGUS, *Riforma tributaria e autonomia locale*, in *Dir. prat. trib.*, 1972, I, 744 ss.. Deve comunque osservarsi che la centralizzazione dell'attività finanziaria pubblica era la risposta a quei fenomeni di sovrapposizione/interferenza fra i vari soggetti attivi della finanza pubblica stessa, che avevano caratterizzato la fase precedente. Tali spinte centraliste costituivano quindi il risultato di valutazioni di natura politica e tecnico- economica, su cui: SORIGNANI, *Considerazioni sulla struttura e sulle finalità della finanza locale*, in *Tributi*, 1977, n.3, 37-50; STEVE, *Tendenze delle finanze pubbliche in Europa*, in *Riv. dir. fin.*, 1952, 101 ss.; COSCIANI, *Scienza delle finanze*, Torino, 1977, 674-684; STEFANI, *Decentramento finanziario e formule per i trasferimenti agli enti locali*, in *Ec. pubbl.*, 1978, 145-157.

¹⁰³ L'imposta di famiglia, data la sua (anche se moderata) progressività era quindi incompatibile con l'imposta erariale sul reddito delle persone fisiche. Le imposte sui consumi erano invece incompatibili con l'imposta erariale sul valore aggiunto. Nelle intenzioni del legislatore della riforma il gettito prima assicurato da queste due imposte avrebbe dovuto essere rimpiazzato da quello generato dall'Ilor e dall'Invim.

¹⁰⁴ In cui unico detentore del potere di imposizione è lo Stato, così TRIMELONI, *Autonomia impositiva degli enti locali: l'imposta comunale sugli immobili in Fin.loc.*, 1992, 1067.

¹⁰⁵ L'espressione è di D'AMATI, *La ricostituzione dell'autonomia tributaria degli enti locali: aspetti normativi*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, 687, da consultare anche per un sguardo d'insieme sul sistema tributario anteriore alla riforma del 1971-1973.

¹⁰⁶ Vedremo poi se la sola facoltà di manovrare le aliquote d'imposta possadirsi espressione di autonomia tributaria.

¹⁰⁷ Tale impostazione sembra peraltro ascrivibile: da un lato, al marcato rispetto del principio della riserva di legge contenuto nell'art.23 Cost., nel frattempo introdotta, che appunto annette alla legge (e non già a semplici regolamenti) la prerogativa di introdurre prestazioni patrimoniali imposte; dall'altro al fine di meglio e più razionalmente gestire, anche solo a livello organizzativo, la fiscalità (l'assetto ante riforma presupponeva infatti che anche il più piccolo ente locale dovesse mantenere appositi uffici deputati alla gestione delle varie fasi che caratterizzano il rapporto tributario); come anche al fine di meglio soddisfare le esigenze perequative in un contesto economico, sociale, politico e territoriale caratterizzato da squilibri e disuguaglianze, in tal senso P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, 1999, 77. Sulla finanza locale anteriormente alla riforma tributaria si veda anche BORIA, *Evoluzione storica dei rapporti tra fiscalità locale e fiscalità erariale*, cit., 713 ss..

¹⁰⁸ Anche a livello di programmazione politica ed economica, sì da raggiungere un'allora auspicata

vi erano numerosi e separati enti impositori¹⁰⁹.

L'impostazione che scaturì dalla riforma¹¹⁰ può dunque dirsi il frutto di una concezione centralista secondo la quale spettava allo Stato intervenire nella regolazione dell'economia¹¹¹, per cui l'unificazione della finanza pubblica, intesa quale sintesi della finanza erariale e di quella locale, rappresentava l'unico strumento di ottimizzazione del flusso dei prelievi impositivi¹¹² e, nel contempo, condizione necessaria per la realizzazione di forme di prelievo più eque e ossequiose dei principi di eguaglianza e di capacità contributiva¹¹³ rispetto a quelli caratterizzanti la finanza locale ante-riforma¹¹⁴.

omogeneità.

¹⁰⁹ D'AMATI, "Distinzione" e "coordinamento" nel sistema della finanza locale italiana, in *Dir. prat. trib.*, 1984, I, 20-23.

Difatti gli artt. 3 e 53 Cost. sembrano conferire alla funzione di coordinamento il carattere di necessità istituzionale in quanto volta ad evitare che, senza ragionevoli motivazioni, sulla medesima base imponibile incidano più prelievi (locali e statali), ovvero che il medesimo presupposto generi imposizioni sostanzialmente differenziate (a seconda degli ambiti territoriali locali): ipotesi entrambe che risulterebbero inattuabili sul piano politico-economico come anche sul piano giuridico, allorché appunto rischierebbero di cozzare con i principi di uguaglianza e capacità contributiva, in tal senso TOSI, *Finanza locale, op. cit.*, 144; analogamente si veda pure SORIONANI, *Considerazioni sulla struttura e sulle finalità della finanza locale, op. cit.*, 37 ss., il quale precisa che all'interno di un medesimo Stato non possono tollerarsi zone a pressione fiscale sensibilmente diversa, anche perché in tal modo si modificherebbe la distribuzione territoriale delle attività produttive.

¹¹⁰ Che peraltro rappresentava non già un mero ammodernamento, bensì una radicale trasformazione del sistema previgente, così MARONGIU, *Storia dei tributi degli enti locali*, cit., 281.

¹¹¹ E ciò secondo le ideologie dominanti negli anni cinquanta e sessanta che si fondavano sulle teorie keynesiane e propugnavano una concezione egualitaristica alla base del *welfare state* ove appunto lo Stato aveva il ruolo di regolatore dell'economia. In tal senso REY, *Il finanziamento degli enti subcentrali di governo: verso una revisione della teoria del federalismo fiscale?*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1990, 1, 4; In., *La scelta della materia imponibile da decentrare agli enti locali, con particolare riguardo al settore immobiliare*, in *Atti del Convegno di San Remo del 29-30 gennaio 1993*, in *Finanza locale*, 1994, 86.

Tale impostazione centralista e omniregolatrice risulta altresì chiaramente visibile dall'analisi dei rapporti tra Parlamento e burocrazia, laddove risulta quanto mai ristretto l'ambito della libertà spettante all'autorità, pur con il riconoscimento che, nell'azione quotidiana, i limiti posti dalla legge sono superati in virtù di atti formalmente e sostanzialmente amministrativi, così D'AMATI, *La ricostituzione dell'autonomia tributaria degli enti locali: aspetti normativi*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, 699, ove però si colgono i primi segnali di un'inversione di tendenza anche a seguito dell'introduzione di alcuni strumenti normativi relativi alla fase attuativa (es. autotutela, accertamento con adesione e conciliazione giudiziale), grazie ai quali l'amministrazione — anche locale — sembra recuperare maggiori margini di autonomia rispetto a quanto non fosse subito dopo la riforma tributaria.

¹¹² Aspetti questi ben illustrati pure nel disegno di legge delega per la riforma ove, ad esempio, si chiariva che l'accertamento sarebbe stato operato dall'amministrazione statale per tutte e quattro le principali imposte locali, anche se il gettito di due di esse (Ilor e Invim) sarebbe stato attribuito direttamente agli enti locali. Sulla proposta di riforma dei tributi degli enti locali si veda STEVE, *Il problema della finanza locale*, in COSCIANI, (cur.), *Stato dei lavori della Commissione per lo studio della Riforma Tributaria*, Milano, 1964, 310-328.

¹¹³ Lo stesso art. 53 Cost., così come incarnato nei decreti delegati della riforma, importava un sistema imperniato su pochi tributi generali di carattere personale, in quanto tali idonei a colpire gli indici di ricchezza nella loro complessiva estrinsecazione, così come manifestati in capo al soggetto passivo. Difatti le imposte personali sembrano tendenzialmente meglio rispettare il principio costituzionale di eguaglianza, nel senso che a situazioni eguali corrisponda un trattamento tributario eguale e a situazioni diverse corrisponda un trattamento tributario differenziato. Le imposte locali invece avevano un ruolo minore anche in considerazione della loro natura parziale rispetto alla capacità contributiva del soggetto passivo. Sulle connessioni tra principio della capacità contributiva e principio di eguaglianza si veda, tra i vari, MOSCHETTI, *Capacità contributiva*, in *Enc. giur.*, V, Roma, 1988, 17; secondo cui il principio di eguaglianza presuppone il principio della capacità contributiva, in quanto questo costituisce il criterio di giudizio per stabilire se due situazioni siano uguali o meno al fine del pari o diverso trattamento; Id., *La capacità contributiva, Profili generali*, Padova, 1993, 7; MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Torino, 1995, 128-131; ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e*

È stato poi osservato che il legislatore della riforma¹¹⁵, pur eliminando alcuni tributi¹¹⁶, si era limitato a conservare un “simulacro” di autonomia degli enti locali¹¹⁷, mantenendo in vita alcuni dei tributi comunali preesistenti¹¹⁸ ed istituendo due nuove imposte: l'imposta locale sui redditi (Ilor)¹¹⁹ e l'imposta sull'incremento di valore sugli immobili (Invim)¹²⁰ che tuttavia sono state comunque caratterizzate, nella loro pratica attuazione, da una visione della finanza locale su basi essenzialmente derivate¹²¹.

Deve a questo punto senz'altro precisarsi che, con l'introduzione della Costituzione repubblicana¹²², vi era stata una (almeno in teoria) affermazione del ruolo rilevante delle autonomie locali quale, forma di organizzazione dello Stato¹²³, ma questo si è probabilmente riflesso (solo) nelle intenzioni che hanno poi indotto il legislatore della riforma a prevedere almeno due tributi di pertinenza locale, atti ad assicurare alle autonomie locali una certa dotazione di mezzi finanziari. Anche se, tale manifestazione d'intenti, non ha dato luogo ad un'effettiva autosufficienza finanziaria degli enti locali stessi¹²⁴, i quali si sono così trovati costretti a ricorrere, senza limiti, all'indebitamento

diritti costituzionali, Milano, 1996, 325 Ss.; PALADIN, *Il principio di eguaglianza tributaria nella giurisprudenza costituzionale italiana*, in *Riv. dir. frib.*, 1997, I, 305 ss..

¹¹⁴ Così GIOVANARDI, *Tributi comunali*, in *Dig. IV, disc. privat. sez. comm.*, XVI, Torino, 1999, 150 ove ampli riferimenti bibliografici anche per una ricostruzione in chiave critica del sistema tributario anteriore alla riforma tributaria degli anni settanta.

¹¹⁵ A partire dalla legge di delega 9 ottobre 1971, n.825.

¹¹⁶ Oltre all'imposta di famiglia e alle imposte di consumo furono infatti abolite, tra le altre, l'imposta comunale sulle industrie, i commerci, le arti e le professioni, così come anche la relativa addizionale provinciale; le imposte comunali di patente, sul valore locativo e il contributo per la manutenzione delle opere di fognatura; le sovrimposte erariali e locali alle imposte sul reddito dominicale dei terreni, sul reddito agrario, sul reddito dei fabbricati, sui redditi di ricchezza mobile e l'imposta speciale sul reddito dei fabbricati di lusso.

¹¹⁷ L'espressione è di D'Amati, *Finanza locale, op. cit.*, 740.

¹¹⁸ Anche se intesi quali corrispettivi collegati a servizi forniti dagli enti locali stessi.

¹¹⁹ Deve però sin da ora precisarsi che il legislatore, con il D.P.R. 26 ottobre 1972, n.638, introdusse un regime provvisorio (praticamente rimasto in vigore a tempo indeter minato) che prevedeva l'attribuzione agli enti locali di cui all'art.14 della legge di delega (9 ottobre 1971, n.825) di somme sostitutive dei tributi, contributi ed altre forme di partecipazione previste per legge. Già da prima che la riforma diventasse effettiva il legislatore statui che l'imposta si applicasse con l'aliquota massima, uniformemente su tutto il territorio nazionale, e con acquisizione del relativo gettito all'erario. Cfr. artt. 21 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n.638 e 121 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n.917.

¹²⁰ Anche per l'Invim, come per l'ilor, le aliquote furono fissate uniformemente per tutti i comuni. Cfr. art.22 del D.L. 22 dicembre 1981, n.786, conv. in L. 26 febbraio 1982, n.51.

¹²¹ Si noti che la riforma tributaria degli anni '70 — secondo taluno — avrebbe addirittura “decapitato” l'autonomia impositiva degli enti locali. Così MARONGIU, *Storia dei tributi degli enti locali*, cit., 294-295, il quale poi rileva che “l'entità dei trasferimenti statali non fu adeguata alle funzioni dei Comuni e non tenne il passo con l'inflazione esplosa di lì a pochi mesi dall'entrata in vigore della riforma stessa tanto che si ebbero addirittura problemi per reperire i fondi necessari a pagare gli stipendi dei dipendenti”.

¹²² Entrata in vigore il 1° gennaio 1948.

¹²³ L'esistenza degli enti locali viene giustificata nel pensiero politico in base alla considerazione che essi rendono il governo della cosa pubblica più vicino al popolo, favorendo il coinvolgimento degli amministratori nella gestione e accrescendo le possibilità di controllo sugli amministratori e sui governanti. Pensiero questo già affermato fin dai tempi di Montesquie e di de Tocqueville, così come anche dai padri fondatori della democrazia americana, per ulteriori riferimenti si veda pure BROSIO, *Equilibri instabili*, Torino, 1994, cap. I.

¹²⁴ Come già rilevato, prima ancora che con la legge di riforma (n.825 del 1971), già con la legge 281 del 1970 si erano di fatto frustrate le tendenze autonomistiche che avevano ispirato il legislatore della Costituzione. Sui rapporti fra legge delega e finanza locale si veda FANTOZZI, *Tributi regionali*, in *Nov. Dig. It.*, Torino, 1973, vol. XIX, 846 ss.;

anche per finanziare le spese correnti¹²⁵. Il legislatore della riforma, con riferimento alla tematica della finanza locale, ha infatti senz'altro privilegiato un sistema di finanza derivata da quella statale¹²⁶, ove la potestà normativa in campo tributario degli enti locali era sia quantitativamente, sia qualitativamente, assai modesta, sembrando così tradire quello spirito che aveva, sul punto, animato il legislatore Costituente¹²⁷.

La concezione di fondo sottostante alla riforma, difatti, riposava sul principio dell'unità dell'intero sistema finanziario e ciò anche coerentemente con l'accentramento dei poteri di decisione in materia di spesa pubblica¹²⁸. Con la riforma, e quindi a partire dalla legge di delega 9 ottobre 1971, n.825, si è pertanto, dato l'impulso per una sistematizzazione dell'intero quadro della fiscalità locale, certamente bisognoso di coordinamento anche a livello tributario¹²⁹, che (però) sarebbe dovuta avvenire alla luce dei principi costituzionali riguardanti gli enti territoriali minori¹³⁰. Difatti il

¹²⁵ Difatti, nei grandi comuni, l'indebitamento era considerato la normale fonte di finanziamento, tanto da causarne uno sviluppo rilevante ed anomalo che comportò pesanti oneri finanziari ed innestò un circolo vizioso di crescenti deficit e crescenti indebitamenti, tale da portare — sul medio-lungo termine — ad un pressoché totale svuotamento delle autonomie locali, riducendole quindi ad uffici decentrati dell'amministrazione centrale. In tal senso MARONGIU, *op. ult. cit.*, 295, da consultare anche per una narrazione degli interventi normativi (es. Decreti Stammati) tesi ad avviare la normalizzazione dei bilanci degli enti locali, attraverso una limitazione delle spese e manovre sulle aliquote dei tributi propri come anche sulle tariffe dei servizi (*Ibid.*, 296-298). Si noti poi, come meglio si vedrà in seguito nel corso del presente lavoro, che la medesima attenta dottrina in quella sede, giustamente, rileva come tale stato di difficoltà della finanza locale era tale da mettere in pericolo la stessa autonomia *tout court* degli enti locali, non potendosi ritenere sufficiente a tal fine l'autonomia di spesa se non accompagnata da un'autonomia di entrata che a sua volta — si ritiene di precisare anticipando alcune considerazioni che saranno svolte oltre — non può fare a meno dell'autonomia tributaria che ne costituisce parte essenziale.

¹²⁶ Praticamente assimilabile ad una mera autonomia di spesa. Tale Sistema di finanziamento degli enti locali, definito irrazionale, generò, quindi, una forte espansione delle risorse trasferite al sistema delle autonomie locali. Esso comportava una sorta di gara tra potere locale e Tesoro: nell'aprire uno e nel tappare l'altro, le falle, con la conseguenza che — per tale via — si accentuarono i controlli del governo centrale sull'attività degli enti locali. Cfr. GIARDA, *Si può realmente parlare di Crisi finanziaria per gli enti locali ?* in, *I problemi della finanza locale*, atti della tavola rotonda tenuta a Firenze il 1° aprile 1982, Firenze, 1983, 11, secondo il quale questo sistema accentuò pure, su base territoriale, la disomogeneità degli interventi — e quindi il livello dei servizi offerti tra i vari enti locali. Ciò durò quanto meno fino ai primi anni ottanta quando, solo dal 1984, si abbandonò il metodo della "spesa storica" e si tentarono i primi interventi di razionalizzazione, anche in senso perequativo; su cui MARONGIU, *op. ult. cit.*, 299, in particolare nota 42.

¹²⁷ Concorda sulla violazione dei principi costituzionali ad opera del legislatore della riforma PITZOLU, *L'autonomia tributaria degli enti territoriali. Profili giuridici del federalismo fiscale*, Padova, 1996, 143 ss.

¹²⁸ ABBAMONTE, *Principi di diritto finanziario*, cit., 199 ss. Infatti, l'intero corpo normativo della riforma sembrava ispirato a questa concezione, attuando esso un disegno che, nella sostanza, restaurava le vecchie concezioni accentratrici dello Stato, assunte a modello dalle correnti liberali risultate dominanti nel progetto di unificazione politica dell'Italia, così D'AMATI, *Finanza locale*, cit., 740.

¹²⁹ Stante la moltitudine (e lo scoordinamento) dei soggetti attivi del rapporto tributario.

¹³⁰ Giova infatti sul punto ricordare che:

- a) a mente dell'art.5 Cost., la Repubblica, una e indivisibile, riconosce e promuove le autonomie locali;
- b) secondo l'art.119 Cost. (nella sua versione originaria), le regioni sono dotate di autonomia finanziaria nelle forme e nei limiti stabiliti dalle leggi della Repubblica in coordinamento con la finanza dello Stato, delle province e dei comuni e si vedono attribuiti tributi propri e quote di tributi erariali in relazione ai loro bisogni per le spese necessarie ad adempiere alle loro proprie funzioni ordinarie;
- c) per effetto dell'art.128 Cost., le province e i comuni sono enti autonomi nell'ambito dei principi fissati da leggi generali della Repubblica che ne determinano le funzioni.

Anche se, occorre rilevare, l'interpretazione data (e la valutazione attribuita) ai suddetti principi ha subito pesanti influenze a seguito e per effetto delle scelte, storicamente variabili, operate sul piano politico in ordine al ruolo da attribuire alle autonomie locali nel quadro e nella struttura dell'assetto organizzativo

riconoscimento di un' autonomia di indirizzo politico agli enti locali territoriali di per se stessa sembrava implicare – necessariamente – un coerente ed adeguato riconoscimento di autonomia finanziaria in favore dell' ente locale medesimo¹³¹.

Tuttavia, come già rilevato, il quadro normativo scaturito all' esito della riforma tributaria dei primi anni settanta risultò (anacronisticamente) caratterizzato da una concezione marcatamente unitaria¹³² (se non proprio centralista¹³³) che ha di molto ridotto — almeno fino a pochi anni or sono — lo spazio di autonomia dei singoli enti territoriali¹³⁴. Con la riforma si è infatti proceduto a sopprimere un buon numero di tributi locali previgenti¹³⁵ e ad istituire taluni nuovi tributi di limitata portata¹³⁶, ma il

statuale, così CASTALDI, in RUSSO, cur., *Manuale di Diritto tributario*, Milano, 1999, 835. In ogni caso, per un inquadramento in un'ottica costituzionale della fiscalità locale si veda: F. GALLO, *L'autonomia tributaria degli enti locali*, Bologna, 1979; BERTOLISSI, *L'autonomia finanziaria regionale*, Padova, 1993. In generale, riguardo al sistema introdotto con la riforma si veda: BERLIRI, *Il problema della finanza locale in relazione al progetto di legge delega*, in *Giur. imp.*, 1967, 238 ss.; ID., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano, 1974, I, 128; COSCIANI, *La finanza locale nel quadro della riforma tributaria*, in *Riv. dott. comm.*, 1967, 445; FANTOZZI, *Tributi regionali*, cit., 826 ss.; GALLO, *La finanza locale nella riforma tributaria*, in *Rass. lav. pubbl.*, 1972, 263 Ss; LOMBARDO, *Effetti della riforma sulla finanza locale*, in *Tributi*, n.76, 1972; AGUS, *Riforma tributaria e autonomie locali*, in *Dir. prat. trib.*, 1972, L 749 ss.; ID., *In tema di riforma tributaria: aspetti e problemi della finanza locale*, in *Boll. trib.*, 1973, 786-791; MORETTI, *La potestà finanziaria delle regioni*, Milano, 1972; BOSELLO, *Gli enti locali nella riforma tributaria*, in *Riv. amm.*, 1974, 537 ss.; FEDELE, *Problemi attuali della finanza locale*, in *Rass. parl.*, 1974; 147 ss.; GRANELLI, *La finanza locale nell'ambito della riforma tributaria*, in *Boll. trib.*, 1974, 2012 ss.; CAPACCIOLI, *Le funzioni della regione in relazione ai problemi dell'entrata e della spesa*, in *Riv. amm.*, 1974, 433 ss..

¹³¹ Di qui il manifestarsi di una certa dialettica in ordine al significato da riconoscere al concetto di autonomia finanziaria dell'ente locale; nel senso cioè se questa debba intendersi alla stregua di una mera autonomia di gestione e destinazione dei trasferimenti pubblici (c.d. autonomia di spesa), ovvero nel senso di una autonomia anche relativa alla autodeterminazione delle entrate (cd. autonomia impositiva). In tal senso si veda pure CASTALDI, in RUSSO, cur., *Manuale*, cit., 836. Ma su tali problematiche ci si soffermerà nel prosieguo della trattazione.

¹³² Per una ricostruzione in senso critico di tali aspetti caratterizzanti il sistema tributario a seguito della riforma si veda, ancora, CASTALDI, in RUSSO, cur., *Manuale*, cit., 836, la quale osserva come sia stata adottata un'interpretazione oltremodo restrittiva, delle indicazioni emergenti dai principi costituzionali surrichiamati, e ciò anche laddove l'attribuzione di una potestà normativa primaria in ambito tributario sembrava ravvisabile proprio nella Carta costituzionale, come per le regioni.

¹³³ L'accentramento della finanza locale in quella statale e la perdita di autonomia impositiva dei comuni sono stati definiti come senza precedenti nella storia delle istituzioni finanziarie del nostro Paese, né tale assetto trovava riscontro in altre esperienze del mondo occidentale. Così MARONGIU, *Storia dei tributi degli enti locali*, cit., 304, da consultare anche per alcuni interessanti dati economico-statistici.

¹³⁴ In ordine alle problematiche connesse all'introdotta assetto della finanza locale, oltre agli autori già citati *retro*, si veda pure: TRIMELONI, *Note sull' "autonomia finanziaria" e "autonomia tributaria" nel sistema normativo dei comuni*, in *Riv. dir. fin.sc. fin.*, 1975, II, 285 ss.; F. GALLO, *La ripartizione dell'imposizione tributaria fra lo Stato e gli enti locali*, in *Riv. dir. fin.sc. fin.*, 1981, I, 79 Ss.; D'AMATI, *Finanza locale*, in *Nov. Dig. It.*, App., Torino, 1982, vol. III, 739 Ss.; D'AMATI, *L'autonomia impositiva degli enti locali: aspetti storici e giuridici*, in *Autonomia impositiva degli enti locali*, Atti del Convegno di Taormina del 26-27 marzo 1982, Padova, 1983; LA ROSA, *L'oggetto dei tributi locali*, in AA.VV., *Autonomia impositiva degli enti locali*, Padova, 1983; LORENZONI, *Gli orientamenti giurisprudenziali, dottrinali e amministrativi nella natura tributaria o meno di alcune pubbliche entrate*, in *Rass. trib.*, 1986, II, 353; FANTOZZI, *Tributi regionali*, cit.; MAIOCCHI, *Il finanziamento degli enti locali e l'autonomia impositiva*, in *Riv. dir. fin.sc. fin.*, 1987, I, 434ss.; MARONGIU, *Riflessioni a margine dell'autonomia impositiva dei comuni*, in *Fin.loc.*, 1989, I, 563 Ss.; PABUSA, *Forme e limiti della potestà tributaria delle regioni ordinarie*, in *Giur. cost.*, 1989, 1465 ss.; DE MITA, *La potestà tributaria delle regioni a statuto ordinario*, ora in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 1987; DE MITA, *La finanza locale*, in AA.VV., *Questi nostri comuni*, Roma, 1988; TOSI, *Finanza locale*, in *Dig. IV, disc. priv., sez. comm.*, VI, Torino, 1991, 139; PICA, *Manuale di finanza locale*, Rimini, 1990.

¹³⁵ Tra cui l'imposta di famiglia, l'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili, la tassa sulle

sistema di finanziamento degli enti locali è comunque rimasto incentrato sul mantenimento di taluni tributi preesistenti¹³⁷ e, soprattutto, sull'attribuzione ai singoli enti territoriali di una quota del gettito derivante da alcuni tributi erariali¹³⁸. Occorre poi segnalare che tale "svuotamento" di autonomia nemmeno assicurò un'uniformità nelle prestazioni di servizi a livello locale, anzi — all'opposto — tutto ciò determinò notevoli diversità e disuguaglianze nelle diverse comunità locali, in ragione del diverso ammontare della spesa¹³⁹. Deve comunque menzionarsi che la riforma — quasi a controbilanciare la riduzione (*rectius*: eliminazione) dell'autonomia impositiva degli enti locali — ha tuttavia offerto ai comuni, uno strumento (da taluno definito addirittura "sostitutivo" delle precedenti prerogative eliminate o comunque ridotte¹⁴⁰) consistente nella facoltà di partecipare alla fase dell'accertamento dei tributi erariali¹⁴¹, che però nei fatti si è rivelato pressoché inutilizzato e comunque inidoneo a caratterizzare l'autonomia impositiva degli enti locali¹⁴².

Tale stato di cose — come risulta ancora oggi — sembra quindi aver contribuito a deresponsabilizzare i governi degli enti locali¹⁴³, soprattutto in tema di spesa,

insegne, le addizionali, le sovrimposte e talune imposte di consumo, tutte disciplinate dal TUFL del 1931. Deve tuttavia osservarsi che per effetto dell'art. 1 del D.P.R. 638 del 1972, a far data dal 1° gennaio 1973 e fino al 31 dicembre 1977 (termine successivamente prorogato), furono attribuite a comuni e province le somme in sostituzione dei tributi e contributi aboliti e delle compartecipazioni dei tributi erariali.

¹³⁶ Tra cui l'imposta comunale sulla pubblicità e diritti sulle pubbliche affissioni (oggi disciplinata dal D.Lgs. 15 novembre 1993, n.507).

¹³⁷ Per lo più caratterizzati da una certa natura paracommutativa e dal fatto di offrire un gettito non trascurabile (come ad esempio la tassa per la raccolta e il trasporto dei rifiuti solidi urbani, la tassa per l'occupazione degli spazi e aree pubbliche); è stata invece definitivamente abrogata l'imposta sui cani, cfr. art.10, quarto comma, DL. 18 gennaio 1993, n.8.

¹³⁸ Quali l'Invim e l'Ilor (anche se il gettito di quest'ultima, fin dal D.P.R. n.638/1972 non è mai stato devoluto ai comuni, e ciò per presunte difficoltà di ripartizione fra gli enti locali). Tale modo di procedere è stato quindi giustificato dalla antieconomicità della gestione decentrata di una moltitudine di tributi locali produttivi di scarso gettito, oltre che dalla volontà di garantire la necessaria imparzialità nella gestione dei tributi. Tuttavia il sistema che ne è scaturito ha difficilmente consentito la realizzazione degli obiettivi istituzionalmente di competenza degli enti locali e pare altresì aver contribuito a deresponsabilizzare le decisioni politiche di spesa prese a livello periferico, in quanto non correlate (né correlabili) alle entrate, derivanti appunto, in massima parte, da trasferimenti erariali. Deve poi annotarsi che — recentemente — è stata pure istituita una compartecipazione delle regioni a statuto ordinario, al gettito dell'imposta sul valore aggiunto (fissata a decorrere dal 2001 nella misura del 25,7% del gettito complessivo realizzato nel penultimo anno precedente a quello di riferimento).

¹³⁹ MARONGIU, *Storia dei tributi degli enti locali*, cit., 305,.

¹⁴⁰ D'AMATI, *Finanza locale*, op. cit., 749.

¹⁴¹ Seppure limitatamente ai redditi delle persone fisiche. Sul tema specifico si veda TREMONTI, *Alcuni aspetti della partecipazione dei comuni all'accertamento tributario*, in *Boll. Trib.*, 1974, 293 Ss.; GALLO, *La partecipazione dei comuni all'accertamento dell'Irpef (Presupposti teorici e profili pratici)*, in *Dir. prat. trib.*, 1980, I, 1476 ss. il quale vede in questa innovazione, sia pure in funzione concorrente e ausiliaria, l'attuazione di un razionale frazionamento, a diversi livelli, dei centri di verifica e di controllo. Deve però sul punto osservarsi che tale attività sembra sovrapporsi a quella che comunque l'amministrazione centrale è, *naturaliter*, tenuta a svolgere; oltre che a complicare alquanto la gestione del rapporto tributario con il contribuente: tant'è che tale forma di partecipazione dei comuni all'accertamento sembra — almeno nell'esperienza che è discesa dalla riforma — avere rivestito un ruolo del tutto marginale, non foss'altro in considerazione della complessità delle attività che la funzione di accertamento dei tributi richiede, correlata questa, alla oggettiva non organizzazione tecnica dei comuni stessi. Difatti è stato rilevato che la partecipazione dei comuni all'accertamento può valere soltanto come un'affermazione di principio, che si potrebbe anche lasciar correre, se non implicasse l'impiego di risorse umane ed economiche a fronte di risultati, non solo incerti, ma anche privi di effettiva consistenza, così D'AMATI, *Finanza locale*, op. cit., 749 a cui si rinvia per ulteriori spunti critici sull'argomento.

¹⁴² Anche perché semmai relativo alla dimensione attuativa del rapporto d'imposta.

¹⁴³ Sia perché gli amministratori non avevano la necessità di procurarsi i mezzi per finanziare le loro

confidando essi nei trasferimenti statali, con la conseguenza di appesantire le finanze centrali sempre più spesso costrette ad intervenire “a copertura”¹⁴⁴. La consapevolezza dell’origine di tali guasti ha quindi, in epoca più recente, contribuito a riaccendere l’interesse attorno all’autonomia finanziaria¹⁴⁵ e quindi anche sull’autonomia impositiva che ne consente¹⁴⁶ l’esplicitazione¹⁴⁷. Va però, sottolineato, che il descritto assetto della finanza locale, così come formatosi all’indomani della riforma tributaria dei primi anni settanta, non sembra — almeno fino a tutti i primi anni 90¹⁴⁸ - aver garantito quella autonoma stabilità¹⁴⁹, da sempre anelata¹⁵⁰, che sarebbe stata invece necessaria sia agli

scelte, sia perché i cittadini non erano in grado di controllare e giudicare, attraverso il voto, l’operato degli amministratori.

¹⁴⁴ Tant’è che, ad esempio, il D.P.R. 26 ottobre 1972, n.651 istituì, presso il Ministero delle Finanze, un apposito fondo speciale da impiegare per il graduale e proporzionale risanamento finanziario dei comuni e delle province che non erano in pareggio a condizione che i medesimi enti deliberassero gli opportuni piani di risanamento. Il criterio della spesa storica (imperante dalla riforma al 1984) avrebbe quindi — secondo taluno — informato la finanza locale secondo un gigantesco modello politico di tipo collusivo che, attraverso i partiti politici, faceva in modo di scaricare sul bilancio statale gli oneri di finanziamento degli enti locali. A sua volta tale illusione finanziaria, si finanziava attraverso il debito pubblico. Cfr. REY, in MARONGIU, *Storia dei tributi degli enti locali*, cit., 300.

¹⁴⁵ Deve altresì annotarsi che, come osservato, il decentramento di funzioni e risorse tipicamente locali conferisce maggior efficienza, maggiori economie interne di gestione, maggior controllo immediato, maggior disponibilità dei contribuenti a provvedervi se in misura limitata. La diretta responsabilità è quindi ragione di economico impiego delle risorse contro lo sciupio dell’amministrazione in dimensioni troppo ampie, così ARENA, *Finanza pubblica*, vol. II, Torino, 1963, 433 ss.. Tra gli studi sul decentramento come risposta ai guasti suddetti si veda: F. GALLO, *Il federalismo fiscale cooperativo*, in *Rass. trib.*, 1995, 276 ss.; TREMONTI, *Il federalismo fiscale*, Bari, 1994, 19 ss.; BERTOLISSI, *Questioni giuridiche di democrazia fiscale*, in *Atti del Convegno di Treviso, 13 maggio 1994*; BAGGIO, *Riflessioni e proposte in tema di decentramento fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, I, 1641.

¹⁴⁶ Anche se non necessariamente.

¹⁴⁷ Tale tematica presuppone quindi una ripartizione della potestà impositiva tra centro e periferia, su cui si veda F. GALLO, *La ripartizione dell’imposizione tributaria fra lo Stato e gli enti locali*, in *Riv. dir. fin.*, 1981, I, 79 ss..

¹⁴⁸ In tal senso TOSI, *Finanza Locale*, in *Digesto, V sezione commerciale*, Torino, 1991, vol. VI, 141.

¹⁴⁹ Difatti, anche attraverso il breve *excursus* storico di cui alle pagine che precedono, è possibile rilevare come il nostro sistema tributario locale sia stato (pressoché costantemente) caratterizzato dall’assenza di una propria e coerente logica di fondo: esso poteva dirsi fin dall’origine rappresentare il duplicato di quello erariale e tale carattere non ha perduto neppure con l’istituzione di tributi quali l’Invim e l’Ilor, privi di un’effettiva indipendenza dai tributi erariali. Soprattutto con riferimento all’Ilor è stato poi osservato che all’ente locale non si addicono imposte a carattere personale, oppure relative ad attività eccessivamente estese (industriali, commerciali, professionali), dovendosi invece soffermarsi sul rispetto della relazione intercorrente tra le competenze dell’ente locale stesso (inteso anche in termini di servizi erogati) e la funzione economica del bene che costituisce il presupposto della tassazione, così D’AMATI, *Finanza locale, op. cit.*, 750. Deve poi osservarsi che sia l’Ilor che l’Invim si sono (fin dalla loro istituzione) rivelate del tutto inadeguate ad assolvere i compiti loro affidati dal legislatore della riforma.

¹⁵⁰ Sull’argomento si noti infatti che, tra i molti provvedimenti legislativi in tema di finanza locale succedutisi dopo la riforma dei primi anni settanta, ve ne sono stati più d’uno che presupponevano l’imminente ed organica riforma della materia, che possiamo dire essere stata (almeno in parte) realizzata solo molti anni dopo. Tali provvedimenti legislativi, per lo più, non hanno perduto quel carattere di estemporaneità ed urgenza che avevano caratterizzato gli interventi normativi in materia fin dalla fine dell’ottocento, ma in ogni caso ad essi sembra poter essere ascritto il merito di aver messo in moto un processo di analisi dello stato della finanza locale. Tra i principali interventi normativi dell’epoca ricordiamo: il DL. 10 novembre 1978, n.702, conv. in L. 8 gennaio 1979, o. 3, gli artt. Da 1 a 15 della L.21 dicembre 1978, n.843 (cd. legge finanziaria per l’anno 1979); il DL. 7 maggio 1980, n.153, conv. in L. 7 luglio 1980, n.298 (contenente norme per l’attività gestionale e finanziaria degli enti locali per 111980); il D.L. 28 febbraio 1981, n.38, conv. in L. 23 aprile 1981, n.153 (contenente provvedimenti finanziari per gli enti locali per l’anno 1981), quest’ultimo istitutivo anche di un apposito fondo perequativo per la finanza locale. In ogni caso i provvedimenti che si succedettero alla riforma tributaria degli anni settanta sembrano essersi orientati nella direzione della edificazione di un sistema basato in

enti locali territoriali, sia alla stessa finanza statale¹⁵¹ e per la quale l'assetto dei tributi locali dell'epoca avrebbe dovuto costituire il necessario (ma non sufficiente) punto di partenza verso ulteriori e più profonde trasformazioni a livello di sistema¹⁵². A ben vedere, il sistema tributario scaturito a seguito della riforma non può dirsi essere mai entrato in funzione a pieno titolo, esso è stato più volte successivamente ritoccato, anche allo scopo di (ri)attribuire alle autonomie locali, una maggiore capacità di autofinanziamento¹⁵³, e ciò in considerazione di talune spinte in senso autonomistico fattesi largo in ambito politico- istituzionale all'indomani della riforma stessa.

7. Segue: le iniziative autonomistiche successive alla riforma tributaria degli anni settanta.

Come osservato nel paragrafo precedente, la riforma tributaria dei primi anni settanta non consentì al sistema di raggiungere quella stabilità che, probabilmente, era nelle intenzioni del legislatore dell'epoca¹⁵⁴. Infatti, numerosi provvedimenti normativi succedettero alla riforma in tema di finanza locale: tutti connotati da una costante ravvisabile nella necessità di intervenire¹⁵⁵, di fronte a situazioni di bilancio, a livello di enti locali, piuttosto deficitarie¹⁵⁶. Ed è proprio in quel periodo che cominciarono

larga parte su trasferimenti statali, anche se con l'introduzione di un ambito di autonomia di prelievo di dimensioni da definire ma comunque non troppo rilevanti, in tal senso D'AMATI, *Finanza locale, op. cit.*, 753; GIARDA, *Il finanziamento degli enti locali: linee di riforma, con riferimento particolare alle amministrazioni comunali*, estr. da *Indagini su alcuni aspetti del Sistema tributario Italiano*, Camera dei Deputati, Servizio Studi, Dipartimento economico-finanziario, dicembre 1979, parte II, § 3. Auspicavano una Certa autonomia tributaria, tra gli altri, anche: Rey, *Agenda per la riforma della finanza locale*, Fondazione Agnelli, Quaderno n.33, 1979; GERELLI, *Per la riforma della finanza locale*, Bologna, s.d., 1981.

¹⁵¹ Che doveva pertanto sopperire alle esigenze della periferia attraverso cospicui trasferimenti di risorse.

¹⁵² Si noti poi che in tutti i progetti di riforma della finanza locale apparsi a far tempo già dalla fine degli anni settanta vi era il più o meno marcato richiamo ai principi di autonomia e pluralismo, oltre che alla esigenza di restituire agli enti locali una qualche forma di autonomia nella determinazione delle proprie entrate, cfr. GIARDA, *Il finanziamento degli enti locali: linee di riforma, con riferimento particolare alle amministrazioni comunali*, estr. da *Indagini su alcuni aspetti del Sistema tributario Italiano*, Camera dei Deputati, Servizio Studi, Dipartimento economico-finanziario dicembre 1979, parte IV, 2.

¹⁵³ E ciò senza particolari opere di riorganizzazioni dello Stato sotto il profilo dell'amministrazione.

¹⁵⁴ Sia sotto il profilo giuridico che economico. Difatti i provvedimenti legislativi che si succedettero dopo la riforma erano caratterizzati da una loro periodicità annuale ed erano altresì dettati, per lo più, dall'esigenza di rispondere urgentemente alle varie esigenze finanziarie degli enti locali: si pensi, ad esempio, ai provvedimenti sul consolidamento e sulla fiscalizzazione dei debiti comunali e provinciali (artt. 1 e 6 del D.L. 17 gennaio 1977, n.2, conv. in L. 17 marzo 1977, n.62; art.3 DL: 29 dicembre 1977, n.946, conv. in L. 27 febbraio 1978, n.43), così TOSI, *Finanza Locale*, cit., 142, il quale poi aggiunge che ciò testimonia l'incertezza che circondava i tempi e i modi di un definitivo assetto del settore (Con grave detrimento dell'azione amministrativa nel suo complesso), pur ammettendo che la normativa dell'epoca perseguiva un disegno, per quanto non unitario, tratteggiabile embrionalmente nella direzione di una qualche stabilità.

¹⁵⁵ Lo stesso TOSI, op. ult. cit., 142, nota 8, parla di matrice "interventista".

¹⁵⁶ Originare a loro volta da una serie di fattori quali: la scarsità delle risorse disponibili, l'elevata inflazione, l'incremento della domanda sociale di servizi, l'accentuata urbanizzazione, il decentramento delle funzioni amministrative ecc.. Sul punto si veda: ARMANI, *La finanza locale nell'attuale crisi della finanza pubblica italiana*, in *Rass. pari.*, 1974, 127-146; ARMANI, BRUZZO, *Criteri per un'analisi politica dei bilanci comunali*, Milano, 1975; STEFANI, *Costo dei servizi urbani e dissesto della finanza locale*, Ec, 1975, 334-358; GIARDA, *Il finanziamento della spesa degli enti locali: linee per una riforma*, in GERELLI e REVIGLIO (cur.), *Per una politica della spesa in Italia*, Milano, 1978, 131-143; REY,

dunque a svilupparsi le prime spinte autonomiste¹⁵⁷, tendenti ad affrancare la finanza locale (soprattutto in tema di spesa) da quella pubblica¹⁵⁸, ma comunque, sempre nell'ambito di un sistema finanziario pubblico, unitario ed integrato¹⁵⁹ dove la copertura delle spese a livello locale avveniva essenzialmente attraverso trasferimenti statali¹⁶⁰. Va, infatti, evidenziato, che, anche per effetto del trasferimento di nuove ed accresciute competenze agli enti locali¹⁶¹, non poteva non consentirsi un ampliamento degli ambiti

Verso la riforma della finanza locale, in *Econ.pubbl.*, 1979, 93 ss.; SEGRE, (cur.), *Governo locale, autonomia, dipendenza finanziaria*, Milano, 1979; TRAMONTANA, *La crisi finanziaria dei grandi centri urbani in Italia*, in *Riv. pol. ec.*, 1980, 811 ss.; PICA, *Alcuni costi delle autonomie locali*, in *Rass. ec.*, 1970, 795 ss.; Id., *Problemi di equità e di benessere nella finanza locale*, in *Rass. ec.*, 1972, 1315 ss.; HICKS, *Problemi economici e finanziari delle grandi città*, *Riv. dir. fin.*, 1970, I, 537 Ss.; SOBRIO, *La crisi fiscale delle città metropolitane in Italia*, in GIARDINA, I. MAGNANI, POLA e SOBRIO (cur.), *Livelli di governo e loro finanziamento: teoria, esperienze, istituzioni*, Milano, 1988, 145 ss.

¹⁵⁷ Su cui CASSESE, *Tendenze dei poteri locali in Italia*, *Rtdp*, 1973, 283-3 18.

¹⁵⁸ I Su cui: TOSI, *Finanza locale (Profili giuridici)*, Milano, 1989, passim; GORI, *Enti locali e finanza derivata*, in *Prat. amm.*, 1980, 239-240; GIARDA, *Il finanziamento della spesa degli enti locali: linee per una riforma*, cit., 203 ss.; REY, *Riflessioni sulla finanza pubblica di trasferimento*, in *Econ.pubbl.*, 1981, 33-4 1.

¹⁵⁹ Si tentava infatti, in un certo qual modo, di coniugare l'autonomia dei singoli enti locali in un quadro di unitarietà. Sulla tematica del coordinamento delle azioni di finanza pubblica ai vari livelli si vedano: BACHELET, *Coordinamento*, in *Enc. dir.*, X, Milano, 1962, 633; ROVERSI MONACO, *Autonomia e decentramento*, in *Quad. reg.*, 1983, 1197-1213; GIARDINA, *Autonomia tributaria e forme alternative di finanziamento degli enti locali*, in *Autonomia impositiva degli enti locali*, cit. 25-47. Tali spinte autonomiste dovevano comunque tener conto del quadro di unitarietà tracciato dalle disposizioni con le quali si è coevamente dato luogo alla riforma della contabilità pubblica. In quell'epoca infatti si pose mano pure all'ordinamento della contabilità statale, regionale e locale (rispettivamente con L. 5 agosto 1978, n.468; L. 19 maggio 1976, n.335; D.P.R. 19 giugno 1979, n.421, su cui: BARETTONI ARLERI, *Aspetti involutivi della riforma del bilancio dello Stato*, in *Riv. dir. fin.*, 1981, I, 98-111; Io., *Aspetti finanziari e contabili delle autonomie locali*, Rimini, 1982, 1-63; ID., *Linee evolutive della contabilità dello Stato e degli enti pubblici*, Milano, 1980, 21 Ss.; BUSCEMA, *Trattato di contabilità pubblica — La contabilità degli enti locali*, IV, Milano, 1987, 239 ss); come anche al servizio di tesoreria, progressivamente unificato comprimendo i margini di operatività degli enti locali, (cfr. L. 29 ottobre 1984, n.720 su cui: GABOARDI, *Dalla tesoreria alla tesoreria unica. Profili economici*, in *Fin.loc.*, 1985, 663 ss.; BERTOLISSI, *Tesoreria unica e finanza derivata: appunti sulla L. n.720/1984*, in *Fin.loc.*, 1985, 3-14; LETIZIA, *I servizi di tesoreria degli enti pubblici*, Napoli, 1986, 45 ss; PIANESI (cur.), *L'applicazione del nuovo sistema di tesoreria unica*, Rimini, 1986. Osserviamo poi che in quell'epoca fu pure riformata la Cassa depositi e prestiti (L. 13 maggio 1983, n.197 su cui: PIERANTONI, *Il finanziamento degli enti territoriali e la struttura dei circuiti finanziari*, in *Riv. dir. fin.*, 1981,1,621-622; VILELLA, *Cassa depositi e prestiti e investimenti locali*, ivi, 1983, 1, 496 ss.) e istituita la Corte dei Conti.

¹⁶⁰ Su punto: GIARDA, *Debiti, finanziamenti statali e disavanzo delle amministrazioni comunali*, in *Riv. int. sc. soc.*, 1970, 310 ss.; Id., *Finanza locale: gli errori del libro bianco*, in *Econ.pubbl.*, 1971, n.1, 37 ss; Id., *Il finanziamento della spesa degli enti locali: linee per una riforma, con riferimento particolare alle amministrazioni comunali*, in AA.VV., *Aspetti del sistema tributario italiano*, Camera dei Deputati, Roma, 1980, 136 e 204-210; GIARDA e AMBROSIANO, *Il finanziamento della spesa delle regioni e degli enti locali*, in *Riv. Int. sc. soc.*, 1979, 497 ss..

Le insufficienze e le rigidità del sistema di finanziamento regionale dell'epoca Sono altresì rilevate anche dalla Commissione Gallo (per il federalismo fiscale) ove, riassuntivamente, si descrive la scarsa autonomia degli enti sia dal lato della spesa (essendo la maggior parte delle entrate da trasferimento a destinazione vincolata), sia dal lato dell'entrata (avendo i tributi propri, al netto dei contributi sanitari, un ruolo del tutto trascurabile). La stessa Commissione rileva altresì una notevole incertezza, in capo agli enti, nell'attribuzione ai medesimi dei trasferimenti, determinati di anno in anno, così come pure una scarsa trasparenza sull'origine e sulla destinazione dei flussi finanziari (essendo difficile, per il contribuente medio, decifrare quanto si paga, a chi si paga e cosa si paga). Così COMMISSIONE GALLO, *Proposte e documenti*, in *Quaderni* 1-2, 1997, Ministero delle Finanze, 24-25.

¹⁶¹ Si veda, ad esempio, il D.P.R. 24 luglio 1977, n.616 e la L. 23 dicembre 1978, n.833. Sul tema specifico dei rapporti tra governo (centrale e locale) e le rispettive finanze si veda STEVE, *Lezioni di*

dell'azione amministrativa a livello periferico, e ciò non poteva essere disgiunto da una certa autonomia — quanto meno decisionale¹⁶² — a favore degli enti locali medesimi, la cui attività doveva in ogni caso coordinarsi con quella del centro¹⁶³. Non a caso, le ragioni di coloro i quali propugnavano concezioni autonomiste — rimasti soccombenti in occasione della riforma dei primi anni '70 ripresero gradualmente vigore attorno alla metà degli anni '80. Secondo tali movimenti di pensiero l'autonomia impositiva, essenzialmente, costituiva strumento di democrazia nell'attuazione delle scelte a livello locale¹⁶⁴ e fu così che attorno alla metà degli anni '80 si tornò a proporre il ripristino dei poteri impositivi locali¹⁶⁵, soprattutto in qualità di strumento di raccordo tra decisioni di spesa e loro finanziamento¹⁶⁶.

Anticipando ora alcuni dei rilievi che svolgeremo più innanzi, possiamo accennare che, tra la fine degli anni ottanta e la prima parte degli anni novanta, hanno poi trovato la loro concretizzazione in provvedimenti legislativi le spinte manifestatesi all'indomani della riforma tributaria¹⁶⁷, traghettando così il sistema della finanza pubblica dal modello derivato al modello misto, ove accanto alla finanza erariale ha una sua autonoma dignità anche la finanza locale. A questo proposito occorre infatti qualificare come esempio di affermazione di una certa autonomia tributaria l'art.54 della L. 8 giugno 1990, n.142, il quale sancisce come i trasferimenti erariali debbano garantire i servizi locali indispensabili e afferma altresì che le entrate fiscali degli enti territoriali

scienza delle finanze, Padova, 1976, 405 Ss.; STEFANI, *Economia della finanza pubblica*, Padova, 1987, 387 ss.; Id., *La riforma della finanza locale tra accentramento delle entrate e decentramento delle spese*, in *Fin.loc.*, 1984, 1091-1113. Si noti poi che il legislatore della riforma tributaria sembrava essere consapevole di queste nuove attribuzioni allorché, all'art.12, primo comma, della L. 9 ottobre 1971, n.825, prevedeva la correlazione tra la disciplina delle entrate tributarie delle province e dei comuni alle funzioni e ai compiti che si sarebbero dovuti assegnare agli stessi.

¹⁶² E quindi con riflessi soprattutto in tema di decentramento della spesa. Sul tema si veda BUSCEMA, *Autonomia finanziaria e bisogni della collettività* in *Finanza locale e autonomie territoriali*, Atti del Convegno di Caserta del 22-24 aprile 1988, Milano, 1988, 103.

¹⁶³ Circa la nozione di coordinamento — peraltro contenuta anche nell'art.119 Cost. (vecchio testo) — lo si è nella dottrina giuridica configurato come tendenziale sovraordinazione di un ente rispetto ad altri enti, dotati di propria autonomia e che rimangono liberi di definire e perseguire specifici obiettivi, ove appunto tale posizione di supremazia dell'ente coordinante, si estrinseca attraverso un potere di indirizzo sugli enti coordinati. Sull'argomento si veda: PIGA, *L'attività di coordinamento*, in *Fa*, 1987, 1302-1312; BACHELET *Coordinamento*, in *Enc. dir.*, X, Milano, 1962, 630-635; ALLEGRETTI e PABUSA, *Le regioni, le province, i comuni, art.119*, in *Commentario della Costituzione Branca*, Bologna-Roma 1985, 402-414 (secondo i quali, tuttavia, il rapporto tra enti locali e Stato sarebbe di tendenziale equiordinazione); PICOZZA, *Le attività di indirizzo della pubblica amministrazione*, Padova, 1988, 176-182.

¹⁶⁴ Secondo l'impostazione autonomista del tempo, l'autonomia accentuerebbe la democraticità delle scelte locali e la relativa efficienza, toglierebbe rigidità al bilancio dello Stato, potenzierebbe l'autonomia locale di contro ai controlli cui sarebbe soggetta la finanza di trasferimento, aumenterebbe le entrate pubbliche complessive riducendo il fabbisogno e il disavanzo statali e, infine, renderebbe effettiva la scelta per pagare i servizi pubblici erogati tra l'applicazione di imposte locali e di tariffe locali. Così MARONGIU, *Storia dei tributi locali*, cit., 307-308 e, dello stesso autore, *amplius*, *Riflessioni a margine dell'autonomia impositiva dei Comuni*, in *Dir. prat. trib.*, 1988, I, 1304 ss..

¹⁶⁵ Tra cui Pedone, Tramontana, Rey, Gallo, Giada, su cui si veda MARONGIU, *Storia dei tributi locali*, cit., 308-309, per una sintetica illustrazione delle argomentazioni avanzate da questi.

¹⁶⁶ Che nel sistema scaturito all'indomani della riforma erano in tutto e per tutto autonome e distinte fra loro, quando non scoordinate.

¹⁶⁷ I primi timidi tentativi in questo senso possono essere ravvisati nella presentazione di tre decreti legge, tutti poi decaduti, che prevedevano l'istituzione di una tassa sui servizi comunali, su cui MARONGIU, *Storia dei tributi locali*, cit., 313. Analogamente, anche alla istituzione della Socof e dell'Iciap può esser attribuito quel valore atto a dimostrare la tendenza autonomista ora segnalata.

minori — riconosciuti come dotati di potestà impositiva autonoma¹⁶⁸ — devono finanziare i servizi necessari allo sviluppo della comunità integrando la contribuzione erariale¹⁶⁹. Come occorre pure menzionare la legge di delega 23 ottobre 1992, n.421¹⁷⁰, il cui scopo è appunto quello di consentire alle regioni, comuni e province di provvedere ad una rilevante parte del loro fabbisogno finanziario attraverso risorse proprie. Tali tendenze normative sono poi culminate — a livello di legislazione ordinaria — nel D.Lgs. 18 dicembre 1997, n.446, istitutivo dell'Irap e che ha inoltre ampliato il potere regolamentare dei comuni¹⁷¹.

8. Autonomia tributaria degli enti territoriali e sua individuazione quale elemento costitutivo dell'autonomia politico-amministrativa.

Giunti a questo punto appare necessario riprendere il discorso sul rapporto tra lo Stato e gli enti locali, dovendosi condividere il rilievo secondo cui, specialmente all'indomani della riforma tributaria dei primi anni settanta, i bilanci dei secondi si configuravano quali bilanci di investimento (quindi in termini di spesa¹⁷²), mentre quello del primo si

¹⁶⁸ Il terzo comma dell'art.54 predetto, ha infatti attribuito ai comuni potestà impositiva autonoma nel campo delle imposte, tasse e tariffe.

¹⁶⁹ Su cui DE MITA, *La nuova finanza locale*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 1995, 411 ss..

Anche secondo BORIA, *Il sistema dei tributi locali*, in RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, vol. II, Milano, 2002, 335, la legge n.142/1990 può essere considerata un esempio del mutamento di indirizzo legislativo: nella direzione di accentuare il grado di autonomia impositiva degli enti territoriali minori, anche attraverso un ampliamento del numero degli strumenti della fiscalità locale, pur mantenendo a livello centralistico il potere di stabilire i caratteri della fattispecie impositiva.

¹⁷⁰ (170) La quale ha poi autorizzato l'istituzione dell'imposta comunale sugli immobili, regolata con D.Lgs. 30 dicembre 1992, n.504.

¹⁷¹ Il D.Lgs. 446/1997 è stato infatti ritenuto (allo stato attuale) il punto terminale di un percorso legislativo iniziato con la L. 142/1990, su cui si veda anche BORIA, *op. ult. cit.*, 335, per il quale il D.Lgs. 446/1997 “ha definito complessivamente il quadro della fiscalità locale portando all'accoglimento di un sistema di finanza mista, nel quale cioè accanto alla compartecipazione del gettito dei tributi erariali, gli enti territoriali minori possono contare su un congruo numero di tributi propri”. Sempre secondo la dottrina da ultimo citata l'attuale assetto della finanza locale si caratterizza per una bipartizione ove, da una parte, vi è la finanza regionale, tendenzialmente “inautonoma”rispetto alla fiscalità statale (e ciò sia per effetto della compartecipazione della prima al gettito di tributi erariali, sia per la stessa configurazione normativa dell'Irap che — ancorché destinata integralmente alle regioni — si caratterizza per modesti spazi normativi ad esse attribuiti) e, dall'altra, la finanza degli enti locali minori (comuni e province), caratterizzata sì, da forme di autonomia maggiormente accentuate, ma tuttavia priva — si evidenzia — di un'effettiva autonomia normativa in campo tributario, essendo questa di tipo prevalentemente regolamentata. Così BORIA, *op. ult. cit.*, 335-336, ove è altresì messa in evidenza la ontologica differenza tra i due sistemi fiscali, regionale e locale, ove il primo richiede una dotazione finanziaria cospicua e tendenzialmente ripartita sull'intera platea dei contribuenti (a cagione della riconosciuta generalità ed essenzialità degli obiettivi alle regioni assegnati dalla Costituzione), mentre il secondo è caratterizzato da una maggiore modulabilità sia quantitativa che qualitativa (e ciò a cagione dalla minor determinazione delle esigenze finanziarie degli enti territoriali minori, tenuti a finanziare un livello di funzioni e servizi oscillante all'interno di un'ampia forchetta di minimo e massimo che, anche in quanto caratterizzati da una minore essenzialità, possono essere finanziati anche ricorrendo al criterio del beneficio che tende a mettere in correlazione l'ente locale con i vari fruitori dei beni o servizi pubblici) Cfr. BORIA, *op. ult. cit.*, 337, ove ulteriori riferimenti bibliografici.

¹⁷² Difatti è proprio, tale autonomia di spesa che ha poi causato l'ipertrofia della spesa pubblica a livello locale, e ciò anche a seguito del trasferimento di funzioni statali a livello periferico.

configurava come bilancio di trasferimento (cioè in termini di risorse fluenti dal centro alla periferia)¹⁷³. Ma, poiché la Costituzione aveva nel frattempo riconosciuto autonomia politica agli enti locali, sembra ora potersi ammettere che l'autonomia finanziaria possa, quanto meno in via di prima approssimazione, essere intesa quale sufficienza di mezzi per l'espletamento delle funzioni di ciascun ente - locale¹⁷⁴. E questo apre il discorso ad alcune considerazioni sui termini e sulla nozione anche di autonomia tributaria degli enti locali¹⁷⁵.

Anzitutto giova distinguere il concetto di autonomia tributaria da quello di autonomia finanziaria¹⁷⁶. Il primo sarebbe infatti compreso nel secondo, di cui ne rappresenterebbe una qualificata estrinsecazione tale da consentire all'ente di raggiungere l'autosufficienza finanziaria¹⁷⁷. Diversamente, nel (teorico) caso in cui l'ente ricorresse

¹⁷³ GORI, *Un problema di politica economica: unità della finanza pubblica e della finanza locale*, in *Problemi di finanza pubblica*, Milano, 1986, 121. Deve altresì osservarsi che gli enti locali dell'epoca, tendevano a curarsi solamente di avere risorse finanziarie a sufficienza, senza invece curarsi del modo in cui queste venivano a configurarsi, in tal senso PUTZOLU; *L'Autonomia tributaria degli enti locali*, cit., 3, nota 4.

¹⁷⁴ In tal senso De Mita, *La potestà tributaria delle regioni a statuto ordinario*, in *Problemi economici e finanziari delle Regioni*, Milano, 1966, ora anche in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 1991, 335, il quale poi aggiunge — riportando le parole del Mortati — che l'autonomia finanziaria ha il valore di pietra angolare del sistema e va intesa come autonoma gestione delle entrate proprie.

¹⁷⁵ Sulla natura polisensa e generica del termine "autonomia" si veda M. S. GIANNINI, *Saggio sui concetti di autonomia*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1951, 851 Ss.; Id., *Autonomia (teoria generale e di diritto pubblico)*, in *Enc. dir.*, IV, 356 Ss.. Tra gli studi sull'autonomia tributaria degli enti locali, senza pretesa di esaustività, si veda: MORETTI, *La potestà finanziaria delle regioni*, Milano, 1972; BARETTONI ARLERI, *Aspetti finanziari e contabili delle autonomie locali*, Rimini, 1982; F. GALLO, *L'autonomia tributaria degli enti locali*, Bologna, 1979; BERTOLISSI, *L'autonomia finanziaria regionale*, Padova, 1983; Id, *Lineamenti costituzionali del "federalismo fiscale"*, Padova, 1982; AA.VV., *Autonomia impositiva degli enti locali*, *Atti del Convegno di Taormina del 26-27 marzo 1982*, Padova, 1983; DI PIETRO, *Autonomia finanziaria ed autonomia impositiva nella legge di riforma: un ritorno dal futuro*, in *Regione e governo locale*, 1990, 779 Ss.; DE MITA, *La nuova finanza locale*, in *Boll. trib.*, 1990, 1203 ss.; DEL FEDERICO, *I lineamenti della nuova finanza locale ed i relativi margini di autonomia statutaria*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1992, I, 53 Ss.; TREMONTI, VITALETTI, *Il federalismo fiscale*, Roma-Bari, 1994; P. RUSSO, *Finanza regionale e questione fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, I, 885 ss..

¹⁷⁶ Come abbiamo già osservato l'autonomia tributaria è parte dell'autonomia finanziaria, la quale comprende anche l'autonomia di spesa e l'autonomia di bilancio. Cfr. DE MITA, *Autonomia finanziaria e potestà tributaria delle regioni*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1963, 16; MICHELI, *Autonomia e finanza degli enti locali*, in *Riv. dir. fin.*, 1967, I, 523 Ss.; TRIMELONI, *note su "autonomia finanziaria" e "autonomia tributaria" nel sistema impositivo dei comuni*, cit., 285-293, secondo il quale la nozione di autonomia finanziaria rappresenterebbe cardine organizzativo della finanza locale che si regge principalmente sul sistema giuridico bilancio dell'ente, comprendendo figure finanziarie che non sono pertinenti all'autonomia tributaria, in altre parole che escludono l'attività di istituzione e imposizione di tributi autonomi, svolgendosi invece attraverso figure di entrate non tributarie e figure di spesa. Sul punto si veda pure Dus, *Problemi giuridici in tema di finanza locale*, in *Riv. dir. fin.*, 1980, I, 3-424; FEDELE, *Problemi attuali della finanza locale*, op. cit., 149-151. In generale in tema autonomia tributaria degli enti locali, oltre agli autori già citati, si vedano: D'AMATI, *Saggio sul concetto giuridico di "autonomia finanziaria"*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1963, 82 1-886; SACILI, *Autonomia finanziaria ed autonomia istituzionale degli enti locali*, in *Nuova Rass.*, 78, 1605; BERTOLISSI, *L'autonomia finanziaria regionale*, Padova, 1983; DE MITA, *La potestà tributaria delle regioni a statuto ordinario*, ora in *Interesse fiscale tutela del contribuente*, Milano, 1987, 273-292; MORETTI, *La potestà finanziaria delle regioni*, Milano, 1972; F. GALLO, *autonomia tributaria degli enti locali*, Bologna, 1979; AMATUCCI, *Autonomia finanziaria e butaria*, in *Enc. giur.*, IV, Roma, 1988, 1-7; PUTZOLU, *L'autonomia tributaria degli enti territoriali*, Padova, 1996.

¹⁷⁷ Anzi, secondo, DE MITA, *Autonomia finanziaria e potestà tributaria delle 'regioni*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1963, 506, l'attività tributaria costituirebbe la più importante tipologia di attività finanziaria. Analogamente, POTOTSCHNIG, in *Atti del I Convegno di studi nazionali*, Padova, 1988, 194-196; *Contra*, AMBROSINO, *Primi provvedimenti finanziari per le,ioni a statuto ordinario*, in *Boll. trib.*,

(solamente) ad entrate extratributarie, l'autonomia tributaria (beninteso in questo particolare caso) non costituirebbe comunque una condizione inderogabile di piena autonomia politico-amministrativa e quindi finanziaria¹⁷⁸. Per autonomia tributaria deve comunque, intendersi quella capacità dell'ente di autonormarsi¹⁷⁹ in ordine alle proprie entrate di natura tributaria¹⁸⁰ ed essa ben si distingue dalla semplice devoluzione¹⁸¹ agli enti locali del gettito di tributi statali in senso proprio (o meglio dalla compartecipazione al gettito di tributi erariali), che non sembra potersi considerare alla stregua di

1969, 1761. Secondo autorevole dottrina, quanto meno in linea teorica, per autonomia finanziaria potrebbe intendersi l'autosufficienza dei mezzi finanziari o delle risorse di bilancio, quindi come autonomia nella determinazione dell'entrata e della spesa; ovvero potrebbe riferirsi alle sole entrate, indicando essa il finanziamento con fonti all'ente locale assegnati in esclusiva; o infine potrebbe riferirsi alle spese, intendendosi come potere di scelta nella deliberazione delle spese da finanziare con entrate comunque ottenute. Mentre per autonomia tributaria potrebbe intendersi la potestà normativa di autodeterminare i tributi di competenza della regione, sia pure nei limiti della legge statale, cui consegue il potere di applicarli e riscuoterli; ovvero come assegnazione alla regione di interi tributi statali o quote di essi. Così FANTOZZI, *Tributi regionali*, cit., 830. La conferma della diversità tra i concetti di autonomia tributaria e finanziaria può anche rinvenirsi nel testo di riforma costituzionale elaborato dalla Commissione Bicamerale, art.643 (mai approvato), ove veniva disposto che gli enti locali dispongono di autonomia finanziaria e tributaria.

In ogni caso, nell'ambito di questo lavoro, con il termine autonomia tributaria intendiamo riferirci alla potestà di autonormazione in campo tributario.

¹⁷⁸ Che in astratto potrebbe essere assicurata anche da entrate proprie di natura extratributaria (es. mutui). Cfr. TOSI, *Finanza locale*, op. cit., 148, il quale aggiunge che la capacità di autodeterminazione delle entrate — in funzione di garanzia qualitativa e quantitativa dell'autonomia politico-amministrativa — può quindi in teoria, essere prospettata sia sul piano fiscale che su quello extrafiscale. Deve comunque, darsi conto dell'orientamento (accolto nel presente lavoro) secondo cui l'autonomia finanziaria presupporrebbe l'autonomia politico-amministrativa e viceversa, per cui — secondo tale impostazione — dovrebbe valutarsi sfavorevolmente ogni ipotesi di compressione della sfera delle entrate proprie degli enti locali, ovvero ogni ipotesi che non prevedesse un adeguato ampliamento delle stesse.

¹⁷⁹ Difatti la dottrina tradizionale configura l'autonomia come la potestà riconosciuta a persone o a enti di produrre norme giuridiche. Cfr. ZANOBINI, *Caratteri particolari dell'autonomia*, in *Scritti vari di diritto pubblico*, Milano, 19ss, 273 ss.. Tale impostazione risulta comunque successivamente rivista sulla base della considerazione che il concetto di autonomia esprimerebbe altresì l'assenza di limiti o vincoli, ma sarebbe tuttavia propria dei soggetti non sovrani. Cfr. MS. GIANNINI, *Autonomia*, in *Enc. dir.*, vol. IV, 1959, 356-7.

¹⁸⁰ Ovviamente tale prerogativa presuppone una libertà in capo all'ente nel determinare autonomamente i propri obiettivi e, conseguentemente, i mezzi (finanziari) per il loro raggiungimento, sulla base di autonome valutazioni. In tal senso PARRAVICINI, *I soggetti attivi della finanza pubblica: lo Stato e gli altri enti politici minori*, in *Riv. dir, fin, e sc. fin.*, 1966, 360; F. GALLO, *L'autonomia tributaria degli enti locali e l'imposta sui cespiti immobiliari*, in *Riv. dir, fin e sc. fin.*, 1982, 384 ss.; GUARINO, *Profili costituzionali, amministrativi e processuali delle leggi per l'Altopiano silano e sulla riforma agraria e fondiaria*, in *Foro it.*, 1952, IV, 73 Ss.. Difatti l'autonomia normativa non può che essere riguardata congiuntamente rispetto all'autonomia politico-istituzionale e all'autonomia organizzatoria; cfr. M. S. GIANNINI, *Saggio sui concetti di autonomia*, cit., 876, ss.; GIZZI, *Manuale di diritto regionale*, Milano, 1971, 185.

¹⁸¹ La compartecipazione ai (ovvero la devoluzione di) tributi erariali è infatti tenuta ben distinta dalla istituzione di tributi regionali propri (questi sì realmente espressivi di autonomia tributaria), lasciando i secondi maggior spazio agli enti locali rispetto alla prima sia in ordine all'entità del prelievo, sia in ordine alla responsabilizzazione delle scelte politiche su base locale. Cfr. COMMISSIONE GALLO, *Proposte e documenti*, in *Quaderni 1-2*, 1997, Ministero delle Finanze, 25, ove tuttavia — soprattutto per esigenze perequative — si teorizza un sistema riformato organizzato su "tre canali": entrate autonome; trasferimenti; compartecipazioni. Difatti secondo la Commissione Gallo il sistema delle compartecipazioni, consistente nella fissazione di una frazione di gettito di tributi erariali da attribuire alle regioni (ovvero la devoluzione dell'intero gettito), andrebbe rafforzato per ottenere sia una qualche maggiore autonomia, ma soprattutto per ottenere una certezza di entrate, una migliore perequazione e un più generale coinvolgimento dell'ente nelle dinamiche nazionali.

un'espressione di vera e propria autonomia¹⁸² (ma semmai di dipendenza)¹⁸³. In altre parole sembra possibile qualificare come autonomia tributaria quella capacità dell'ente di emanare norme giuridiche tali da disciplinare i tributi locali, eventualmente insieme alla legge dello Stato¹⁸⁴. In ogni caso, pare senz'altro opportuno dare conto dell'impostazione¹⁸⁵ (fattasi avanti tra la fine degli anni settanta e gli anni ottanta)¹⁸⁶ secondo cui l'autonomo potere di indirizzo politico-amministrativo presupporrebbe — per potersi concretamente estrinsecare — la capacità dell'ente locale di essere autosufficiente¹⁸⁷ quanto ai mezzi di finanziamento degli obiettivi che (liberamente)

¹⁸² Si ritiene infatti che la semplice devoluzione (in tutto o in parte) del gettito di un tributo all'ente locale costituisce elemento necessario ma non sufficiente ai fini della qualificazione, in tal senso DEL FEDERICO, *I lineamenti della nuova finanza locale ed i relativi margini di autonomia statutaria*, in *Riv. dir. fin.*, 1992,1, 81; contro CASSESE, *Il finanziamento delle regioni. Aspetti costituzionali*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1963, 336, secondo il quale per identificare la natura locale o erariale di un tributo è sufficiente accertare la devoluzione del gettito. Detta tesi risulta criticata da F. GALLO, *L'autonomia tributaria degli enti locali*, cit., 13, nota 9 e da DE MITA, *Autonomia finanziaria e potestà tributaria delle regioni a statuto normale*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1963, I, 512-513. Recentemente è stato sul punto osservato che attribuire agli enti locali il gettito dei tributi istituiti e disciplinati dallo Stato, non solo si pone su un piano diverso dall'autonomia tributaria, ma ne rappresenta in certo senso la negazione, sottraendo all'ente quella potestà di imposizione che di tale autonomia costituisce lo strumento espressivo e finendo necessariamente col deresponsabilizzare gli amministratori degli enti nell'esercizio del loro mandato. Cfr. MARINI, *Contributo allo studio dell'imposta comunale sugli immobili*, Milano, 2000, 7.

¹⁸³ Dai concetti di autonomia finanziaria e tributaria sembrano infatti potersi derivare alcune distinzioni teoriche in tema di tributi delle regioni: Con l'espressione "tributo proprio" pare infatti potersi intendere quei tributi che l'ente locale ha la potestà di istituire e disciplinare direttamente e rispetto ai quali l'ente stesso costituisce soggetto attivo del rapporto tributario; con l'espressione "tributo proprio assimilato" sembra potersi intendere il tributo istituito — nei suoi aspetti fondamentali — dalla legge statale, anche se poi regolamentato, per taluni aspetti applicativi (es. aliquote, poteri di accertamento e riscossione), dalla legge regionale; con l'espressione "tributo derivato" sembra potersi intendere le quote di tributi erariali attribuite all'ente locale, in questo caso si ritiene di poter affermare che nessun potere normativo sia attribuito alla regione nella gestione del rapporto tributario d'imposta. Tutti e tre i tipi di tributo appena menzionati concorrono al finanziamento degli enti locali.

¹⁸⁴ Sul tema dell'autonomia tributaria, seppur con riferimento alle regioni statuto speciale, si veda altresì, da ultimo, FICARI, *Prime note sull'autonomia tributaria delle Regioni a Statuto speciale (e della Sardegna in particolare)*, in *Rass. trib.*, 2001, 1286 ss., il quale — appunto — definisce l'autonomia tributaria in un rapporto di specie a genere rispetto all'autonomia finanziaria, in quanto attinente al momento del reperimento delle risorse mediante uno sviluppo dinamico che si coglie dalla creazione dello strumento giuridico (ovvero dalla norma) in base alla quale l'ente riesce a prevedere l'astratto reperimento delle risorse così come pure la concreta individuazione delle stesse. La medesima dottrina rileva altresì che le regioni sono così in grado di reperire risorse aggiuntive a quelle già eventualmente ricevute dallo Stato.

¹⁸⁵ Che si basa su di una interpretazione estensiva del combinato disposto degli artt. 5 e 128 Cost..

¹⁸⁶ Su cui F. GALLO, *L'autonomia tributaria degli enti locali*, Bologna, 1979, 9-33; Id. *Potestà impositiva e sviluppo delle autonomie locali*, in *Economia e lavoro*, 1979, 141-147; Io., *La ripartizione dell'imposizione tributaria fra lo Stato e gli enti locali*, in *Riv. dir. fin.*, 1981, I, 79-85; PARRAVICINI, *I soggetti attivi della finanza pubblica: lo Stato e gli enti politici minori*, op. cit., 362-369; LONGO, *Autonomia tributaria e finanza locale*, in *Tributi*, 1978, n.9, 27 ss.; MAJOCCHI, *Il finanziamento degli enti locali e l'autonomia impositiva*, in *Riv. dir. fin.*, 1987, I, 434-436; ALLEGRETTI, PABUSA, *Comm. della Cost.*, Branca, op. cit., 396 Ss.; D'AMATI, "Distinzione" e "coordinamento" nel sistema della finanza locale italiana, op. cit., 13-15.

¹⁸⁷ Il concetto di autosufficienza finanziaria presuppone difatti che in corrispondenza delle competenze e delle funzioni che spettano ad un determinato ente vi debba anche essere la capacità dell'ente medesimo di procacciarsi le risorse necessarie per l'esercizio delle stesse. Tale sufficienza di mezzi — per potersi parlare di autonomia finanziaria — dovrebbe poi essere tendenzialmente istituzionalizzata in maniera pressoché stabile, di talché possa svolgersi un minimo di programmazione, affrancando quindi l'ente dalle altrui ingerenze. Cfr.

DE SIERVO, ORSI BATTAGLINI, SORACE e ZACCARIA, *Note in tema di finanza regionale*, in *Riv.*

persegue¹⁸⁸, autodeterminando quindi le proprie entrate: sia tributarie¹⁸⁹ che extratributarie¹⁹⁰. Oltre ciò deve però sin da ora, necessariamente, aggiungersi¹⁹¹ che l'autodeterminazione delle entrate non è, da sola, sufficiente a qualificare l'autonomia politico- amministrativa, giacché questa presuppone anche una certa autonomia pure sul versante della spesa¹⁹². In altre parole solo gestendo i tributi propri nelle varie fasi della loro istituzione, quantificazione, accertamento e riscossione, l'ente locale sarebbe effettivamente in grado di finanziare gli obiettivi che si è posto e quindi (in tal caso) potrebbe dirsi dotato di autonomia¹⁹³. E comunque evidente che tale prerogativa — di autonormazione a livello tributario¹⁹⁴ — non può che estrinsecarsi nel rispetto del principio della riserva di legge (di cui all'art.23 Cost.) che comunque regola i tributi in quanto prestazioni patrimoniali imposte¹⁹⁵ e ciò di norma, a livello di enti locali, avviene attraverso lo strumento della legge regionale ovvero attraverso lo strumento deliberativo di natura regolamentare¹⁹⁶. Deve a questo punto anticiparsi, che la nostra

trim. dir. pubbl., 1971, 715 ss..

¹⁸⁸ Sull'autonomia finanziaria quale sufficienza di mezzi si veda pure DE MITA, *La potestà tributaria delle regioni a statuto ordinario*, in *Problemi economici e finanziari delle Regioni*, Milano, 1966, ora anche in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 1991, 335, secondo cui: "E' fin troppo evidente che, se si riconoscono o si attribuiscono ad un ente delle funzioni, bisogna necessariamente pensare, a voler esser seri, agli strumenti per poterle espletare. Da questo punto di vista, si parli o non si parli di autonomia, l'aspetto finanziario, inteso come sufficienza di mezzi, è implicito".

¹⁸⁹ La stessa dottrina amministrativistica già da tempo sosteneva infatti che tra le più rilevanti manifestazioni dell'autarchia vi fosse l'attribuzione agli enti minori della potestà tributaria, così CASSESE, *Autarchia*, in *Enc. dir.*, IV, Milano, 1959, 329 ss., analogamente TREVES, *Autarchia, autogoverno autonomia*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1957, 277-292.

¹⁹⁰ Difatti, come autorevolmente osservato, "le autonomie locali decadono quando il finanziamento degli enti locali dipende largamente dai sussidi del governo centrale", così STEVE, *Lezioni di scienza delle finanze*, Padova, 1976, 425.

¹⁹¹ Anticipando quanto si osserverà in seguito.

¹⁹² Almeno con riferimento ai mezzi finanziari autonomamente reperiti.

¹⁹³ Difatti, esistenza e sufficienza di mezzi finanziari, così come la loro stabilità (intesa anche quale predeterminazione normativa), sembrano elementi caratterizzanti l'autonomia finanziaria. In tal senso PUTZOLU, *L'Autonomia tributaria degli enti territoriali*, cit., 17. Il quale — in tema di non esaustività dell'autonomia finanziaria al fine di accertare l'autonomia politico-amministrativa — sembra poi aggiungere che nel caso in cui un ente, rispetto alle proprie funzioni e attribuzioni, riceva mezzi sufficienti e predeterminati, ma vincolati a specifiche destinazioni, non sembra potersi considerare dotato di autonomia (politico- amministrativa), sembrando piuttosto un esecutore di decisioni altrui.

¹⁹⁴ Con tale espressione intendiamo riferirci alla facoltà che l'ente ha (quanto meno tendenzialmente) di scegliere liberamente, quale sia il più rispondente alle sue esigenze tra i vari mezzi di procacciamento delle risorse necessarie per raggiungere gli obiettivi che si è posto, quindi — nell'attuale esperienza — anche autodeterminando le proprie entrate di natura tributaria.

¹⁹⁵ Sul tema specifico si veda: M. INGROSSO, *Brevi note su un recente studio in tema di autonomia tributaria degli enti locali*, in *Riv. dir. fin.*, 1980, I, 475-481; in generale, sulla riserva di legge, si veda tra i lavori più recenti, GRIPPA SALVETTI, *Riserva di legge e delegificazione nell'ordinamento tributario*, Milano, 1998. Si noti comunque che la potestà normativa di imporre tributi, a livello locale, si esplica mediante strumenti deliberativi aventi natura regolamentare.

¹⁹⁶ Il quale riassume in se stesso quei principi di autoimposizione — su base locale — espressi dal brocardo: "*no taxation without representation*", giacché il regolamento dovrebbe essere espressione, seppur indiretta, della volontà (o comunque dell'accordo) della comunità dei consociati nell'introdurre un determinato tributo. Tale autonomia tributaria, consistente nella c.d. autonormazione, è comunque tenuta distinta dall'esercizio del potere di dare attuazione a provvedimenti legislativi, svolgendo in questo caso l'ente. locale una funzione più che altro di riscossione nell'ambito della finanza statale. In tal senso TOSI, *Finanza locale, op. cit.*, 148, come pure MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1989, 86 ss., 666 ss.; F. GALLO, *Le prospettive di riforma dell'imposizione locale, op. cit.*, 1ss-159. Sul rapporto tra legge statale tributaria e delibera consiliare istitutiva di tributi si veda anche TRIMELONI, *Note su "autonomia finanziaria" e "autonomia tributaria" nel sistema normativo dei*

Costituzione¹⁹⁷ solo da qualche anno¹⁹⁸, sembra aver previsto un esplicito riconoscimento dell'autonomia tributaria degli enti locali quale presupposto essenziale dell'autonomia politico-amministrativa degli stessi¹⁹⁹. Per cui lo *status quo ante* sembra dunque esser stato la causa del dibattito dottrinale di cui si è fatto cenno²⁰⁰ (cioè fino a prima della modifica costituzionale del 2001), poi risoltosi nell'ammissione di un, solo implicito, riconoscimento dell'autonomia tributaria come fondamentale espressione dell'autonomia politica²⁰¹, e ciò anche in funzione delle teorie politiche ed economiche fattesi largo in epoca recente²⁰².

comuni, in *Riv. dir. fin.*, 1975, II, 293 ss.. Nel caso quindi in cui l'ente locale svolga le funzioni delegate ora accennate (in tema di riscossione) vi è chi ha ritenuto che gli enti locali agiscano addirittura quali concessionari dello Stato per la riscossione dei tributi, dovendosi più propriamente parlare di organizzazione impropria della pubblica amministrazione, così CASSESE, *Autarchia*, *op. cit.*, 329; PALEOLOGO, *Organizzazione amministrativa*, in *Enc. dir.*, XXX, Milano, 1981, 135-151.

¹⁹⁷ Ma questa sembra essere stata una scelta consapevole del Costituente che avrebbe demandato al legislatore ordinario di regolare concretamente, il rapporto tra potestà normativa statale e regionale in funzione delle esigenze di tempo in tempo emergenti.

¹⁹⁸ Si veda sul punto il nuovo testo dell'art.119 Cost. il quale prevede che i comuni, le province, le città metropolitane e le regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa, aggiungendo *poi* che i medesimi hanno altresì risorse autonome e, in particolare le regioni, stabiliscono ed applicano tributi ed entrate propri oltre a disporre di compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile alloro territorio.

¹⁹⁹ Con riferimento all'assetto anteriore alla riforma del 2001 si veda anche TOSI, *Finanza locale*, *op. cit.*, 148; INTERDONATO, *Tributi regionali*, *cit.*, 187 e GIOVANARDI, *Tributi comunali*, in *Dig. IV, Discipi. Privat.*, voi. XVI, 149; 152. Quest'ultimo — sempre riferendosi al Sistema anteriore alla riforma del Titolo V della Costituzione — sotto il profilo strettamente giuridico osserva che l'autonomia riconosciuta dalla Costituzione agli enti locali minori è essenzialmente di tipo politico-amministrativo e potrebbe essere (in astratto) raggiunta indipendentemente dall'autonomia tributaria. Da ciò deriverebbe quindi che il legislatore ordinario non sarebbe obbligato a legiferare in modo tale da lasciare un qualche spazio alla potestà locale di autodeterminazione delle entrate tributarie; per cui l'eventuale opzione del legislatore ordinario per una finanza totalmente derivata, non costituirebbe violazione di alcuna norma giuridica di rango costituzionale e, in quanto tale, sarebbe pienamente legittima.

²⁰⁰ Sicuramente più acceso per quanto attiene alla finanza di comuni e province, in quanto non dotati di alcuna potestà normativa.

²⁰¹ Ritengono, sulla base dell'interpretazione del dettato costituzionale, che dall'autonomia d'indirizzo politico-amministrativo non possa non discendere il riconoscimento di effettivi e concreti poteri d'intervento nel processo di istituzione e disciplina dei tributi locali:

F. GALLO, *L'autonomia tributaria degli enti locali*, Bologna, 1979, 12; Io., *La ripartizione dell'imposizione tributaria tra lo stato e gli enti locali*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1981, I, 79; Io., *Le prospettive di riforma dell'imposizione locale*, in AA.VV., *L'autonomia impositiva degli enti locali*, Padova, 1983, 156; D'AMATI, *Finanza locale*, in *Nov. Dig. It., App.*, III, Torino, 1982, 748; Io., *L'autonomia finanziaria delle regioni: dalla negazione al federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, I, 1999, 11; MAJOCCHI, *Il finanziamento degli enti locali e l'autonomia impositiva*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1987, I, 435; P. RUSSO, *Finanza regionale e questione fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, I, 887; PIJZOLU, *L'autonomia tributaria degli enti territoriali*, Padova, 1996, 119; TuNdo, *La potestà regolamentare dei comuni: alcune ipotesi "di confine"*, in *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, *Atti del Convegno: "I settant'anni di Diritto e Pratica Tributaria"*, Padova, 2000, 515 ss. Per coloro che invece ritengono sussistente l'autonomia politico-amministrativa indipendentemente dall'autonomia tributaria si veda: FANTOZZI, *Tributi regionali*, in *Nov. Dig. It.*, XIX, Torino, 1973, 828; GRANELLI, *La finanza locale nell'ambito della riforma tributaria*, in *Boll. trib.*, 1974, 2012; LORENZON, *Tributi locali*, in *Enc. dir.*, XLV, Milano, 1992, 134; DEL FEDERICO, *I lineamenti della nuova finanza locale e i relativi margini di autonomia statutaria*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1992, I, 65; Io., *I principi costituzionali in materia di finanza locale*, in *Tributi*, 1994, 381; ID., *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, 1994, 128; TOSI, *Finanza locale. Profili giuridici*, Milano, 1989, 13-14; ID., *Finanza locale*, in *Dig. IV, disc. privat.*, *sez. comm.*, *cit.*, 148; BAGGIO, *Riflessioni e proposte in tema di decentramento fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, I, 754; GIOVANARDI, *Tributi comunali*, in *Dig. IV, disc. privat.*, *sez. comm.*, XVI, Torino, 1999, 152.

²⁰² Nel senso del c.d federalismo fiscale a costituzione invariata.

Tale impostazione — in ordine all'accennata concezione che vede l'autonomia tributaria²⁰³ quale (uno dei fattori di) irrinunciabile espressione di piena autonomia politico-amministrativa²⁰⁴ — e che principalmente si fonda sul disposto di cui all'art.5 Cost., non ha trovato tuttavia unanimi consensi in dottrina²⁰⁵. Vi è infatti anche chi, facendo leva sulla diversità di portata fra i concetti di autonomia tributaria e autonomia finanziaria²⁰⁶, ha anzitutto escluso (quanto meno nel caso limite sopra accennato²⁰⁷) che l'autonomia tributaria potesse caratterizzare l'autonomia politico-amministrativa dell'ente locale²⁰⁸, la cui auto-sufficienza economico-finanziaria avrebbe potuto essere raggiunta anche facendo a meno dello strumento tributario²⁰⁹. Secondo tale corrente di

²⁰³ Occorre ora precisare che l'autonomia tributaria può a sua volta scomporsi in due differenti momenti: la produzione di norme impositive (intesa quale potere di autonormazione); l'applicazione di norme impositive (intesa quale potere di accertamento e riscossione); su cui MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1981, 90; 110; Id., *Premessa per una teoria della potestà impositiva*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1967, 264 ss.. Con riferimento alla cd. autonormazione deve poi ulteriormente verificarsi se si possa intendere espressione di autonomia tributaria la mera manovra sulle aliquote di un'imposta altrove regolata. Nell'accezione accolta nel testo, che presuppone un sistema misto di potestà tributaria concorrente tra Stato ed ente locale, tale modalità riduttiva di intendere il potere normativo pare, in linea generale, non proprio correttamente interpretare la nozione di autonomia tributaria: difatti, le imposte introdotte a livello statale a seguito della riforma (es. Iciap) che consentivano ai comuni un mero e limitato intervento in tema di aliquote non sono state ritenute come espressive di un effettivo potere di autonomia tributaria. Tornando ora alla fase della produzione delle norme impositive rispetto alla fase dell'applicazione delle stesse, pare senz'altro condivisibile l'osservazione che il primo dei due momenti suddetti, per i suoi riflessi sul contenuto e sulla portata del concetto di autonomia *tout court*, di per sé riveste rilievo assorbente rispetto al secondo, cfr. PUTZOLU, *L'autonomia tributaria*, cit., 5. Per quanto attiene alla potestà normativa di imposizione, poiché essa consiste nella individuazione e definizione legale di fattispecie tributariamente rilevanti, occorre senz'altro — stante la riserva di cui all'art.23 Cost. (peraltro di tipo relativo) — tenere concettualmente distinti i casi dell'autonomia tributaria delle regioni (che hanno autonoma potestà normativa), rispetto ai casi dei comuni e delle province (che invece ne sono privi). Anche se pare altresì opportuno parlare di potestà normativa in senso stretto e in senso ampio, giacché anche comuni e province sono in grado di produrre (entro determinati limiti) norme tributarie in ragione di una loro autonomia.

²⁰⁴ L'impostazione dottrinale a cui si è appena fatto cenno pare quindi esaltare il principio autonomistico contenuto nella nostra Carta fondamentale anche se, non sempre, è stato possibile riscontrare a livello positivo (cioè Sub-costituzionale) un'adeguata rappresentazione normativa del suddetto principio. Sull'art.5 Cost. si veda ESPOSITO, *Autonomia locale e decentramento amministrativo nell'art.5 della Costituzione*, ore in *La Costituzione italiana. Saggi*, Palermo, 1954, 67 ss.; GROSSO, *Note sull'autonomia locale*, in *Giur. it.*, 1967, IV, 97 ss. il quale dà conto di alcuni interventi giurisprudenziali nel senso della portata precettiva contenuta nell'art.5 predetto riguardo alla struttura dello Stato.

²⁰⁵ Vi è infatti chi ha ritenuto tale art.5 Cost. alla stregua di un principio privo di reale portata precettiva, contenente direttive generiche, di rilevanza quasi esclusivamente politica e, come tali, ininfluenti a modellare il contenuto delle autonomie locali, per maggiori riferimenti sul punto, come anche per una critica a tale impostazione negatoria, si veda pure PIZZOLU, *L'autonomia tributaria*, cit., 10 ss., il quale sembra addirittura rivalutare il predetto art.5 sino a farlo assurgere al rango di fondamentale canone di interpretazione di tutta la normativa costituzionale riguardante l'autonomia locale.

²⁰⁶ Sulla cui differenza concettuale si richiama quanto fino ad ora osservato nel corso del presente paragrafo.

²⁰⁷ Cioè nel caso di finanziamento dell'ente solo attraverso entrate extratributarie.

²⁰⁸ Si ricorda che per altra parte di dottrina, l'imposizione tributaria, oltre a consentire il reperimento di risorse, certamente influenzando sui comportamenti dei consociati, è in grado di orientare il raggiungimento di determinati fini.

²⁰⁹ Tra le entrate extratributarie in grado di finanziare gli enti locali si segnalano, ad esempio, i corrispettivi e le altre utilità di natura civilistica, gli introiti derivanti da rapporti di concessione e simili, i proventi per l'accensione di mutui ed altre forme di indebitamento, così TOSI, *Finanza locale, op. cit.*, 148. Il quale aggiunge poi che anche sotto il profilo patrimoniale, le modalità inerenti alla provvista dei mezzi non costituiscono mai l'ineffabile requisito dell'autonomia normativa ed organizzativa: tant'è che, anteriormente alla riforma, comuni e province pur disponendo di ampia autonomia tributaria non

pensiero, dunque, la capacità dell'ente locale di autodeterminare le proprie entrate — in funzione di garanzia dell'autonomia politico-amministrativa — può in linea di principio essere prospettata sia attraverso entrate tributarie che extratributarie. Inoltre — secondo lo stesso orientamento — pure il dettato costituzionale, beninteso nel suo assetto antecedente alla riforma del Titolo V della Costituzione²¹⁰, si limiterebbe, ad attribuire agli enti locali un ruolo caratterizzato di autonomia essenzialmente organizzativa^{211/212}. Conseguentemente, secondo detta impostazione, spetta al legislatore ordinario (nel rispetto del principio della riserva di legge) stabilire il grado di autonomia finanziaria e tributaria degli enti locali e ciò — come osservato — con dosaggi graduabili all'interno dell'antitetica contrapposizione tra finanza completamente derivata e finanza completamente autonoma, in funzione dell'ideologia politico-economica al momento dominante²¹³.

erano in grado di tradurre tale prerogativa in adeguata azione amministrativa, così come originata da un'autonomia politica a livello locale. Analoghe considerazioni erano *state* poi autorevolmente svolte pure da MICHELI, *Autonomia e finanza degli enti locali*, *op. cit.*, 530 e da MARONGIU, *Riflessioni a margine dell'autonomia impositiva dei comuni*, in *Dir. prat. trib.*, 1988, 1, 1310. Deve però osservarsi che oggi tale obiezione pare più formalistica che dotata di una effettiva sostanza, giacché nella attuale realtà dei fatti gli enti pubblici reperiscono la maggior parte delle loro entrate attraverso l'uso dello strumento tributario, di cui non sembra potersi fare a meno se non a prezzo di irrigidire le entrate di bilancio. Inoltre, la sostituibilità delle entrate da tributi con entrate da indebitamento, in un'ottica dinamica, pregiudicherebbe gravemente la capacità futura dell'ente di sopperire con risorse proprie alle sue necessità. In tal senso si veda anche PUTZOLU, *L'autonomia tributaria*, *cit.*, 19.

²¹⁰ Su cui M.S. GIANNINI, *Autonomia (teoria generale e diritto pubblico)*, in *Enc. dir.*, IV, Milano, 1959, 356-266; VANDELLI, in BARTOLE, MASTRAGOSTINO e VANDELLI, (cur.), *Le autonomie territoriali*, Bologna, 1984, 230-231; ALLEGRETTI e PABUSA, *Comm. della Cost. Branca, op. cit.*, 369-376.

²¹¹ Gli Stessi regolamenti — quali atti amministrativi normativi — rivestono infatti una posizione secondaria nella gerarchia delle fonti all'interno dell'ordinamento generale. Sul tema si veda IACCARINO, *Comune (diritto vigente)*, in *Enc. dir.*, VIII, Milano, 1961, 178-179; VIRGA, *Diritto amministrativo — Amministrazione locale*, 30, Milano, 1988, 7 Ss.. Tendono altresì a negare la rilevanza dell'autonomia finanziaria (*rectius*: tributaria) quale espressione dell'autonomia politico-amministrativa degli enti locali, sulla base degli stessi lavori preparatori, pure BERTOLISSI, *L'autonomia finanziaria regionale, op. cit.*, 173 ss.; ALLEGRETTI, PABUSA, *Comm. della Cost. Branca, cit.*, 337-356, ove ulteriori richiami. Analogamente nel diritto tributario per la tesi dubitativa MICHELI, *Autonomia e finanza degli enti locali, op. cit.*, 538; GRANELLI, *La finanza locale nell'ambito della riforma tributaria*, in *Boll. trib.*, 1974, 2011- 2012; FEDELE, *Problemi attuali della finanza locale, op. cit.*, 161-169, il quale osserva addirittura che sarebbe vero il contrario, cioè che l'autonomia normativa ed organizzativa impone autonomia di spesa (e non autonomia tributaria) allorché l'indirizzo politico amministrativo non può attuarsi se non attraverso la destinazione delle proprie risorse alle finalità dall'ente stesso individuate, In senso conforme pure BARETTONI ARLERI, *Aspetti finanziari e contabili delle autonomie locali, op. cit.*, 27-29; Dus, *Problemi giuridici in tema di finanza locale, op. cit.*, 409-429; BERLIRI, *Note sul problema della finanza locale: difetti dell'attuale sistema*, in *Giur. imp.*, 1960, III, 520. Quest'ultimo dubita dell'autonomia tributaria come caratteristica fondamentale di quella politica, giacché l'autonomia presuppone la libertà di disporre come meglio si crede dei beni di cui si ha la disponibilità (c.d. autonomia di spesa), ma non postula che tali beni debbano provenire da una fonte piuttosto che da un'altra (c.d. autonomia finanziaria), né che vi sia una inscindibile correlazione tra coloro che risentiranno del vantaggio della spesa pubblica e coloro che sono chiamati a sopportarla.

²¹² Nel senso che gli enti locali sarebbero titolari, nel sistema dei pubblici poteri, di una Posizione autonoma e distinta rispetto sia a quella dello Stato, sia a quella degli altri enti.

²¹³ Così TOSI, *Finanza locale, op. cit.*, 149. Riguardo al ruolo delle autonomie locali deve altresì più in generale osservarsi che attualmente, secondo autorevole dottrina costituzionalista, esse rappresentano una forma di democrazia e partecipazione dal basso. In tal senso MORTATI, *Istituzioni di diritto pubblico*, Padova, 1975, 148 Ss.; BARILE, *Istituzioni di diritto pubblico* III ed., Padova, 1978, 9 ss.. E questo non può che essere il quadro entro il quale collocare l'esame della problematica relativa al portato dell'autonomia finanziaria e tributaria degli enti locali.

Deve però rilevarsi che, prima di occuparci delle conseguenze in tema di finanza pubblica originate dalla recente riforma del Titolo V della Costituzione, — come peraltro già osservato — ormai la pressoché unanime maggioranza della dottrina tende a ravvisare una stretta e indefettibile corrispondenza biunivoca tra autonomia di indirizzo politico e autonomia finanziaria dell'ente territoriale minore: nel senso che la prima implica e presuppone necessariamente la seconda, tenuto conto del ruolo strumentale svolto da quest'ultima per la concreta attuazione delle scelte operate dall'ente suddetto in sede di governo locale²¹⁴.

A conclusione di questo paragrafo può quindi osservarsi come gli enti locali risultino tutti dotati²¹⁵ di una qualche autonomia normativa²¹⁶ (quale piena 'estrinsecazione di autonomia politico- amministrativa), specialmente nel nuovo assetto costituzionale, di cui non sembra corretto ignorare l'esistenza con specifico riferimento al settore tributario, a meno di non rinvenire una qualche fonte normativa di tale esclusione²¹⁷. E l'esistenza di una tale fonte, a sua volta, sembra oggi potersi escludere²¹⁸. Deve altresì rilevarsi, che l'autonomia tributaria²¹⁹ presuppone il concreto esercizio del potere

²¹⁴ Così, testualmente, P. RUSSO, *Finanza regionale e questione fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, I, 886, il quale aggiunge che "altrimenti detto: non sembra revocabile in dubbio che l'art.5 Cost. costituisce l'espressione inequivocabile della volontà del costituente di attribuire agli enti locali un ruolo operativo attivo nel contesto organizzativo statale, in modo da investirli di un potere di autodeterminazione del proprio indirizzo politico-amministrativo anche in un'ottica di collaborazione/coordinamento con lo Stato per la realizzazione dei fini ritenuti essenziali da parte di quest'ultimo. Se così è, diventa altresì consequenziale e necessitato il riconoscimento agli enti medesimi di un'autonomia sul versante finanziario, ovverosia della libera disponibilità dei mezzi occorrenti per l'esercizio effettivo delle funzioni attribuite alla loro competenza". Sul tema si veda altresì quanto osservato da F. GALLO, *Rilievi critici sulle proposte di federalismo fiscale contenute nel progetto di riforma costituzionale elaborato dalla c.d. Commissione "bicamerale"*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, 443, ove si sottolinea che la coerenza rispetto ai valori autonomistici, impone l'attribuzione di una ampia potestà normativa (sub) primaria alle regioni, che devono appunto essere messe in grado di stabilire ed applicare tributi propri, anche istituiti esercitando una potestà normativa piena ed individuandoli in quelli che sono destinati a finanziare competenze regionali, da incorporarsi nel loro presupposto. Questo peraltro, sembra l'assetto sistematico emerso a seguito della intervenuta riforma del Titolo V della Costituzione.

²¹⁵ Chi più chi meno. Agli estremi abbiamo infatti le regioni a statuto speciale, da un lato, e i comuni, dall'altro.

²¹⁶ Che per comuni e province assume per lo più forma regolamentare. Sul punto secondo POTITO, *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1981, 674, si può parlare di potestà normativa regolamentare in capo al comune solo quando lo stesso interviene con norma regolamentare nel processo di regolamentazione (appunto) degli elementi costitutivi del rapporto d'imposta; nel caso in cui, invece, all'ente minore sia devoluto soltanto il potere di istituire il tributo, disciplinato peraltro in tutti i suoi dettagli da una norma primaria, l'ente minore non eserciterebbe alcuna potestà normativa, ma soltanto una potestà amministrativa, ponendo in essere un atto amministrativo generale, cioè un atto che si rivolge ad una generalità di c,asi e di persone.

²¹⁷ MS. GIANNINI, *Sulle autorizzazioni a istituire tributi*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1975, I, 252 ss..

²¹⁸ Nel senso che non sembra potersi riscontrare la fonte di una tale esclusione. Sul tema si veda PUTZOLU, *L'Autonomia tributaria*, cit., 20 ss. il quale poi osserva che l'autonomia tributaria si palesa quindi come componente essenziale dell'autonomia finanziaria che, a sua volta, va considerata come indispensabile condizione di autonomia politica dell'ente. Sul punto si vedano anche MICHELI, *L'autonomia finanziaria degli enti locali*, op. cit., 523; 526 Ss.; F. GALLO, *Brevi riflessioni sull'autonomia tributaria delle regioni*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1975, I, 252 Ss.; In., *L'autonomia tributaria degli enti locali*, Bologna, 1978, il Ss.; Id., *L'autonomia tributaria degli enti locali e l'imposta sui cespiti immobiliari*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1982, I, 384; De MITA, *Autonomia finanziaria e potestà tributaria delle regioni a statuto normale*, in *Problemi economici e finanziari delle Regioni*, Milano, 1966, 111 ss.; Io., *Autonomia finanziaria e potestà tributaria delle regioni*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1963, 496; PALADIN, *Diritto regionale*, 11, Padova, 1976, 160-161.

²¹⁹ Sembra opportuno ora richiamare la già accennata distinzione tra autonomia tributaria ed autonomia impositiva, intendendosi con la prima espressione il potere dell'ente locale di emanare norme giuridiche

normativo in campo tributario, non sostanziantesi quindi né nella mera devoluzione all'ente locale di tutto o parte delle quote di gettito di un tributo erariale²²⁰, né sostanziantesi in un'attività normativa limitata ai soli aspetti applicativi del rapporto d'imposta²²¹ e, fors'anche, nemmeno limitata agli aspetti sostanziali ove questi siano in buona parte già rigidamente determinati dalla legge statale²²². Si ritiene pertanto corretto sottendere al concetto di autonomia (normativa nella materia) tributaria il riconoscimento di un potere legislativo, inteso appunto come potere di istituire e regolare (sotto il profilo dinamico) il rapporto giuridico d'imposta nei suoi elementi essenziali²²³.

tributarie nel rispetto del principio di cui all'art.23 Cost. e con la seconda il potere-dovere dell'ente di compiere atti volti alla realizzazione della Concreta pretesa dell'ente stesso alla prestazione tributaria e che può spettare anche ad enti a cui non compete la potestà normativa tributaria. In tal senso MICHELI, *Premesse per una teoria dell'imposizione*, in *Riv. dir. fin.*, 1967, I, 266; CAPACCIOLI, *L'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1966, I, 30; PARLATO, *L'accertamento dei tributi locali*, in AA.VV., *Autonomia impositiva degli enti locali — Atti del Convegno di Taormina, 26-27 marzo 1982*, Padova, 1983, 186-187, 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, 1994, 103.

²²⁰ Giacché non sembrerebbe di potersi parlare di tributi locali (né tantomeno di autonomia tributaria) ma di tributi erariali il cui gettito sia devoluto agli enti locali, spesso allo scopo (più o meno dichiarato) di sopperire al venir meno di alcune forme di trasferimento erariale di risorse finanziarie.

²²¹ Come ad esempio con riferimento alle fasi dell'accertamento o della riscossione.

²²² Vedremo infatti nel prosieguo come non possa dirsi rappresentare una qualche forma di autonomia normativa in campo tributario (quanto meno in senso stretto) la mera determinazione delle aliquote d'imposta (aspetto sostanziale del tributo), tanto più quando queste siano già identificate entro un limite minimo e massimo da parte della legge statale. Difatti è possibile riconoscere che l'autonomia tributaria è massima se comprende il potere di istituire il tributo, di determinarne la misura fissandone l'aliquota, di prevedere particolari regimi di favore, determinate franchigie agevolazioni o esenzioni; sarà invece più ridotta se comprende solo il potere di dimensionamento del tributo; mentre verrà meno qualora sia escluso ogni potere normativo anche se il gettito sia devoluto all'ente locale, In tal senso MARINI, *Contributo allo studio dell'imposta comunale sugli immobili* Milano, 2000, 8; come pure: F. GALLO, *La ripartizione dell'imposizione tributaria tra lo Stato e gli enti locali*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1981, I, 81; FANTOZZI *I tributi regionali* cit. 828-829. DE MITA, *Autonomia finanziaria e potestà tributaria delle regioni a statuto normale*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1963, I, 511; GRANELLI, in *W Autonomia impositiva degli enti locali*, cit., 286 e FEDELE, *La potestà normativa dell'ente locale*, in *Fin.loc.*, 1998, 14-15.

²²³ Con l'attività di normazione degli elementi necessari del rapporto giuridico d'imposta intendiamo riferirci alla regolamentazione (quanto meno) dei soggetti passivi, del presupposto, della base imponibile e dell'aliquota d'imposta. Ritiene che l'unico potere espressivo dell'autonomia tributaria è quello normativo di imposizione, F. GALLO, *La ripartizione dell'imposizione tributaria tra lo Stato e gli enti locali*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1981, I, 81.

Secondo recente dottrina diverse sono le varie forme di espressione dell'autonomia tributaria. Sarebbero ipotizzabili:

a) interventi che si limitino a differenziare, nell'ambito regionale, l'incidenza quantitativa di imposte erariali mediante scelte che definiscono la misura dell'aliquota oppure a prevedere addizionali ad imposte erariali;

b) interventi maggiormente significativi quali: 1) quello, privo di effetti innovativi nel sistema, di trasformare in tributi propri delle regioni, forme di tributi originariamente propri dello Stato e, soprattutto; c) quello che si concretizza nella diretta espressione del potere di istituzione di tributi propri al fine del reperimento di maggiori risorse rispetto a quelle a disposizione delle regioni a seguito dei trasferimenti erariali e delle compartecipazioni alle imposte erariali stesse. Così FICARI, *Prime note sull'autonomia tributaria delle Regioni a Statuto speciale*, cit., 1293.

9. L'altro elemento caratterizzante l'autonomia politico-amministrativa: l'autonomia di spesa.

Al di là della adesione a questa o quella scuola di pensiero²²⁴, sembra non potersi dubitare del fatto che se è l'autonomia di spesa (e non l'autonomia tributaria) a caratterizzare l'autonomia politica²²⁵, allora questa deve potersi esplicare facendo affidamento su sufficienti mezzi finanziari²²⁶ da destinare all'espletamento delle funzioni istituzionali dell'ente medesimo²²⁷, indipendentemente dal fatto che i mezzi siano reperiti attraverso entrate tributarie ovvero extratributarie²²⁸. L'esigenza del perseguimento dell'equilibrio finanziario (certamente da raggiungere, a meno di non mettere in pericolo la stessa sopravvivenza dell'ente) postula una corretta programmazione e pianificazione, la quale da un lato, presuppone la graduazione dei bisogni e degli interessi della collettività e dall'altro identifica i mezzi per la necessaria copertura finanziaria²²⁹ dei costi correlati ai servizi pubblici prestati²³⁰. Dunque, per quanto attiene ai rapporti tra autonomia finanziaria e autonomia tributaria, non sembra potersi negare come la seconda non sia altro che una specificazione della prima²³¹, di

²²⁴ Di cui si sono tracciate solo le linee generali.

²²⁵ Nel senso che l'ente locale deve potere autonomamente darsi degli obiettivi, anche (o forse soprattutto) in aggiunta rispetto a quelli istituzionalmente attribuitigli e — necessariamente — per poterli raggiungere non può che contare sulle proprie finanze.

²²⁶ Risulta infatti largamente accettata l'idea che per rendere effettivo il potere di rappresentanza degli enti locali rispetto al potere centrale, occorre assicurare gli enti medesimi dai condizionamenti esterni nel perseguire le proprie finalità. E ciò senz'altro comporta il riconoscimento di un sistema finanziario autonomo rispetto al potere centrale, in difetto del quale gli enti si troverebbero esposti ad una limitazione della loro libera espressione di autonomia. In tal senso D'AMÀTI, *Finanza locale*, cit., 744.

²²⁷ Ciò sembra pure riconosciuto da coloro che, autorevolmente, avevano una posizione dubitativa in ordine all'autonomia tributaria quale diretta espressione dell'autonomia politica: FEDELE, *Problemi attuali della finanza locale*, op. cit., 169-170. MICHELI, *Autonomia e finanza degli enti locali*, op. cit., 524; BUSCEMA, *Autonomia finanziaria e bisogni della collettività*, in *Finanza locale e autonomie territoriali*, Atti del Convegno di Caserta del 22-24 aprile 1988, Milano, 1988, 97; TOSI, *Finanza locale*, op. cit., 150; GIOVENCO, *Comune (diritto amministrativo)*, in *Nov. Dig. IL*, III, Torino, 1959, 825-826.

²²⁸ Come ad esempio i trasferimenti statali.

Della non stretta consequenzialità in ordine al rapporto di discendenza genetica intercorrente tra autonomia finanziaria e autonomia impositiva dà conto pure P. RUSSO, *Finanza regionale e questione fiscale*, cit., 887, anche se poi aggiunge che “si appalesa pertanto del tutto condivisibile la considerazione (...) — secondo la quale — l'affermato riconoscimento a livello costituzionale di una sfera di autonomia politico/funzionale e, conseguentemente, finanziaria agli enti pubblici territoriali (...) debba interpretarsi in senso non solo garantista ma anche e per l'appunto, responsabilizzante per gli enti medesimi. Orbene, una situazione del genere ricorre solo quando l'esercizio delle funzioni di competenza avvenga non a fronte di una totale determinazione esterna dei mezzi finanziari all'uopo impiegabili (...), bensì sia concepito come ricomprendente in sé anche un profilo di scelta politica degli strumenti utilizzabili per il reperimento dei mezzi finanziari necessari; e, dunque, implichi il riconoscimento di un'autonomia potestà impositiva dell'ente territoriale minore tale da consentire ad esso l'effettivo perseguimento di una certa politica autonoma nell'ambito del proprio territorio senza dovere subire condizionamenti ad opera dell'ente sovraordinato”, così P. RUSSO, *Finanza regionale e questione fiscale*, cit., 889.

²²⁹ Per conseguire i mezzi necessari al finanziamento delle spese l'ente esercita quindi il potere impositivo, che si identifica nella autorità ad imporre ed esigere il concorso individuale coattivo al fabbisogno finanziario complessivo con conseguente trasferimento coattivo di ricchezza dalla sfera privata a quella pubblica, così LICCARDO *Supremazia e obbedienza finanziaria*, in *Studi in onore di Victor Uckmar*, II, Padova, 1997, 768.

²³⁰ In tal senso, seppur riferito alla comunità statale, LICCARDO *Supremazia e obbedienza finanziaria* in *Studi in onore di Victor Uckmar*, II, Padova, 1997, 767.

²³¹ Cfr. POTOTSCHNIG, *Limiti Costituzionali formali all'esercizio di competenze regionali*, in *Atti dell'Convegno di studi regionali*, Padova, 19ss, 194-196.

cui forse costituisce la più importante tipologia²³².

A questo punto occorre domandarsi se la copertura della spesa necessaria a qualificare l'autonomia politico-istituzionale dell'ente possa essere assicurata da entrate *tout Court* (comprese quelle derivanti dai trasferimenti erariali), o se sia invece necessaria anche una certa autonomia tributaria. Alla domanda sembra quindi potersi dare risposta negativa anche perché, se è vero che — in un'ottica statica — entrate tributarie proprie possono essere sostituite con entrate finanziarie proprie²³³, in un'ottica dinamica si dubita che tale operazione di sostituzione non pregiudichi lo stesso equilibrio economico dell'ente²³⁴. Analogamente la sostituzione di entrate tributarie proprie con entrate derivanti da trasferimenti, purché certi e congrui rispetto alle funzioni assegnate²³⁵, non sembra — se non in teoria — assicurare quell'equilibrio necessario all'estrinsecazione dell'autonomia politica e istituzionale dell'ente²³⁶.

In altre parole è quindi la sufficienza di mezzi finanziari che consente agli enti locali di esprimere la propria autonomia, nel rispetto dei principi costituzionali in materia di autonomie locali²³⁷. Per questa via deve quindi convenirsi che solo l'autonoma *gestione* (*rectius: l'autodeterminazione*) delle entrate proprie²³⁸, o comunque la certezza e congruità delle entrate rispetto alle spese assunte, come pure la necessità di provvedere da sé ai propri bisogni, curando la corrispondenza tra entrate e spese e facendo ricadere sugli amministratori le conseguenze della gestione stessa, può contribuire, attraverso

²³² Cfr. POTOTSCHNIG, *Limiti Costituzionali formali all'esercizio di competenze regionali*, in *Atti dell'Convegno di studi regionali*, Padova, 19ss, 194-196.

²³³ Es. entrate derivanti da tributi propri sostituite da entrate derivanti dalla vendita di beni patrimoniali dell'ente, ovvero da entrate derivanti da indebitamento.

²³⁴ Potrebbe difatti verificarsi un assottigliamento della potenzialità reddituale dell'ente per effetto del venir meno di determinati cespiti, oppure a causa del peso degli interessi passivi.

²³⁵ Sembrano tra gli altri ammettere che l'autonomia politica, almeno dal punto di vista teorico, possa essere assicurata — indipendentemente dall'autonomia tributaria — attraverso trasferimenti statali, purché questi siano certi e congrui rispetto alle spese liberamente decise dall'ente: FANTOZZI, *Tributi regionali*, cit., 828; GRANELLI, *La finanza locale nell'ambito della riforma tributaria*, in *Boll. trib.*, 1974, 2012.

²³⁶ Si dubita quindi, quanto meno in un orizzonte temporale medio lungo, che le autonomie locali siano sempre in grado di ottenere i mezzi necessari alla loro politica prescindendo dalle entrate tributarie.

²³⁷ Riconosce che debbano essere assicurate all'ente locale entrate sufficienti a far fronte alle sue competenze istituzionali pure PUTZOLU, *L'autonomia tributaria degli enti territoriali*, cit. 132, anche se poi aggiunge che, quanto al criterio per la determinazione della sufficienza delle entrate, non sembrerebbe che questo possa essere individuato nella (sola) commisurazione del fabbisogno finanziario dell'ente alle singole competenze che esso svolge; cosa possibile solo se le competenze fossero vincolate negli obiettivi e nelle modalità di sviluppo ma ciò forse non sarebbe compatibile con la posizione di autonomia costituzionalmente garantita a tali enti, in senso analogo: BROSIO e LUZZATI, *La finanza*, in *I progetti di riforma: valutazioni e raffronti*, in *Le regioni*, 1978, 659 ss.. Si ritiene comunque che l'autonomia finanziaria (e l'autonomia tributaria di cui essa è parte) consente una certa autonomia di spesa, la quale caratterizza la politica e l'attività dell'ente. Caratterizzazione questa tanto maggiore quanto più l'ente locale si pone degli obiettivi ulteriori rispetto a quelli istituzionali i quali non sembrerebbero di per se stessi presupporre necessariamente l'autonomia di spesa (quanto meno nel senso della autodeterminazione delle attività caratterizzanti l'autonomia politico-istituzionale dell'ente medesimo), giacché come vi è l'attribuzione di determinate funzioni a livello locale potrebbe egualmente determinarsi un certo ammontare di mezzi per farvi fronte. Ma se è vero che la Costituzione garantisce le autonomie locali, e se è vero che queste — per poter effettivamente svolgere una loro attività politico-istituzionale in via autonoma — debbono poter avere autonomia di spesa, allora non sembra possa negarsi che non vi sarebbe effettiva autonomia senza un certo grado di autodeterminazione delle entrate, sia tributarie che extratributarie.

²³⁸ Quanto meno parzialmente.

un'effettiva autonomia, ad innalzare il livello di educazione politica dei cittadini²³⁹.

In questo senso pare quindi di potersi convenire sul come l'autonomia tributaria (di cui all'art.119 Cost.) altro non sia che un modo di essere dell'autonomia politica (di cui all'art.5 Cost.), perseguita appunto attraverso l'esercizio di un autonomo potere d'imposizione quantitativamente e qualitativamente adeguato e tale da consentire all'ente locale una qualche libertà di scelta dell'indirizzo politico e politico-amministrativo²⁴⁰.

Ciò premesso, a tal fine, occorre dunque precisare che:

(1) mezzi finanziari a disposizione delle autonomie locali debbono essere congrui rispetto alle funzioni e alle necessità dei singoli enti;

(2) debbono poter essere da questi impiegati in libertà ed autonomia, senza quindi vincoli di sorta²⁴¹;

(3) come pure debbono poter essere certi, o comunque ragionevolmente prevedibili, nel loro ammontare, termini e modalità di attribuzione²⁴².

E ciò risulta senz'altro praticabile allorché all'ente sia riconosciuta autonoma potestà normativa in campo tributario²⁴³.

Ora, indipendentemente quindi dalla giustificazione costituzionale del sistema tributario degli enti locali come espressione dei principi contenuti nel Titolo V della Costituzione così come riformato²⁴⁴, ovvero come espressione dei principi generali (di cui fra tutti sicuramente gli artt. 53 e 23 Cost.) che possono anche implicare l'attribuzione di

²³⁹ In tal senso MORTATI, *Istituzioni di diritto pubblico*, Padova, 1975, 862, con riferimento alle regioni, ma con validità trascendente nei confronti anche di comuni e province. Una finanza fondata (prevalentemente) sui trasferimenti non sembra quindi idonea né ad assicurare la gestibilità diretta delle entrate (che in quanto trasferimenti non sembrano facilmente determinabili nel *quantum* e, a volte, nemmeno *nell'an*), nè sembra idonea ad esprimere la politica dell'amministrazione locale (che è quindi privata della possibilità di intervenire con lo strumento tributario nelle decisioni degli amministratori), né, infine, sembra idonea a responsabilizzare la classe amministrativo-dirigente dell'ente locale. In ogni caso, sulle ragioni che hanno portato ad abbandonare un sistema basato sui trasferimenti, come anche sui guasti che questo ha prodotto, si veda in particolare quanto osservato nel paragrafo che segue.

²⁴⁰ Così F. GALLO, *Federalismo fiscale e ripartizione delle basi imponibili tra Stato, regioni ed Enti locali*, in *Rass. trib.*, 2002, 2012, il quale esattamente osserva che l'autonomia normativa è condizione necessaria ma non sufficiente per il raggiungimento dell'autonomia politica, in ogni caso condizionata da una manovrabilità del gettito assicurato dall'autonomia normativa, cosa questa che si verifica — in altre parole — quando l'esercizio del potere impositivo locale non è annullato dalle carenze della finanza derivata in relazione alle necessità di finanziamento delle funzioni normali (ovvero essenziali, o anche solo necessarie). Solo in questo caso, difatti, l'autonomia tributaria consente all'ente il perseguimento anche di una propria politica autonoma.

²⁴¹ Naturalmente per quanto attiene alle entrate tributarie esse, in quanto prelievo coattivo, debbono necessariamente rispettare i principi costituzionali in materia: primi fra tutti gli artt. 23 e 53 Cost..

²⁴² Analogamente TOSI, *Finanza locale*, op. cit., 150.

²⁴³ Non escludendosi in linea di principio, che ciò possa avvenire anche senza passare per il riconoscimento dell'autonomia tributaria, tuttavia tale alternativa non sembra oggi avere validità se non da un punto di vista teorico, giacché — come si è potuto verificare — il finanziamento di carattere prevalentemente derivato non sembra aver (alla prova dei fatti) assicurato quell'autonomia politico-istituzionale che il legislatore Costituente aveva previsto. Deve in questa sede tuttavia precisarsi che l'autonomia tributaria non è però condizione sufficiente per affermare l'autonomia politico-istituzionale giacché la situazione della finanza locale ante riforma — pur connotata da una varietà di prelievi di carattere locale — non aveva consentito agli enti locali quell'autonomia finanziaria di cui essi necessitavano, come dimostra il fatto che il sistema degli enti locali aveva accumulato un debito assai rilevante.

²⁴⁴ Secondo cioè coloro che ritengono l'autonomia tributaria come espressione dell'autonomia politico-istituzionale.

prerogative a livello locale²⁴⁵, in considerazione di una più efficace e razionale gestione del tributo²⁴⁶, occorre sicuramente riguardare il sistema tributario degli enti locali in generale, e delle regioni in particolare, anche considerando l'attuale tendenza²⁴⁷ a ridurre i trasferimenti dallo Stato in favore degli enti locali²⁴⁸, cosa che ha appunto contribuito a riportare alla ribalta la tematica dell'autonomia tributaria²⁴⁹, intesa alla

²⁴⁵ Si pensi ad esempio ai tributi aventi natura "commutativa", corrisposti cioè a fronte di utilità partitamente individuabili fornite dall'amministrazione locale (come ad esempio la tariffa per la raccolta dei rifiuti solidi urbani, le tasse di occupazione del suolo pubblico, i diritti sulle pubbliche affissioni ecc.), ovvero anche in considerazione della più agevole attività di gestione e accertamento del tributo in quanto svolta a livello locale. Difatti il ricorso ad imposte autonome su base comunale, piuttosto che a sovrimeposte o addizionali, si spiega anche in ragione della possibilità, per gli organi periferici, di compiere accertamenti degli imponibili che tengano maggiormente in considerazione la situazione economica effettiva sottostante, spesso meglio conosciuta da tali organi locali, piuttosto che dagli uffici finanziari statali; in tal senso GRIZIOTTI, *Primi elementi di scienza delle finanze*, Milano, 1962, 348. La distinzione tra tributi a carattere contributivo e tributi a carattere commutativo sembra peraltro già intuita — con riferimento ai tributi locali — fin dalla fine dell'800, allorché una dottrina dell'epoca distingueva i contributi di miglioria in speciale e generale, ove il primo tipo di tributo doveva rappresentare un onere per i proprietari di immobili, commisurato ai vantaggi derivanti loro dalle opere svolte dal comune (es. selciatura, fognatura). Cfr. DALLA VOLTA, *I contributi speciali per i lavori di miglioria*, Firenze, 1896, *passim*. L'origine di queste forme di tassazione, improntate al beneficio, sono comunque da ricercare nell'Inghilterra di fine '800, anche se, più precisamente, il primo esempio può essere rinvenuto in una legge del 1662 regolante l'allargamento di alcune strade di *Westminster*, secondo cui i proprietari che non avessero voluto contribuire volontariamente alla spesa avrebbero dovuto essere tassati in proporzione dei miglioramenti arrecati ai loro edifici. Sul punto si veda MARONGIU, *Storia dei tributi degli enti locali*, cit., 84 ss., il quale dà conto anche della legge *Victoria* del 1895 sulle *betterment taxes* inglesi come anche sulle *special assessments* americane.

²⁴⁶ Cioè secondo coloro che, svalutando il portato degli artt. 5 e 128 Cost., ritengono che l'autonomia tributaria non sia affatto un carattere imprescindibile dell'autonomia politico-istituzionale, per i necessari riferimenti si vedano i paragrafi che precedono. Sul punto si veda pure LA ROSA, *L'oggetto dei tributi locali*, in *Autonomia impositiva degli enti locali*, op. cit., 132-133 secondo cui sembra doveroso chiedersi se non si stia andando verso un assetto che, riservando allo Stato i tributi con finalità prequative e privilegiando nel campo della finanza locale i tributi con finalità *latu sensu* corrispettive, finisce con il riempire di nuovi significati e contenuti il concetto stesso dell'autonomia impositiva su base locale, facendone non più una premessa ma un corollario rispetto all'autonomia politica locale e da riconoscere, ove possibile, in stretta correlazione agli ambiti di quest'ultima; e se, quindi, la tutela e la rivendicazione delle autonomie impositive locali non debbano essere effettuate entro questo quadro, vedendo se, e come, possano essere razionalizzati i collegamenti tra tributo e prestazioni dell'ente minore, riesaminando le implicazioni degli artt. 23 e 53 Cost. in relazione ai tributi ispirati al principio della controprestazione, ed auspicando (se del caso e laddove possibile) ulteriori svolgimenti ed applicazioni del principio medesimo.

²⁴⁷ Tendenza questa che costituisce quindi l'espressione di una opzione, politica prima e normativa poi, che (in questi ultimi 10-15 anni) ha portato il pendolo ad oscillare nella direzione dell'ampliamento delle prerogative degli enti locali, anche a livello tributario, ma senza che ciò, di per se stesso, possa essere considerato come estrinsecazione di principi costituzionali che affermano l'autonomia tributaria come espressione necessaria dell'autonomia politico-amministrativa.

²⁴⁸ Giacché gli enti locali debbono, specularmente, accrescere la loro capacità di autofinanziarsi in un contesto che non vede di certo diminuire la spesa a livello locale. In altre parole gli enti locali sono stati costretti (quanto meno a partire dalla seconda metà degli anni ottanta) ad incrementare le entrate proprie (anche di natura tributaria) al fine di sopperire alla riduzione dei trasferimenti statali e/o regionali. Sul punto MINISTERO DEGLI INTERNI, *Rapporto sui trasferimenti finanziari 1986 dello Stato agli enti locali*, (estr., par. 4: *Entrate tributarie ed extratributarie degli enti locali*) in, *Fin.loc.*, 1987, 650-684.

²⁴⁹ Anche quale strumento per spostare il carico tributario "dal centro alla periferia". Osserviamo poi, e questo può ormai considerarsi un fatto notorio, che negli ultimi 10-15 anni la pressione tributaria locale è andata sensibilmente crescendo (basti pensare alla sola imposta comunale sugli immobili istituita con D.Lgs. 30 dicembre 1992, n.504), anche al di sopra del tasso di inflazione registrato nel medesimo periodo.

stregua di un pilastro²⁵⁰ sul quale non può non basarsi la stessa autonomia politico-istituzionale degli enti locali stessi²⁵¹. Difatti, l'autonomia finanziaria non può limitarsi alla semplice autonomia di bilancio²⁵², essa deve comprendere anche la potestà normativa di imporre tributi²⁵³, giacché — come peraltro già rilevato — non sembra oggi concretamente ipotizzabile (quanto meno in un'ottica dinamica di medio-lungo termine²⁵⁴) la piena autosufficienza dell'ente locale (tanto più se ci riferiamo alle regioni), prescindendo da un'effettiva e concreta capacità dell'ente stesso di procedere autonomamente attraverso lo strumento tributario. Deve tuttavia utilizzarsi una certa cautela nel rivolgere l'attenzione all'accennata tendenza alla riduzione dei trasferimenti statali a favore degli enti locali, giacché l'introduzione di tributi propri per sostituire il gettito venuto meno con la riduzione dei trasferimenti statali, ad una più approfondita analisi, non necessariamente sembra aumentare l'autonomia tributaria degli enti locali stessi²⁵⁵ poiché essa, in quanto tendente a sopperire ai trasferimenti venuti meno, non per questo sembra consentire quel reperimento di mezzi finanziari tali da caratterizzare l'azione politico-amministrativa dell'ente locale²⁵⁶, come invece dovrebbe essere²⁵⁷.

²⁵⁰ Gli altri pilastri potrebbero essere sia la più ampia autonomia finanziaria, intesa come totalità delle entrate ricomprendenti anche quelle di natura extratributaria, sia — soprattutto — l'autonomia di spesa nel perseguimento delle finalità istituzionali dell'ente e l'autonomia di bilancio. Si noti che già Mortati, autorevolmente, aveva definito l'autonomia finanziaria come la pietra angolare dell'autonomia complessiva delle regioni (e specialmente dell'autonomia politica), giacché essa non può esplicarsi senza la materiale provvista finanziaria, così MARTINES, RUGGERI, SALAZAR, *Lineamenti di diritto regionale*, Milano, 2002, 265, che appunto richiamano le parole dell'insigne costituzionalista.

²⁵¹ Sembra infatti non potersi dissentire rispetto a coloro che considerano l'autonomia finanziaria come un fattore di avvicinamento degli amministratori e degli amministrati ai bisogni della comunità locale, in tal senso MICHELI, *Autonomia e finanza degli enti locali*, in *Atti del XIII convegno degli studi di scienza dell'amministrazione su: I problemi delle entrate e della spesa nella finanza degli enti locali*, Milano, 1969, 37.

²⁵² Intesa come libertà di impiego delle risorse messe a disposizione.

²⁵³ In tal senso F. GALLO, *Brevi riflessioni sull'autonomia tributaria delle regioni*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1975, I, 252-3.

²⁵⁴ Abbiamo già osservato che la capacità di indebitamento non consente, in un'ottica di lungo periodo, all'ente locale di raggiungere una effettiva autonomia finanziaria (basti infatti pensare che gli interessi passivi finirebbero presto o tardi per pregiudicare lo stesso equilibrio economico-finanziario dell'ente), né sembra concretamente prospettabile una qualche forma di finanziamento attraverso la gestione di risorse proprie non essenziali (es. aziende municipalizzate), sembra infatti inarrestabile sia il fenomeno dell'uscita dello Stato, o comunque del settore pubblico, dall'economia; sia il fenomeno della privatizzazione dell'economia pubblica.

²⁵⁵ Purtroppo, deve rilevarsi, l'esistenza di un legame diretto tra aumento dei margini di autonomia degli enti locali e riduzione dei trasferimenti statali ad essi destinati; ne sono ad esempio dimostrazione: l'art.36 del D.Lgs. 504/1992, istitutivo dell'ICI; l'art.3 del D.Lgs. 30 giugno 1997, n.244 che hanno nel contempo ridotto i trasferimenti erariali.

²⁵⁶ In tal senso F. GALLO, *L'autonomia tributaria degli enti locali*, Bologna, 1978, 19 ss., come pure PUTZOLU, *L'autonomia tributaria degli enti territoriali*, cit., 144, ove senza mezzi termini si afferma che le entrate da tributi propri non devono servire per turare le falle, in corrispondenza aperte, nei trasferimenti statali: esse devono invece permettere all'ente locale il perseguimento di una "sua" politica finanziaria. L'attribuzione di un maggior potere normativo di imposizione deve infatti essere lo strumento per rendere le autonomie locali più libere e più responsabili nell'esercizio delle proprie funzioni, dovendo utilizzarsi il gettito, oltre che per finanziare funzioni strettamente locali, soprattutto per migliorare il livello dei servizi secondo appunto le valutazioni politiche ed economiche degli amministratori locali. In tal senso GALLO, *Federalismo fiscale*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1998, 5, il quale poi aggiunge che l'autonomia tributaria è un principio dalle implicazioni costituzionali troppo pregnanti per essere ridotto a strumento surrettizio ed indiretto di (seppur apprezzabili) politiche statali di taglio della spesa pubblica.

²⁵⁷ Nel senso che l'autonomia tributaria dovrebbe consentire l'attribuzione agli enti locali di un potere di imposizione tale da arricchire effettivamente, i loro margini di manovra e non a colmare le lacune derivanti da insufficienti finanziamenti diretti dello Stato. In tal senso GALLO, *La ripartizione*

10. Fine del XX secolo e progressivo cambiamento del sistema: dalla finanza derivata al c. d. federalismo fiscale.

Le vicende storiche, fugacemente esposte nelle pagine precedenti, hanno evidenziato come l'impostazione teorica originaria (risalente all'unità d'Italia e incentrata sulla separazione delle fonti tra finanza erariale e locale) non avesse ancora trovato la sua piena e concreta estrinsecazione almeno fino all'ultimo decennio del secolo scorso, e ciò "nonostante la ferma difesa che a più riprese ne è stata effettuata in sede scientifica"²⁵⁸.

Ebbene, sembra ora interessante interrogarsi se (ed eventualmente in che misura) l'accresciuto recente ricorso alla leva tributaria da parte degli enti locali abbia conseguentemente e finalmente determinato una (più pregnante) (ri)affermazione di autonomia da parte degli enti locali stessi²⁵⁹, apparentemente sempre più autonomi nel finanziare le loro spese, alla quale — (solo) ora²⁶⁰ — sembra fare da contraltare un'effettiva separazione delle fonti normative sia a livello erariale che locale (anche se, attualmente, essa è espressa solo a livello costituzionale)²⁶¹.

Si tenterà di procedere con ordine. Allo scopo di sopperire alle necessità finanziarie degli enti locali ai quali sono state demandate sempre più funzioni, è stato, all'indomani della riforma tributaria degli anni settanta, previsto l'aumento dei prelievi, attraverso la previsione di addizionali e l'introduzione di nuove fattispecie tributariamente rilevanti²⁶². In tema di nuovi tributi osserviamo infatti che, con l'art.8 del D.L. 10 novembre 1978, n.702, è stata introdotta la tassa sulle concessioni comunali²⁶³ e,

dell'imposizione tributaria tra lo Stato e gli enti locali, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1981, I, 94.

²⁵⁸ Così BORIA, *Evoluzione storica dei rapporti tra fiscalità locale e fiscalità erariale*, cit., 738, il quale rileva altresì la dinamica irregolare e disarmonica del processo che ha caratterizzato le relazioni tra tributi erariali e locali, da cui è derivato un assetto della finanza locale "scomposto e frammentato, soprattutto carente di punti di riferimento di carattere generale che fungessero da direttrici per lo sviluppo dei singoli medio-sistemi", così BORIA, *op. ult. cit.*, 738.

²⁵⁹ Infatti, poiché il cittadino è anche chiamato a contribuire alle pubbliche spese a livello nazionale che a livello locale, l'autonomia finanziaria, e quindi anche quella tributaria che ne costituisce una parte importante, risultano un fattore determinante per la partecipazione democratica degli amministrati alle vicende del Paese. In tal senso STEVE, *Lezioni di scienza delle finanze*, Padova, 1959, 419; G. INGROSSO, *La finanza locale*, Napoli, 1962, 33 ss.. Con il che non sembra arduo potersi ravvisare un certo collegamento tra democrazia partecipativa (quanto meno a livello locale) e autonomia tributaria dell'ente locale stesso.

²⁶⁰ E ciò soprattutto a seguito della riforma del Titolo V della Costituzione introdotta sul finire del 2001.

²⁶¹ Si noti infatti che la separazione — potremmo dire in senso giuridico-formale — delle fonti normative in quanto tali (leggi statali e leggi regionali), non si è tradotta in una compiuta separazione — dal punto di vista sostanziale — tra tributi statali e tributi regionali: nel senso che, quanto meno fino al momento in cui si scrive, anche un tributo come l'Irap, risulta qualificato come tributo avente "natura" statale, in quanto istituita con legge dello Stato e sicuramente non classificabile come tributo proprio delle regioni (così: sent.ze Cort. Cost. n.296/03; 297/03; 311/03; 37/04; 241/04) come meglio si esporrà nel successivo capitolo.

²⁶² Difatti è proprio con l'istituzione delle regioni a statuto ordinario nel corso degli anni settanta del secolo scorso che il dibattito sul decentramento fiscale in Italia sia avvia verso una fase di progressiva (e inarrestabile) espansione. Si vedano sul tema: MORETTI, *La potestà finanziaria delle Regioni*, Milano, 1972; ID., *Profili dell'amministrazione regionale*, Milano, 1974; F. GALLO, *Brevi riflessioni sull'autonomia tributaria delle Regioni*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1975, 252 ss.; ID., *L'autonomia tributaria degli enti locali*, Bologna, 1979; BERTOLISSI, *L'autonomia finanziaria regionale, Lineamenti costituzionali*, Padova, 1983; ID., *Lineamenti costituzionali del federalismo fiscale*, Padova, 1982.

²⁶³ Gravante questa sugli atti e provvedimenti emessi dai Comuni nell'esercizio delle proprie funzioni, per i quali sia dovuta la tassa sulle concessioni governative di cui al D.P.R. n.641/1972.

successivamente, è stata poi istituita — con D.L. 2 marzo 1989, n.66 — l'imposta comunale per l'esercizio di imprese, arti e professioni (Iciap)²⁶⁴, realizzando così il vecchio sogno di far contribuire anche la ricchezza mobiliare alla vita e ai costi dei comuni, essendovi soggetti tutti coloro che esercitavano nel territorio del comune attività d'impresa, arti o professioni²⁶⁵.

Tuttavia — fino ai primi anni novanta del secolo scorso — le entrate degli enti locali potevano dirsi, sia da un punto di vista quantitativo che — ancor di più — da un punto di vista qualitativo, poco più che simboliche²⁶⁶; mentre i trasferimenti statali potevano dirsi caratterizzati da una rilevante incertezza e, in aggiunta, evolvevano in misura inferiore alle necessità²⁶⁷.

Poi, con l'inizio degli anni novanta del secolo scorso sembra essersi decisamente accentuata la già accennata (ma fino ad allora pressoché embrionale) inversione di tendenza in materia²⁶⁸, i cui fondamenti essenziali — come già anticipato — possono essere ravvisati nell'art.54, terzo comma, della L. 8 giugno 1990, n.142, che ha espressamente riconosciuto a comuni e province una propria autonomia impositiva in

²⁶⁴ Tale D.L. è stato quindi convertito con modificazioni in L. 24 aprile 1989, n.144 e poi modificato con D.L. 30 settembre 1989, n.332. L'Iciap risulta oggi sostituita, assieme ad altri tributi e contributi, dall'imposta regionale sulle attività produttive (Irap). Per completezza si segnala che, in via straordinaria e limitatamente all'anno 1983, con D.L. 28 febbraio 1983, n.ss è stata introdotta la sovraimposta comunale sul reddito dei fabbricati (Socof). Si noti poi che l'Iciap ha rappresentato una fase di espansione dell'autonomia tributaria degli enti locali ed essa è stata introdotta dopo che erano state accantonate le ipotesi di istituire tributi ambientali (in parte anche sotto forma di contributo per la copertura dei costi dei servizi ambientali prestati su base locale). L'Iciap, quale tributo settoriale aggiuntivo si differenzia dalla mai introdotta Tasco, che avrebbe dovuto colpire tutti i cittadini, quali beneficiari di pubblici servizi. Per ulteriori riferimenti in tema di Iciap si veda pure TOSI, *L'imposta comunale per l'esercizio di imprese, arti e professioni*, in AMATUCCI, (dir.), *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994, 405 ss.; TOSI, *Finanza locale, op. cit.*, 159-161, il quale osserva come il tributo in questione (analogamente all'addizionale ENEL e alla tassa sullo smaltimento dei rifiuti) fosse analiticamente regolato dalla legge (statale ordinaria) istitutiva, essendo rimessa ai singoli comuni una modesta autonomia normativo-regolamentare, peraltro da esplicitarsi entro i ristretti margini già fissati dalla legge (ad esempio in termini di quantificazione del tributo in dipendenza delle varie classi di superficie o per settori di attività). La medesima dottrina ha infatti definito l'Iciap un tributo a limitato contenuto autonomistico, inidoneo ad invertire i rapporti finanziari tra amministrazione centrale e amministrazioni locali. In tema di Iciap si veda anche: ZOPPI, *L'Iciap: la nuova imposta comunale sulle imprese arti e professioni*, in *Comm. trib. centr.*, 1989, II, 295 Ss.; In., *Iciap: vicissitudini di varia natura del nuovo tributo comunale sulle attività produttive*, *ivi*, 1989, 11, 951 Ss.; PATANÈ, *La nuova Iciap*, in *Boll. trib.*, 1989, 1622-1627; VECCHIONE, *Aspetti storici e giuridici dell'Iciap. Rilevanza del tributo aifini dell'autonomia impositiva degli enti locali*, in *Tributi*, 1989, n.12, 43-52; MARONGIU, *L'imposta comunale per l'esercizio di imprese, arti e professioni*, in *Dir. prat. trib.*, 1989, 1, 70 ss..

²⁶⁵ Così MARONGIU, *Storia dei tributi degli enti locali*, cit., 315, il quale ne dà un giudizio non del tutto negativo, anche in relazione al fatto che quest'imposta comunale non si limitava a colpire il tradizionale settore delle famiglie ma si dirigeva verso quello delle imprese (*Ibid.* 316).

²⁶⁶ Per quanto attiene alle regioni, fino al 1990, esse potevano godere di un solo tributo proprio: le tasse regionali di circolazione su cui *infra* al capitolo che segue.

²⁶⁷ Cfr. GIARDA, *Regioni e federalismo fiscale*, Bologna, 56. Sulla finanza locale dell'epoca si veda pure CERIANI, *Federalismo, perequazione e tributi*, in *Rass. trib.*, 2002, 1665 ss., il quale osserva che le regioni mancavano quindi di risorse proprie e ricevevano fondi (incerti nell'ammontare) a destinazione vincolata, diretti a finanziare le funzioni devolute dallo Stato.

²⁶⁸ Da taluni definita una vera e propria "svolta", così MARONGIU, *op. ult. cit.*, 317. Si noti comunque che anche chi, in dottrina, non enfatizza altrettanto, l'accennato mutamento di prospettiva, pur premettendo che in Italia non si può ancora oggi parlare di federalismo fiscale, ritiene che è proprio a partire dai primi anni novanta che il sistema ha cominciato a prestare più attenzione alle autonomie locali, così MOSCHETTI, *Federalismo e procedimento di applicazione del tributo: occasione per un confronto tra diverse culture*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, 1, 227.

tema di imposte, tasse e tariffe con conseguente adeguamento della legislazione tributaria vigente²⁶⁹, così come anche nella L. 14 luglio 1990, n.158 e nel relativo decreto di attuazione (D.Lgs. 21 dicembre 1990, n.398) che hanno riaffermato per le regioni l'importanza dei tributi propri (accanto ai trasferimenti erariali) per i quali è stata però ad esse attribuita una potestà tributaria alquanto limitata²⁷⁰.

In quel tempo, in conformità alle indicazioni contenute nella L.8 giugno 1990, n.142²⁷¹, è stata poi varata la L. 23 ottobre 1992, n.421²⁷², la quale ha attribuito al Governo la delega per la riforma della legislazione in materia di tributi locali, definendo altresì i criteri di base per l'istituzione della imposta comunale sugli immobili (Ici)²⁷³, poi introdotta con D.Lgs. 30 dicembre 1992, n.504²⁷⁴, e che ha trasferito la tassazione del settore immobiliare dalla fiscalità erariale a quella municipale²⁷⁵ contribuendo per questa via, ad avviare un certo recupero di autonomia finanziaria in favore dei comuni²⁷⁶. Ma un'attenzione particolare la merita senz'altro, il già ricordato comma

²⁶⁹ La medesima legge fu infatti definita una legge quadro sulle autonomie locali e riconobbe espressamente la necessità di un adeguamento della legislazione tributaria sul tema, nel senso di attribuire agli enti locali una loro potestà impositiva autonoma, intesa quale potestà tributaria di emanare norme giuridiche in via originaria, pur con differente intensità in ragione del diverso potere originante. In tal senso MICHELI, *Premesse per una teoria della potestà di imposizione*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1967, I, 266; MARONGIU, *op. uil. cit.*, 3 19-320, il quale specifica il ruolo integratore della normazione tributaria a livello locale rispetto a quella a livello statale. Secondo la dottrina da ultimo citata proprio in funzione del terzo comma di cui all'art.54 della L.142/1990 è possibile ritenere che l'autonomia garantita dall'art.5 Cost. non può che tradursi nella possibilità per gli enti locali di operare scelte fiscali autonome, anche dal punto di vista normativo. In tal senso anche CARINCI, *I limiti della potestà degli enti locali in materia tributaria al vaglio della Corte costituzionale*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, II, 186 ss..

²⁷⁰ In tal senso si veda pure INTERDONATO, *Tributi regionali*, cit., 187.

²⁷¹ L'art.54 della L. 142/1990 ha infatti disposto che ai comuni e alle province sia riconosciuta autonomia finanziaria fondata su certezza di risorse proprie trasferite, come pure che sia assicurata potestà impositiva autonoma nel campo delle imposte, tasse e tariffe, con conseguente adeguamento della legislazione tributaria vigente.

²⁷² Su cui GALESSO, *La nuova fiscalità degli enti locali*, in *La finanza locale*, 1993, 937 ss.; BAGGIO, *Le ultime novità nell'ambito della fiscalità locale (1993-1994)*, in *La finanza locale*, 1994, 1089 ss..

²⁷³ L'imposta comunale sugli immobili (ICI), è stata istituita con D.Lgs. 20 dicembre 1992, n.504 in attuazione della delega contenuta nell'art.4 della L. 23 ottobre 1992, n.421.

²⁷⁴ Si noti che già dal 1989 era stato presentato un disegno di legge sull'autonomia impositiva degli enti locali — Atto Senato n.1865 comunicato il 30settembre 1989, in *Boll. trib.*, 1989, 1650-1653 — il quale prevedeva un'imposta comunale sul valore degli immobili, di natura sostanzialmente patrimoniale, destinata (come in effetti poi è avvenuto) ad inglobare l'Invim e a ridelimitare l'Ilor, solo formalmente tributi locali (non potendo i comuni nè fissare le aliquote nè partecipare alle fasi di accertamento e riscossione con una qualche incisività). Sui profili di costituzionalità si veda in particolare: T.A.R. dell'Umbria, ord. n.480 del 6 dicembre 1993, in *Riv. dir. trib.*, 1994, II, 367 ss, con nota di RIZZI; DE MITA, *Imposta comunale alla Consulta: fragili dubbi di legittimità*, in *Il Sole 24 Ore* del 15 dicembre 1993 e, dello stesso Autore, *Il no alla detrazione dall'Irpef unica mina alla legittimità Ici*, *ivi*, 21 gennaio 1994; Corte Cost., sent. 20-24 giugno 1994, n.263, in *Riv. dir. trib.*, 1994,11,949 ss., con nota di FALSITTA LECCISOTTI, *L'ici: un esproprio occulto?*, in *Il fisco*, 1993, 375 ss.; ROSSANO, *Imposte patrimoniali e Costituzione*, in *Riv. dir. fin.*, 1993, I, 396 ss.; DELLA VALLE, *Il principio di capacità contributiva nella combinazione di tributo erariale e locale*, in *L'autonomia finanziaria degli enti locali territoriali*, Roma, 1994, 529 Ss.; Corte cost., sent. 9-22 aprile 1997, n.111, in *Il fisco*, 1997, 4908 ss..

²⁷⁵ In virtù del collegamento materiale con il bene.

²⁷⁶ L'Ici è infatti considerata un tributo autonomo non solo perché il gettito, l'accertamento, il controllo e la determinazione delle aliquote spettano ai comuni, ma soprattutto perché i comuni hanno il potere di definire, seppur con norme regolamentari, l'intera disciplina del procedimento di accertamento. In tal senso MARONGIU, *Storia dei tributi degli enti locali*, cit., 323-324. L'importanza dell'Ici come strumento di autonomia tributaria dei comuni è, di certo, destinata ad accrescersi sol se si considera l'avvenuta uscita di scena dell'Invim. Per connessione di argomento ricordiamo inoltre che l'Ici ha altresì segnato la cessazione dell'applicazione dell'Ilor sui redditi derivanti da immobili. In ogni caso, occorre

settimo dell'art.54 della L. 142 del 1990, il quale pur essendo contenuto in una legge di principi, sotto il profilo sistematico, sembra aver affermato che all'interno dell'ordinamento della finanza locale vi sia una potestà tributaria legata al concetto di autonomia²⁷⁷. La predetta disposizione risulta poi aver rappresentato il punto di partenza²⁷⁸ per una tendenza legislativa (maggiormente aderente allo spirito dell'art.119 Cost. nella versione allora vigente²⁷⁹) che è andata progressivamente assumendo vigore²⁸⁰.

Occorre, inoltre ricordare il D.Lgs. 15 dicembre 1993, n. 507 che ha rinnovato la disciplina di taluni tributi locali, quali: la tassa sullo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, la tassa per l'occupazione degli spazi ed aree pubbliche²⁸¹, l'imposta sulla pubblicità e diritto sulle pubbliche affissioni^{282/283}.

rilevare come possa considerarsi che l'istituzione dell'Ici ha segnato un'inversione di tendenza rispetto allo svilimento della finanza locale prodotto dalla riforma degli anni settanta e ha comportato altresì la reintroduzione, dopo molti anni di assenza, di un'imposta patrimoniale ordinaria. In tal senso pure FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 1998, 906 e, recentemente, LECCISOTTI, *Considerazioni a margine del cosiddetto "federalismo fiscale"*, in *Dir. prat. trib.*, 2002, I, 341. Riguardo all'ipotesi in ordine alla reintroduzione di un'imposta sul patrimonio si veda: F. GALLO, *Premesse per l'introduzione di un'imposta patrimoniale* in *Riv. dir. fin.sc. fin.*, 1986, I, 234 Ss.; nonché, anche per i profili storici, MARONGIU, *Riflessioni a margine della proposta istituzione di un'imposta comunale sul patrimonio immobiliare*, in *Dir. Prat. trib.*, 1982, I, 1294 ss..

²⁷⁷ Così DE MITA, *La nuova finanza locale*, in *Boll. trib.*, 1990, 1203 Ss. ora anche in, *Interesse Fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 1991, 359, il quale considera il comma sette dell'art.54 predetto, un'importante affermazione di principio che costituisce un'inversione di tendenza rispetto al sistema tributario uscito dalla riforma che aveva svilito l'autonomia tributaria e, secondo alcuni, la stessa autonomia istituzionale. La citata dottrina è poi attenta a sottolineare come già da tempo, fra le raccomandazioni che la Commissione CEE aveva rivolto al Governo italiano per il risanamento della finanza pubblica, vi fosse anche l'accrescimento della capacità impositiva degli enti locali.

²⁷⁸ Il c.d. "giro di boa".

²⁷⁹ In tal senso CERIANI, *Federalismo, perequazione e tributi*, cit., 1667, il quale richiama pure gli studi di Giarda.

²⁸⁰ Deve infatti ricordarsi che, in quel tempo, si è pure sviluppato un orientamento politico di riforma costituzionale — solo recentemente attuato — nel senso della riaffermazione dell'autonomia tributaria delle regioni. Si veda sul punto il Progetto di legge costituzionale per la revisione della parte seconda della Costituzione approvato dalla Commissione parlamentare per le riforme istituzionali nell'ottobre 1993 (questo mai attuato), per il cui commento (in un'ottica tributaria) si veda anche P. RUSSO, *Finanza regionale e questione fiscale*, cit. 906 ss..

²⁸¹ In particolare, sul tema della tassazione delle occupazioni degli spazi pubblici (anche sovrastanti e sottostanti il suolo stradale), si veda, recentemente, RUFFINI, *Il sistema di tassazione delle occupazioni e degli spazi sovrastanti e sottostanti il suolo stradale operate dai gestori di pubblici servizi*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, 395 ss..

²⁸² Per l'illustrazione dello stato della finanza locale dopo i provvedimenti varati nei primi anni '90 si veda TOSI, *Principi generali del sistema tributario locale*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, I, 21 ss.. Sulla più recente evoluzione della tematica della fiscalità locale si veda: DE MITA, *La nuova finanza locale*, in *Boll. trib.*, 1990, 1205 ss.; LORENZON, *Tributi locali*, in *Enc. dir.*, Milano, 1992, vol. XIV, 131; TOSI, (a cura di), *I singoli tributi locali*, in *Trattato di diritto tributario* diretto da AMATUCCI, Padova, 1994, IV, 346 Ss.; DI PIETRO, *Autonomia finanziaria ed autonomia impositiva nella legge di riforma: un ritorno dal futuro*, in *Regione e Governo locale*, 1990, 779 ss.; F. GALLO, *La riforma regionale e l'autonomia impositiva*, in *Riv. dir. fin.sc. fin.*, 1991, II, 699 ss.; DEL FEDERICO, *I lineamenti della nuova finanza locale ed i relativi margini di autonomia statutaria*, in *Riv. dir. fin.sc. fin.*, 1992, 1,53 ss.; LUPI, *Diritto tributario. Parte speciale*, Milano, 1992, 418 ss.; BATTISTONI FERRARA, GRIPPA SALVETTI, *Lezioni di diritto tributario. Parte speciale*, Torino, 1992, 269 Ss.; GALEOTTI- FLORI, ACCIAI, FAZZINI, TANINI, *I tributi in Italia*, Padova, 1995, 686 Ss.; BORIA, *Il sistema dei tributi locali*, in RUSSO, *Manuale*, cit., 337.

²⁸³ Coeva a tali provvedimenti è pure l'attribuzione, alle regioni, dell'intera tassa sugli autoveicoli e dei contributi sanitari, che potevano pure essere aumentati fino ad un massimo del 6%.

Nell'ambito della tendenza normativa in discorso, sembrano potersi segnalare pure l'art.1, comma 86, della L. 28 dicembre 1995, n.549 e l'art.4, comma 23, del D.L. 1° ottobre 1996, n.510, convertito con modificazioni in L. 28 ottobre 1996, n.608, i quali hanno conferito entrambi ai comuni, la possibilità di accordare ai contribuenti delle agevolazioni tributarie a carattere temporaneo²⁸⁴. Ma più ancora — con particolare riferimento alla finanza regionale — l'art.3 della L. 28 dicembre 1995, n.549 si distingue per aver previsto il rafforzamento della fiscalità regionale stessa attraverso alcuni nuovi tributi quali: (1) la compartecipazione regionale all'accisa sulla benzina²⁸⁵; (2) la tassa regionale per il diritto allo studio²⁸⁶; (3) il tributo speciale per la discarica dei rifiuti solidi urbani²⁸⁷.

Infine, occorre senz'altro menzionare la legge di delega n.662 del 1996²⁸⁸ che ha costituito il preludio per l'emanazione del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n.446, istitutivo, tra l'altro²⁸⁹, dell'imposta regionale sulle attività produttive (Irap)²⁹⁰, ma che — soprattutto — ha comportato un significativo "spostamento" della fiscalità locale rispetto alla disciplina precedente²⁹¹.

Sotto un profilo generale, sia la L. 662 del 1996, con l'art.3, comma 149, lett. a), che il relativo D.Lgs. di attuazione n. 446 del 1997²⁹², con l'art.52, comma 1, meritano di

²⁸⁴ Rispettivamente con riferimento agli esercizi commerciali e artigianali collocati in zone precluse al traffico a causa di lavori della durata di oltre sei mesi e con riferimento ai contribuenti che occupano immobili oggetto di interventi di ristrutturazione, ovvero in corso di cessione. Sull'argomento specifico si veda TRIMELONI, *L'evoluzione dell'autonomia finanziaria e tributaria degli enti locali territoriali*, in *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano, Atti del Convegno: "I settant'anni di Diritto e Pratica Tributaria"*, Padova, 2000, 505, il quale ritiene tale potere come concretamente espressivo di una certa autonomia tributaria.

²⁸⁵ Prevedendosi l'attribuzione di quote di gettito in ragione della vendita al dettaglio effettuata sul territorio. Cfr. art.3, comma 12.

²⁸⁶ Cfr. art.3, comma 20.

²⁸⁷ Cfr. art.3, commi 24-40.

²⁸⁸ La legge n.662 del 1996 appare degna di nota anche in considerazione del fatto che essa ha espressamente previsto il riconoscimento in capo a comuni e province di una potestà regolamentare di ordine generale in materia di entrate. In particolare, art.3 comma 143, essa ha affermato sia "*l'autonomia politica e finanziaria degli enti territoriali*", sia "*l'attribuzione ai comuni e alle province del potere di disciplinare con regolamento tutte le fonti delle entrate locali, compresi i procedimenti di accertamento e di riscossione, nel rispetto dell'art. 23 della Costituzione, per quanto attiene alle fattispecie imponibili, ai soggetti passivi e all'aliquota massima, nonché alle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti*". L'art.52 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n.446 ha poi dato attuazione a questa norma di delega prevedendo la possibilità per i comuni di disciplinare con regolamento, le proprie entrate "*salvo per quanto attiene alla individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e dell'aliquota massima*".

²⁸⁹ Sul fronte della finanza locale il provvedimento normativo anzidetto ha inoltre, attribuito alle province, a far data dal 1° gennaio 1999, il gettito relativo all'imposta sulle assicurazioni contro la responsabilità civile derivante dalla circolazione dei veicoli a motore (esclusi i ciclomotori), nonché ha previsto altresì l'attribuzione, ai comuni dove gli immobili sono ubicati, del gettito delle imposte di registro, ipotecarie e catastali sugli atti di trasferimento a titolo oneroso degli stessi. Il predetto D.Lgs. n.446/1997 ha inoltre introdotto un'addizionale Irpef, successivamente trasformata in addizionale comunale, con D.Lgs. 28 settembre 1998, n.360.

²⁹⁰ Sul D.Lgs. 446/1997 con riferimento ai tributi locali si vedano DE PAOLIS, *Prime riflessioni sul riordino dei tributi locali operato dal decreto legislativo n.446/1997*, in *La finanza locale*, 1998, 1401 ss.; CIANFROCCA, ROTUNNO, *La riforma dei tributi locali*, Roma, 1998, *passim*.

²⁹¹ L'espressione è di BORIA, *Le scelte di federalismo fiscale realizzate con il D.Lgs. 446 del 15 dicembre 1997*, in MICCINESI (cur.), *Commento agli interventi di riforma tributaria*, Padova, 1999, 863. In senso conforme si veda pure TARGETTI, *Riflessioni sull'Irap*, in *Dir. prat. trib.*, 1998, I, 682.

²⁹² Su cui si veda anche MARONGIU, TUNDO, *La riforma dei tributi comunali*, Milano, 1999, *passim*.

essere segnalati per aver questi, espressamente disposto che province e comuni possano disciplinare con regolamento le proprie entrate, anche tributarie, salvo per quanto attiene all'individuazione e alla definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e dell'aliquota massima dei singoli tributi, nel rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti²⁹³. In particolare, tra le novità più rilevanti dalla recente riforma dei tributi locali²⁹⁴, oltre all'introduzione dell'Irap²⁹⁵ e all'istituzione dell'addizionale Irpef²⁹⁶, debbono essere altresì menzionati: (1) l'art.59 del D.Lgs. 446 del 1997 che ha ampliato i poteri regolamentari dei comuni con riferimento all'Ici²⁹⁷; (2) l'art.58, comma 3, del medesimo D.Lgs. 446 che, sempre in materia di Ici, ha consentito di stabilire la detrazione per abitazione principale fino a concorrenza dell'imposta dovuta²⁹⁸; (3) l'art.56 del medesimo decreto che ha attribuito

²⁹³ Sul tema si veda pure D'AMATI, *La ricostituzione dell'autonomia tributaria degli enti locali: aspetti normativi*, in *Riv. dir. trib.*, 1997,1, 687; PICA, *La riforma dei tributi minori nella legge n.662/1996*, in *Riv. trib. loc.*, 1997,228. E difatti con tali disposizioni che la potestà normativa tributaria degli enti locali (seppur di carattere secondario o subprimario) trova una sua qualificata e compiuta affermazione. In tal senso PERRONE, *L'imposta comunale sugli immobili e il decentramento dell'autonomia impositiva*, in *L'autonomia finanziaria*, cit., 5-8.

²⁹⁴ Cfr. TOSI, *Finanza locale*, in *Dig. IV, Disc. privat., sez. comm., app. di agg.*, 289; MARONGIU, *Profili di una possibile politica tributaria dei comuni (parte prima)*, in *Trib. loc. e reg.*, 1998, 637.

²⁹⁵ Che, a livello comunale, ha comportato la definitiva uscita di scena dell'Iciap. Il D.Lgs. 446/1997 ha altresì previsto l'abolizione, a decorrere dal 10 gennaio 1998, delle tasse di concessione comunale.

²⁹⁶ Sull'addizionale regionale Irpef nel quadro del D.Lgs. 446 del 1997, si rinvia a BORIA, *Le scelte di federalismo fiscale realizzate con il D.Lgs. 446 del 15 dicembre 1997*, in MICCINESI (cur.), *Commento agli interventi di riforma tributaria*, Padova, 1999, 867 ss. il quale correttamente osserva che essa — sul piano economico — non costituisce, un prelievo aggiuntivo, ma una diversa distribuzione del carico fiscale essendo stata ottenuta attraverso una corrispondente riduzione delle aliquote dell'imposta personale di competenza erariale, alla stregua quindi di una "riserva di aliquota". La dottrina da ultimo citata ritiene infatti che, data la assai modesta autonomia che l'addizionale Irpef esprime rispetto al prelievo principale, essa avrebbe dovuto più opportunamente qualificarsi come sovrimposta. Sulla differenza, non solo di carattere formale, tra addizionale e sovrimposta si vedano P. RUSSO, *Finanza regionale e questione fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, I, 901; LORENZON, *Sovrimeposte e supercontribuzioni*, in *Enc. dir.*, XLIII, Milano, 1990, 237. Per le ragioni che sembrano avere spinto il legislatore verso il sistema della riserva di aliquota si veda quanto suggerito dalla Commissione di studio per la riforma della finanza regionale, istituita dal Ministro Gallo, nella propria relazione conclusiva, riportata anche in *Rass. trib.*, 1994, 661-665. Per quanto attiene alla compartecipazione delle regioni al gettito dell'Irpef (come pure dell'Iva) si vedano altresì le analisi della Commissione Gallo, istituita dal Ministro Fantozzi, su cui COMMISSIONE GALLO, *Proposte e documenti*, in *Quaderni 1-2*, 1997, Ministero delle Finanze, 26-27.

²⁹⁷ In dettaglio è dato riscontrare l'attribuzione ai comuni del potere di stabilire: l'applicabilità del tributo ai terreni posseduti dagli agricoltori; l'esenzione per gli immobili di proprietà dello Stato e degli enti locali non destinati esclusivamente a compiti istituzionali; l'esenzione per gli immobili posseduti e utilizzati da enti non commerciali; l'applicabilità dell'imposta alle pertinenze; la classificazione come abitazione principale degli immobili concessi in uso gratuito ai parenti; l'individuazione dei valori venali di aree fabbricabili; l'identificazione delle condizioni di fatiscenza; l'ammissione del versamento effettuato da un contitolare per conto di altri contitolari; la semplificazione dell'attività di accertamento; l'introduzione dell'accertamento con adesione; la determinazione delle modalità di versamento; l'individuazione di termini di differimento dei versamenti per situazioni particolari; il potenziamento dell'attività degli uffici comunali con fissazione di compensi incentivanti. È altresì previsto che i comuni possano modificare la disciplina normativa di base prevista in materia di accertamento uniformandosi ad alcuni criteri direttivi improntati alla semplificazione dei rapporti tra contribuente e amministrazione. Deve in ogni caso, precisarsi che le innovazioni introdotte ampliano sì l'area di autonomia tributaria dei comuni, ma non vanno ad impattare sui caratteri strutturali dell'imposta in quanto la fissazione del presupposto e dei soggetti passivi rimane comunque esclusa dalle, pur accresciute, competenze comunali, pur potendo — tuttavia i singoli enti determinare una differenziazione sensibile del tributo sul territorio nazionale, in tal senso BORIA, *op. ult. cit.*, 879-88.

²⁹⁸ La diversificazione del trattamento rispetto ai soggetti passivi è quindi effettuata operando sulle

alle province la facoltà di istituire con regolamento, l'imposta provinciale di trascrizione, iscrizione e annotazione dei veicoli nel pubblico registro automobilistico²⁹⁹; (4) l'art.62 del medesimo decreto che ha previsto la facoltà di escludere, mediante regolamento, l'applicazione della imposta sulla pubblicità, sottoponendo però le iniziative pubblicitarie che incidono sull'arredo urbano o sull'ambiente ad un regime autorizzatorio e assoggettandole al pagamento di un canone in base a tariffa³⁰⁰; (5) l'art.63 del più volte richiamato decreto che ha permesso ai comuni di escludere l'applicazione della Tosap³⁰¹, sostituendola con un canone disciplinato da regolamento³⁰²; (6) l'art.49 del D.Lgs. 22 del 1997 (c.d. Decreto Ronchi) che ha sostituito la Tarsu con una tariffa³⁰³; (7) l'art.50 della L. 27dicembre 1997, n.449

detrazioni e non già sulle aliquote d'imposta.

²⁹⁹ Prima tributo a carattere erariale e per il quale era semmai prevista un'addizionale provinciale.

³⁰⁰ Ai comuni è quindi attribuita la facoltà di trasformare l'imposta in tariffa, come sembra accentuandone quindi la natura commutativa, da determinarsi con criteri di ragionevolezza e gradualità in relazione al numero della popolazione residente, alla rilevanza dei flussi turistici, alle caratteristiche urbanistiche delle varie zone del territorio comunale, nonché del grado di impatto ambientale. L'imposta di pubblicità si distingue dai diritti di affissione, che si avvalgono dell'apposito servizio comunale, i quali hanno, senza dubbio, natura corrispettiva, in tal senso CASTALDI, in RUSSO, *Manuale*, cit., 820.

³⁰¹ Su cui SALVINI, *Aree pubbliche (imposta di occupazione di)*, in *Dig. IV, Disc. privat., sez. Comm.*, vol. I, Torino, 1994, 224.

³⁰² Sia per quanto attiene all'imposta di pubblicità, sia per quanto attiene alla Tosap, la trasformazione in canoni di concessione sembra accentuare la natura commutativa del tributo. Giova però in questa sede precisare che l'accezione di commutatività accolta in questo lavoro non deve essere semplicisticamente assimilata a quella di sinallagmaticità, giacché con il primo termine si intende esprimere una tendenziale corrispettività del rapporto (o meglio una tendenziale correlazione tra il contributo alle pubbliche spese e il finanziamento di un certo servizio o bene pubblici di cui si ha la possibilità di fruire) e che, comunque, rimane dell'ambito delle prestazioni tributarie imposte; ben diverso quindi dal caso della sinallagmaticità che potrebbe consentire la traslazione della prestazione tra i corrispettivi di diritto privato. Ritornando ora alla natura tendenzialmente commutativa dei tributi sopra richiamati (che appunto si ritiene rimangano compresi nell'ampio novero dei tributi in quanto prestazioni patrimoniali autoritativamente imposte) — e in particolare per quanto attiene alla Tosap — il canone risulta determinato in base ad una tariffa che deve tenere conto del valore economico dell'area in relazione al tipo di attività per il cui esercizio l'occupazione è concessa; del sacrificio imposto alla collettività con la rinuncia all'uso dell'area; dell'aggravio degli oneri di manutenzione.

Sulla natura tributaria dei canoni di cui alla vecchia Tosap e imposta sulla pubblicità sembra concordare BORIA, *Le scelte di federalismo fiscale realizzate con il D.Lgs. 446*, cit., 876-877. Dalla ricostruzione della natura giuridica in chiave tributaria discendono, sotto il profilo sostanziale, l'applicazione dei principi costituzionali in materia (artt. 23 e 53 Cost.) e, sotto il profilo della tutela, la giurisdizione del giudice amministrativo e del giudice tributario rispettivamente con riferimento al regolamento (generale) e al singolo atto d'imposizione, su cui CAPACCIOLI, *Manuale di diritto amministrativo*, Padova, 1983, 73-87; DI PIETRO, *I regolamenti, le circolari e le altre norme amministrative per l'applicazione della legge tributaria*, in AMATUCCI (dir.), *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994, I, 640 ss.; PARLATO, *L'accertamento dei tributi locali*, in AA.VV., *Autonomia impositiva negli enti locali*, cit., 196 ss. e 203 e ss.

Diversamente, valorizzando il profilo della corrispettività, e quindi sulla natura non propriamente tributaria del canone di concessione, GALLO (Commissione), *Proposte per la realizzazione del federalismo fiscale*, Roma, 1996, 194.

³⁰³ Su tali aspetti si veda, da ultimo, LORENZONI, *La tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni ("Tarsu") e la tariffa per i servizi relativi alla gestione dei rifiuti urbani "interni" ed "esterni" (tariffa "Ronchi")*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, 261 ss., il quale rileva che l'attuale conformazione della prestazione è improntata al principio, sancito anche in sede comunitaria, del "chi inquina paga", con ciò rimarcando quel collegamento funzionale commutativo che già la Tarsu presentava tra prestazione pecuniaria e servizio (a tal proposito la stessa CM. n.95/E/2806 del 22 giugno 1994 evidenziava che "la legittimità della pretesa fiscale esige modalità di svolgimento del servizio tali che l'utente possa agevolmente avvalersene"); anche se — specialmente per effetto della configurazione del presupposto (occupazione o conduzione dei locali); della coattività della prestazione imposta, viepiù

che ha consentito ai comuni — mediante regolamento — di introdurre l'istituto dell'accertamento con adesione sulla base dei criteri stabiliti dal D.Lgs. 19 giugno 1997, n.218, nonché di ridurre le sanzioni in conformità ai principi desumibili dall'art.3, comma 133, lett. b), della L. 23 dicembre 1996, n.662, in quanto compatibili; (8) l'art.13, comma 3, della L. 13 maggio 1999, n.133, che ha consentito ai comuni, nel rispetto dell'equilibrio di bilancio, di prevedere per i tributi propri tassi di interesse in misura diversa ma non superiori rispetto a quelli determinati per i tributi erariali con decreto ministeriale ai sensi dell'art.13, comma 3, del D.L. 30 dicembre 1993, n.557, convertito in L. 26 febbraio 1994, n.133.

In questo quadro di tendenziale rivalutazione dell'autonomia politica e tributaria degli enti locali si sono successivamente inseriti ulteriori provvedimenti tesi ad affrancare sempre di più le finanze locali da quelle centrali³⁰⁴. Si è infatti da ultimo, ai sensi dell'art.1 del D.Lgs. 28 settembre 1998, n.360 e in attuazione della delega contenuta nell'art.7, comma 3-bis, della L. 15 marzo 1997, n.59, istituita l'addizionale comunale Irpef³⁰⁵ e, con il D.Lgs. 18 febbraio 2000, n.56, si è proceduto ad eliminare quasi

a condizioni non negoziabili — l'assetto complessivo della prestazione non risulta tale da farla uscire dal novero delle prestazioni tributarie (spec. pp. 298-302), pur se a carattere prevalentemente commutativo. Sulla tassa sui rifiuti, anche per la trattazione di aspetti generali, si vedano altresì: BARUCCIO, *Problemi giuridici della tassa rifiuti*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1975, 1341; BORGESSE, *Note sulla natura della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani*, in *Fin.loc.*, 1983, 663; CIRELLI e CARUSO, *La tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani*, in *Il fisco*, 1995, 9584; FERRAIOLI, *Fiscalità locale ed eco incentivi*, in *Il fisco*, 2000, 11950; LOVECCHIO, *La singolare metamorfosi della tassa rifiuti*, in *Boll. trib.*, 1999, 1114; PETRONI, *Da tassa a tariffa nell'evoluzione prevista dal D.Lgs., o. 22/1997*, in *Il fisco*, 1997, 2699; PIETROBON, *La tariffa per la gestione dei rifiuti*, in *Azienda talia Finanza e Tributi*, ms. al n.17/99, VI; RIGHI, *La rinnovata tassa comunale per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni*, in *Boll. trib.*, 1983, 118; Id., *Tassa su rifiuti solidi urbani ed "entità del servizio svolto" (anche alla luce delle recenti innovazioni legislative)*, in *Boll. trib.*, 1989, 407; Id., *"Locali" tassabili e natura giuridica della tassa sui rifiuti solidi urbani*, *ivi*, 1981, 2-36; Id., *"Rifiuti solidi urbani interni (tassa per lo smaltimento dei)"*, in *Enc. giur. Treccani*, XXVII Id., *Sulla competenza esclusiva del consiglio comunale in tema di fissazione e aggiornamento delle tariffe e delle aliquote dei tributi comunali*, in *Boll. trib.*, 1997, 1140; Id., *Realtà e prospettive a breve del prelievo comunale sui rifiuti solidi*, *ivi*, 1999, 1483; Id., *Contestabilità delle tariffe e dei regolamenti riguardanti l'applicazione di tributi locali*, *ivi*, 1979, 1288; Spazi, *Rifiuti: il passaggio da tassa a tariffa*, in *Aziendatija Finanza e Tributi*, *ins. al n.17/99*, III; SPAZIANI TESTA, *Rifiuti urbani: dalla tassa alla tariffa. Con quali risultati*, in *Il fisco*, 2000, 6126; TOSI, *Principi generali del sistema tributario locale*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, I, 21; TREMONTI, *Profili della tassa per la raccolta ed il trasporto dei rifiuti solidi urbani interni e del corrispettivo per la raccolta dei rifiuti solidi industriali*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1977, I, 59 URICCHIO, *La trasformazione della tassa rifiuti in tariffa nel Decreto Ronchi*, in *Boll. trib.*, 1997, 204; VANNI, *Rifiuti speciali e aree scoperte operative L'applicabilità della tassa zolla smaltimento dei rifiuti alle aree scoperte di pertinenza dei locali aziendali produttivi di rifiuti speciali* in *Il fisco*, 1998, 4027.

³⁰⁴ Tale tendenza risulta espressa — da un punto di vista squisitamente politico — dalla legge n.81/1993 sulla elezione diretta del sindaco e del presidente della provincia; così come pure dalla legge n.59/1997 (cd. "Legge Bassanini 1") sul decentramento delle funzioni; dalla legge n.127/1997 sullo snellimento e sulla semplificazione delle procedure; dalla legge n.265/1999 sullo *.status* degli amministratori locali. Tra quelle appena ricordate un cenno particolare lo merita senz'altro la Legge Bassanini 1 (L. n.59/1997) che ha disegnato un innovativo progetto di decentramento amministrativo, realizzato anche in funzione del riconoscimento del principio di sussidiarietà al quale si è accompagnato il contestuale trasferimento sia di funzioni che di risorse. Su tali temi con particolare riferimento alla nostra materia si veda SERRANÒ, *Federalismo fiscale e devolution regionale*, in *Boll. trib.*, 2001, 1285 ss..

³⁰⁵ Peraltro l'art.4, comma 1 lett. b) della L. 421 del 1992, aveva già delegato il Governo ad istituire un'addizionale Irpef, ma la delega non fu mai esercitata. Sulla tematica dell'addizionale comunale Irpef si veda: PICA e GIUDICEPIETRO, *L'addizionale comunale Irpef: prime considerazioni*, in *Riv. trib. loc.*, 1992, 553 ss.; MORO, *L'addizionale comunale all'irpef: prime considerazioni*, in *Riv. trib. loc.*, 1998, 631 Ss.; MACCHIA, RAPANOTTI, *Verso il federalismo fiscale. La nuova addizionale Irpef*, in *Il fisco*, 1998, 13039 ss..

completamente il sistema dei trasferimenti statali per poi sostituirli con un incremento dell'accisa sulla benzina³⁰⁶, con una compartecipazione al gettito Iva³⁰⁷ e con l'istituzione di un'addizionale regionale all'Irpef. Con il D.Lgs. 360/1998 sembrano quindi essersi estesi i poteri normativi, di tipo regolamentare, di comuni e province³⁰⁸, mentre con il D.Lgs. 56/2000 il sistema di finanziamento delle regioni ha fatto un ulteriore passo in avanti nella direzione dell'autonomia delle stesse³⁰⁹. Accanto ai provvedimenti normativi appena ricordati, che hanno avuto un impatto per lo più, incentrato sulla dimensione sostanziale del rapporto d'imposta, è anche possibile rilevare un analogo fenomeno che ha riguardato la dimensione strumentale del medesimo rapporto. Difatti la stessa istituzione delle agenzie fiscali può essere considerata l'esempio più emblematico della tendenza al decentramento sopra rilevata in tale ambito³¹⁰, giacché queste ultime chiaramente rispecchiano — nel settore

³⁰⁶ Innalzata appunto da lire 242 e lire 250 per ciascun litro di benzina venduto.

³⁰⁷ La compartecipazione delle regioni a statuto ordinario al gettito Iva è attualmente fissata al 25,7% di quanto realizzato nel penultimo anno precedente a quello in considerazione al netto di quanto devoluto alle regioni a statuto speciale e delle risorse UE. Sul tema si veda anche SERRANÒ, *Federalismo fiscale e devolution regionale*, in *Boil. trib.*, 2001, 1295, la quale ritiene più corretto parlare non tanto di compartecipazione al gettito Iva quanto di vero e proprio trasferimento determinato dallo Stato sulla base dei parametri sopra indicati. Sulla compartecipazione al gettito dell'Iva si veda, ancora, CERIANI, *Federalismo, perequazione e tributi*, cit., 1673-1675, specie per quanto attiene al meccanismo di perequazione orizzontale a mezzo del fondo di solidarietà interregionale. Tendenzialmente contrario a riconoscere nel sistema della riforma l'introduzione di un sistema di perequazione orizzontale risulta PICIOCCHI, *Autonomia finanziaria: alcune riflessioni sul fondo perequativo*, in *Dir. prat. trib.*, 2002, I.

³⁰⁸ Per quanto attiene ai rapporti tra potestà normativa regolamentare dei comuni e art.23 Cost., con particolare riferimento alla tematica del riconoscimento di tale potestà normativa, seppur nell'ambito dei limiti fissati dalla normativa primaria (alla quale spetta definire presupposto, soggetti passivi e aliquote massime), si veda FEDELE, *La potestà normativa degli enti locali*, in *La finanza locale*, 1998, 9 ss. e, in epoca più risalente, V. UCKMAR, *La potestà regolamentare in materia tributaria*, in *Studi in onore di A.D. Giannini*, Milano, 1961, 962, il quale valorizza il dato costituzionale. Oggi tuttavia pare corretto riconoscere al comune la facoltà di istituire nuove fattispecie di esenzione, introdurre disposizioni di carattere procedimentale ovvero in tema di obblighi strumentali. In tal senso MARONGIU, *Storia dei tributi degli enti locali*, cit., 328.

³⁰⁹ Difatti, a mente dell'art.5, la rideterminazione delle aliquote e delle compartecipazioni avviene con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, su proposta del Ministro delle Finanze e del Ministro del Tesoro, previa intesa con la Conferenza permanente per i rapporti fra lo Stato, le regioni e le province autonome di Trento e Bolzano.

Anche sotto il profilo dell'attuazione del tributo, l'art.10 del medesimo D.Lgs. n.56/2000 ha previsto la partecipazione delle regioni a statuto ordinario all'attività di accertamento dei tributi erariali. Deve tuttavia precisarsi che tale attività di partecipazione si ritiene esplicarsi nella sola fase istruttoria o endoprocedimentale, quindi con efficacia meramente interna senza incidere sulla formulazione dell'atto finale.

Sotto il profilo sostanziale, si ribadisce, il D.Lgs. 56/2000 ha comunque significativamente ampliato la partecipazione delle regioni a statuto ordinario al gettito IVA (pari al 25,7% del gettito complessivo realizzato nel penultimo anno precedente a quello in esame), sia ha aumentato la misura dell'addizionale Irpef (da fissarsi tra lo 0,9 e l'1,4%), come pure ha ampliato la compartecipazione regionale alle accise sulle benzine (fissandola a lire 250 per litro). Deve però rilevarsi che, contestualmente a questi ampliamenti della capacità finanziaria delle regioni, a far tempo dal 2001 sono stati soppressi molti trasferimenti erariali, anche se poi è stato istituito un fondo perequativo nazionale.

³¹⁰ Le agenzie fiscali risultano istituite e disciplinate dagli artt. 8 e 9 del D.Lgs. n.30/1999, in base alla delega di cui all'art.12, lett. g), della L. n.59/1997, su cui si veda TABET, *Spunti critici sulla natura delle Agenzie fiscali e sulla loro equiparazione alle Amministrazioni dello Stato*, in *Rass. trib.*, 2002, 819, il quale osserva che tale nuovo modello organizzativo attua una separazione tra funzioni di indirizzo e funzioni tecnico-operative ed inoltre segna il definitivo superamento dell'uniformità dell'apparato ministeriale, le cui strutture di primo livello sono state ridisegnate secondo modelli a geometria variabile che passano per l'istituzione di dipartimenti o di amministrazioni ad ordinamento autonomo o di agenzie

tributario — la modifica dell'organizzazione giuridica dello Stato e il superamento di vecchi schemi concettuali intervenuta già da tempo³¹¹.

Ritornando ora ai profili sostanziali del rapporto d'imposta — come si è precedentemente osservato - la recente tendenza a ridurre i trasferimenti statali a favore degli enti locali ha quindi sicuramente determinato un maggior ricorso da parte di questi alla leva tributaria³¹², e ciò anche per consentire ai medesimi di finanziare le sempre maggiori funzioni loro attribuite³¹³.

Detto stato di cose si è tradotto - almeno sino a tutti gli anni ottanta - nell'introduzione di una serie di misure (spesso disarticolate³¹⁴) in un certo qual modo "emergenziali": attuate attraverso aumenti di prelievi, introduzione di addizionali, imposizione di nuovi tributi che, nel loro complesso, non sembravano tali da costituire un sistema organico e ragionato³¹⁵. Tale attività normativa degli enti locali³¹⁶, per così dire ancillare³¹⁷ e al

e aziende. E ciò non fa altro che riflettere quel nuovo equilibrio fra politica e amministrazione imposto proprio con le riforme dell'ultimo decennio.

Sul tema delle agenzie fiscali si vedano altresì: F. GALLO, *Come riorganizzare l'Amministrazione Finanziaria per la lotta all'evasione e l'assistenza ai contribuenti?*, in *Rass. trib.*, 1995, 885 ss.; FIORENTINO, STANCARELLI, *Le Agenzie fiscali*, in *La riforma del governo*, Bologna, 2000, 406 Ss.; BUTTUS, *L'istituzione delle agenzie fiscali: profili e problematiche di natura processuale*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, 872 Ss.; MULEO, *L'attivazione delle agenzie fiscali ed i complessi profili in tema di legittimazione ad agire e processuale*, in *Rass. trib.*, 2001, 377 ss.; FRANSONI, *Appunti a margine di alcuni "provvedimenti" attuativi emanati dalla Agenzia delle Entrate*, in *Rass. trib.*, 2001, 365 e Ss.; RUSSO, FRANSONI, *La notifica degli atti di parte e delle sentenze a seguito dell'istituzione delle Agenzie fiscali*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, II, 895 ss..

³¹¹ Su tali aspetti, in particolare, si veda TABET, *Spunti critici sulla natura delle Agenzie fiscali e sulla loro equiparazione alle Amministrazioni dello Stato*, in *Rass. trib.*, 2002, 817 Ss., ove l'Autore rileva appunto che "pluralizzazione, pluricentrismo, plurimorfismo connotano attualmente il disegno organizzativo da cui sono regolate le amministrazioni dello Stato e che si contrappone al precedente modello mono-tipico e Stato-centrico, fondato sull'uniformità organizzativa della nostra principale Istituzione politica, intesa come persona giuridica unitaria (Stato-ente territoriale o Stato-persona)". "Le amministrazioni statali — prosegue Tabet — vengono così gradatamente ad assumere forme e strutture differenziate, posto che il modello ministeriale: da un lato, ha perduto da tempo l'unicità propria dell'originario disegno organizzativo sabauda, subendo un processo di disarticolazione in un complesso di uffici ed organi a rilevanza esterna, non meramente servente; e dall'altro, cessa di essere la forma esclusiva e costante dell'assetto organizzativo dello Stato, configurandosi quest'ultimo in modo sempre più disaggregato attraverso articolazioni di figure soggettive eterogenee e multiformi, variamente collegate con l'apparato ministeriale o con il suo vertice politico". "Entrano così in crisi i tradizionali meccanismi di imputazione dell'attività-funzione alla Amministrazione statale, unitariamente intesa, ed entrano del pari in crisi i vecchi modelli di decentramento e di ridistribuzione di funzioni statali a favore di strutture organizzative parallele".

³¹² Su cui TRAMONTANA, *Verso il ripristino della potestà impositiva degli enti locali*, in *Fin.loc.*, 1984, 575 ss., nonché in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, 1107 ss..

³¹³ Sugli aspetti del decentramento di funzioni agli enti locali si veda SERRANÒ, *Federalismo fiscale e devolution regionale*, in *Boll. trib.*, 2001, 1288 s..

³¹⁴ Così TOSI, *Finanza locale*, op. cit., 151, il quale osserva che il quadro normativo che ne scaturì può dirsi privo di omogeneità ed originato in assenza di un disegno unitario; la medesima dottrina osserva, infatti, che alcuni tributi locali (come ad esempio la tassa per l'occupazione di spazi e aree pubbliche, l'imposta sulla pubblicità e i diritti sulle pubbliche affissioni) sono stati dapprima aumentati di un'addizionale fissa e diversificata, poi raddoppiate quanto alle tariffe, quindi riammentati di un'addizionale unificata ed infine ulteriormente aumentati quanto alle tariffe, ove ulteriori riferimenti anche ai vari provvedimenti normativi di modifica. In senso analogamente critico pure TRIMARCHI, *Crisi fiscale locale, asimmetria informativa e regolamentazione* in *Riv. dir. fin.*, 1989, I, 262-266, il quale osserva che gli interventi dell'epoca consistevano in "microaggiustamenti" e/o ritocchi di modesta portata, tutti inadeguati a ripristinare un efficiente livello di responsabilità fiscale.

³¹⁵ I provvedimenti normativi dell'epoca sembravano infatti introdotti estemporaneamente, più che altro tesi a rispondere a pressanti esigenze di cassa, senza un disegno unitario e organico che li regolasse e a

tempo stesso necessitata dalla riduzione dei trasferimenti statali³¹⁸, non è stata però considerata quale vera e propria espressione di autonomia tributaria³¹⁹ (quanto meno fino ai primi anni novanta³²⁰), non foss'altro per quel carattere di estemporaneità e disorganicità³²¹ determinati dalla situazione di emergenza venutasi a creare per effetto delle riduzioni dei trasferimenti statali³²² a cui si è già fatto riferimento, come anche in

volte anche ispirati a logiche contraddittorie fra loro, Risalgono difatti a quell'epoca tributi che hanno ingenerato dubbi sulla loro costituzionalità: si pensi anzitutto alla Socof (Corte cost., dec. 23 maggio 1985, n.159, in *Rass. trib.*, 1985, 11, 631 Ss.; sulla Socof si veda BERLIN, *Osservazioni a caldo sulla sovrimposta comunale sul reddito dei fabbricati*, in *Giur. imp.*, 1983, 363 Ss. che la definì "l'imposta più irrazionale, più inopportuna e peggio strutturata di tutte le imposte istituite almeno a far tempo dal 1945 ad eccezione forse — ma non si è certi — dell'imposta straordinaria personale sulle spese non necessarie" ed inoltre: DE MITA, *Socof e autonomia tributaria dei comuni*, in *Fin. loc.*, 1984, 939; MERCATALI, *Indagine critica sulla costituzionalità della Socof*, in *Fin.loc.*, 1984, 977 Ss.; MARONGIU, *Sulla legittimità costituzionale della sovrimposta comunale sul reddito dei fabbricati: la c.d. "Socof"*, in *Dir. prat. trib.*, 1985,11, 580 Ss.; MOSCHETTI, *Problemi di eguaglianza tributaria nella sovrimposta sul reddito dei fabbricati*, in *Rass. trib.*, 1986, II, 114-118), ovvero alla addizionale sul consumo dell'energia elettrica (su cui RINALDI, *I provvedimenti per i bilanci comunali e provinciali*, in *Boll. trib.*, 1981, 178), o anche alla tassa sui rifiuti (su cui MISTO', *Brevi considerazioni sulla costituzionalità della tassa rifiuti solidi urbani*, in *Dir. prat. trib.*, 1982, I, 1340 ss), o al canone di scarico (su cui RIONI, *Lineamenti e profili di costituzionalità del canone o diritto comunale di cui all'art.16 della legge 10-5-1976 n.319*, in *Boll. trib.*, 1980, 1630 ss).

³¹⁶ Sui tributi applicati all'epoca si veda anche MALTINTI, VIGNETTI, *Lo sforzo fiscale in Italia negli anni Ottanta*, in GIARDINA, I. MAGNANI, POLA e SOBBRIO, (cur.), *Livelli di governo e loro finanziamento: teoria, esperienze istituzioni*, Milano, 1988, 343 ss..

³¹⁷ Nel senso di avente un ruolo quantitativamente modesto, tenuto conto dei trasferimenti statali comunque sempre necessari per garantire l'equilibrio di bilancio.

³¹⁸ Circa i condizionamenti o meno, riguardo alla introduzione di misure normative a carattere tributario, si veda il caso dell'addizionale sui consumi di energia elettrica che, se ed in quanto istituita, dava origine al riconoscimento di determinati vantaggi finanziari favore dell'ente che l'aveva istituita. Analoghe considerazioni possono svolgersi anche per quanto attiene alla Socof dalla quale conseguivano vantaggi di carattere finanziario per quegli enti che l'istituivano Tale caratteristica sembrerebbe quindi "smorzare" quelle tendenze autonomiste insite nella disciplina di quest'ultima imposta con riferimento alle fasi appunto dell'istituzione, quantificazione e titolarità del gettito, liquidazione accertamento e riscossione. Sul punto si veda anche TOSI, *Finanza locale*, cit., 154.

³¹⁹ Non si può difatti parlare di autonomia tributaria degli enti locali attesa l'imperatività dell'intervento legislativo che, nella specie, lasciava ben pochi margini a libere determinazioni e valutazioni degli enti interessati, così TOSI, *Finanza locale*, *cd.*, 152, il quale aggiunge che nonostante le amministrazioni locali avessero le loro originarie competenze, e in materia di accertamento e riscossione, spesso le revisioni tariffarie e l'istituzione di addizionali erano state coattivamente imposte con atti legislativi ad efficacia diretta, ovvero indiretta, ma in tal caso gli organi consiliari erano stati tenuti a recepirne il contenuto con formali deliberazioni da adottare entro termini prefissati (come ad es. nel caso della tassa di occupazione di spazi ed aree pubbliche, dell'imposta sulla pubblicità e diritti sulle pubbliche affissioni, dell'imposta sui cani), con l'unica e parziale eccezione della tassa sulla raccolta e il trasporto ovvero per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, per i quali le singole amministrazioni potevano modulare adeguamenti tariffari ovvero agire sulla compressione dei costi del servizio.

³²⁰ Concorde sul fatto che l'ultimo decennio è stato interessato da un processo di ridefinizione dei livelli di governo, all'interno dello Stato, di vasta portata anche CERIANI, *Federalismo, perequazione e tributi*, in *Rass. trib.*, 2002, 1664.

³²¹ Si noti poi che, non di rado, i vari provvedimenti normativi introdotti su base locale rispondevano anche a logiche di fondo alquanto diverse tra loro. Basti pensare all'istituzione delle tasse sulle concessioni comunali, all'addizionale sul consumo dell'energia elettrica, al canone-diritto per la tutela delle acque dall'inquinamento. Quest'ultimo, peraltro, sembra infatti legittimato non tanto dalla valutazione economica di una capacità contributiva palesata, ad esempio, dal consumo di energia elettrica, quanto sembra più che altro riflettere un criterio commutativo insito nella erogazione di un servizio pubblico comunale qualificato in campo ambientale. In tal senso TOSI, *Finanza locale*, cit., 152.

³²² Che comunque mantenevano il loro ruolo di principale fonte di finanziamento degli enti locali.

considerazione del fatto che le varie autonomie locali si muovevano nell'ambito normativo su di un piano operativo e gestionale assai ristretto³²³: sia in ossequio del vincolo di cui all'art.23 Cost.³²⁴, sia in dipendenza di una interpretazione piuttosto restrittiva del dettato costituzionale, peraltro condivisa dai Governi dell'epoca e dalla stessa Consulta³²⁵.

Tuttavia tale fase — pur con i limiti sopra evidenziati — ha forse avuto il merito di riaccendere l'interesse per un certo recupero dei margini di autonomia finanziaria³²⁶, e soprattutto tributaria, degli enti locali³²⁷ che — finalmente — sembra ad essi essere stata riconosciuta³²⁸. Ciò anche sull'onda di alcune teorizzazioni³²⁹, di matrice economico-

³²³ Le misure normative via via introdotte erano infatti dotate di vincolatività, più o meno diretta, nei confronti degli enti locali destinatari, i quali al più potevano intervenire - con una deliberazione consiliare di ricezione, generalmente al fine di specificare le singole tariffe nel rispetto degli (angusti) spazi ad essi lasciati dalla legge istitutiva. Esempi di tali misure sono costituiti dalla tassa sulle concessioni comunali, dal canone-diritto per la tutela delle acque dagli inquinamenti industriali (e successivamente anche civili), per i cui riferimenti normativi si consulti TOSI, *Finanza locale*, cit., 153-154, note 94, 95 e 96.

³²⁴ Che prescrive appunto che l'imposizione di prestazione patrimoniali non possa avvenire che per legge, proprio a tutela delle libertà economiche individuali. Vincolo questo sino a pochi anni, orsono, interpretato in maniera piuttosto rigoristica. Sul (recente) riconoscimento della potestà normativa dei comuni nel rispetto dell'art.23 Cost., seppur nell'ambito dei limiti fissati dalla normativa primaria, si veda il già richiamato contributo di FEDELE, *La potestà normativa degli enti locali*, in *La finanza locale*, 1998, 9 ss..

³²⁵ È stato sul punto osservato, antecedentemente al dibattito sul federalismo fiscale, che tale interpretazione restrittiva del dettato costituzionale sarebbe dipesa dal metodo interpretativo assunto, così come anche dalla non conoscenza dei caratteri della funzione finanziaria, come pure dalla incapacità di percepire l'incidenza del modo federale di pensare ed agire ed infine, sarebbe dipesa, dalla scarsa sensibilità nell'avvedersi della "decomposizione" del concetto di sovranità e ciò implicherebbe la rivalutazione del concetto di Stato comunità, ove sia riconosciuto a ciascuna entità territoriale autonoma ciò che la costituzione ha loro attribuito, anche sui piano dei poteri fiscali, il tutto nel rispetto della carta europea delle autonomie. Cfr. BERTOLISSI, *Questioni giuridiche di democrazia fiscale*, in *Atti del convegno di Treviso, 13 maggio 1994*, in *Il fisco*, 1994, 10196.

³²⁶ Ci si limita, in questa sede, a richiamare le considerazioni già svolte sul rapporto tra autonomia tributaria e finanziaria, di cui la prima costituisce parte della seconda, la quale può consentire il raggiungimento dell'autosufficienza anche attraverso entrate extratributarie, tra cui i proventi tariffari. In questa sede si inquadrano infatti quei provvedimenti caratterizzati da una certa indole corrispettiva (prezzi, diritti, canoni ecc.) relativi a servizi ad utilità individuale.

³²⁷ Anche se vi è chi ritiene che alla tendenza politico-istituzionale al decentramento non debba necessariamente corrispondere un'analoga tendenza nel settore tributario, in tal senso TOSI, *Finanza locale*, cit., 158,

³²⁸ Ritiene essersi ricostituita l'autonomia tributaria degli enti locali anche per effetto delle innovazioni legislative apportate nell'ultimo decennio del secolo scorso, D'AMATI, *La ricostituzione della autonomia tributaria degli enti locali: aspetti normativi*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, I, 687. Analoga valenza in chiave ricostruttiva ai provvedimenti di legge nel testo accennati è riconosciuta pure da TOSI, *Finanza locale*, in *Dig. IV disc. priv., sez. comm., app. di agg.*, Torino, 2000, 284, il quale però intende tale autonomia come la facoltà di intervenire con norme giuridiche di natura regolamentare nel processo di istituzione e disciplina delle entrate proprie di natura tributaria. La medesima dottrina però poi, criticamente, aggiunge che la via intrapresa (quella cioè di attribuire una certa autonomia tributaria) non era l'unica percorribile, in quanto l'autonomia politico-istituzionale prevista dalla Costituzione ben potrebbe sussistere anche a prescindere dall'autonomia tributaria, essendo invece a tal fine necessaria l'autonomia finanziaria; mentre l'autonomia tributaria di per sé non sembra esser espressiva di autonomia politico-istituzionale giacché all'istituzione di nuove fattispecie impositive e al riconoscimento della potestà di intervenire sulla disciplina del tributo potrebbe accompagnarsi — e normalmente è proprio quanto accade — una riduzione dei trasferimenti erariali in misura proporzionale alle maggiori entrate potenzialmente derivanti dall'attribuzione di nuovi tributi e dall'esercizio delle facoltà conferite. Così TOSI, *Finanza locale*, in *Dig. IV, disc. priv., sez. comm., app. di agg.*, Torino, 2000, 285, il quale richiama altresì, altra autorevole dottrina che aveva già osservato come l'autonomia tributaria e il

politica, volte a rivalutare un assetto dello Stato in forma federalista³³⁰, dapprima anche a Costituzione invariata³³¹, e per il quale una certa autonomia tributaria costituirebbe il

principio di responsabilità siano ritornati in auge un po' strumentalmente allo scopo di alleggerire il bilancio dello Stato sostituendo parte dei trasferimenti agli enti locali con tributi propri degli enti stessi, In tal senso GALLO, *Federalismo fiscale*, in *Enc. giur.*, XIV, Roma, 1996, 5; in senso analogo si veda pure: CHINETTI, *Enti locali: addizionali e maggiorazioni di imposte*, in *Dir. prat. trib.*, 1998, I, 1999; TOSI, GIOVANARDI *L'ordinamento tributario degli enti locali tra ampliamento dei margini di autonomia e tentativi di "detrubitarizzazione" del prelievo*, in *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano, Atti del Convegno "I settant'anni di diritto e pratica tributaria"*, Padova, 2000, 467 ss.

³²⁹ Note sotto il nome di federalismo fiscale e, essenzialmente, fondate sulla ricerca di una responsabilizzazione delle autonomie locali, i cui amministratori erano abituati ad avere autonomia di spesa a cui doveva fare seguito, in misura tendenzialmente eguale, l'ammontare dei trasferimenti statali che avevano la funzione di copertura. Tale fase risulterebbe essere incentrata anche sul cd. principio del beneficio per gli amministrati, secondo il quale (in un contesto tendenzialmente commutativo) sarebbe più produttivo un sistema in cui il destinatario del precetto potesse dirsi essere a diretto contatto con la destinazione della spesa fatta, finanziata appunto attraverso il tributo.

Sul tema del federalismo fiscale (o comunque anche solo del decentramento fiscale) come risposta alla crisi della finanza locale alla quale la riforma del 1973 non aveva posto rimedio, si vedano, tra i molti: TREMONTI, *Libro bianco*, in *Riv. dir. fin e sc. fin.*, 1995, 591 ss.; TREMONTI, VITALETTI, *La fiera delle tasse*, Bologna, 1991; Io., *Il federalismo fiscale: autonomia municipale e solidarietà sociale*, Bari, 1994; Id., *Le cento tasse degli italiani*, Bologna, 1986; e più in generale sul federalismo fiscale, senza pretesa di esaustività: F. GALLO, *Il federalismo fiscale cooperativo*, in *Rass. trib.*, 1995; 275 ss.; Id., *Per un progetto di federalismo fiscale*, *ivi*, 1995, 1835 ss.; ARACHI, ZANARDI, *Federalismo fiscale e perequazione regionale, lavori in corso*, in AA.VV., *La finanza pubblica italiana: rapporto 1998*, a cura di Bernardi, Bologna, 1999, 135 ss.; BERTOLISSI, *L'autonomia tributaria delle Regioni: aspetti giuridici*, in *Il fisco*, 1998, 4529 Ss.; CINOTTI, *Il federalismo fiscale*, in *Riv. guard. fin.*, 1996, 1583 Ss.; D'AMATI, *La ricostituzione dell'autonomia tributaria degli enti locali: aspetti normativi*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, I, 687 Ss.; Id., *L'autonomia finanziaria delle Regioni: dalla negazione al federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 1999, I, 3 Ss.; D'AURO, *Autonomia finanziaria e decentramento fiscale in Italia nella prospettiva del federalismo*, in *Trib. loc. reg.*, 1997, 493 Ss.; Id., *Il federalismo fiscale in Italia, situazioni e prospettive*, in *Riv. guard. fin.*, 1998; 1469 Ss.; Id., *L'attuazione del federalismo fiscale in Italia tra municipalismo e regionalismo fiscale*, in *Fin.loc.*, 2001, 1495 Ss.; FEDELE, *La potestà normativa degli enti locali*, in *Trib. loc. reg.*, 1998, li Ss.; LIBERATI, *Autonomia tributaria e perequazione, un confronto internazionale*, Milano, 1999; LUCIANI, *Federalismo fiscale per l'Italia, Regioni o Comuni?*, in *Tributi*, 1997, 870 Ss.; MAJOCCHI, *Un nuovo modello di federalismo fiscale*, in AA.VV., *Federalismo fiscale: una nuova sfida per l'Europa*, Padova, 1999, 17 Ss.; E. RUSSO, *Principi e scelte di federalismo fiscale*, in *Rass. trib.*, 1996, 144.

³³⁰ O comunque rivolto nella direzione di un più ampio decentramento in ambito locale di funzioni amministrative già di competenza statale. Rileva la manifestazione di "spinte crescenti, prorompenti e talvolta inarrestabili delle comunità locali finalizzate ad una sempre maggiore autonomia finanziaria, spesso accompagnata dalla richiesta di autogestione delle risorse finanziarie proprie e dell'esercizio diretto del potere impositivo" pure LICCARDO, *Supremazia e obbedienza finanziaria*, in *Studi in onore di Victor Uckmar*, vol. II, Padova, 1997, 745-6; il quale aggiunge che il cd. federalismo fiscale risulta connotato da una complessa articolazione fenomenologica (su base territoriale), dal principio di sussidiarietà (oggi consacrata nel nuovo testo dell'art.11.8 Cost.), dal rispetto della solidarietà e che esso risulta altresì, a volte concesso da taluni Stati agli enti decentrati per eliminare speculazioni politiche a sfondo secessivo, o di tipo autonomistico, finalizzate all'autogoverno, all'autodeterminazione ed alla costituzione di uno Stato federale. Sembra in ogni caso non del tutto casuale che tali spinte nel senso appena accennato, si siano originariamente manifestate proprio tra le popolazioni lombarde e forse anche perché queste, in epoca preunitaria, erano abituate ad un moderato decentramento dei poteri, loro concesso dal governo austriaco. Sul punto si veda ROTELLI, *C. Cattaneo e gli ordinamenti locali lombardi*, in LACAITA, *L'opera e l'eredità di C. Cattaneo*, I, *L'opera*, Bologna, 1975, 283-306.

³³¹ Si è infatti dapprima, ritenuto praticabile un intervento nella direzione di ipotesi di federalismo non particolarmente spinte, nel senso quindi del federalismo di tipo cooperativo e solidaristico da raggiungere attraverso graduali forme di trasferimento della potestà tributaria nel rispetto dei principi di cui agli artt. 23 e 119 Cost., senza quindi introdurre un mutamento nella forma dello Stato che — fondandosi sulla creazione di macroregioni pressoché indipendenti — avrebbe implicato un'inammissibile frammentazione del sistema tributario e ciò avrebbe a sua volta comportato i tipici problemi del coordinamento

punto di emersione³³² — o forse la concreta estrinsecazione — di tale percorso politico-istituzionale che, anche piuttosto pragmaticamente³³³, enfatizza il ruolo delle autonomie locali³³⁴. Percorso questo apparso opportuno anche in considerazione della necessità di rimediare ai guasti che il decentramento della spesa aveva determinato nelle finanze pubbliche³³⁵ e in relazione pure ai pericoli che ciò comportava³³⁶. Accanto alle sempre

internazionale della tassazione. Per una critica delle posizioni confederaliste si veda F. GALLO, *Il federalismo fiscale "cooperativo"*, in *Rass. trib.*, 1995, 277. Concorda sul fatto che il federalismo fiscale non presuppone necessariamente la riforma costituzionale TREMONTI, *Libro bianco*, cit., 51.

³³² Nel senso che l'assetto politico-istituzionale non può che influenzare (anche se forse non in misura necessaria) pure l'assetto della finanza locale, ivi compreso il settore delle entrate tributarie. Difatti già da tempo vi era chi reputava che i problemi tributari sono per loro natura problemi essenzialmente politici e consistono nella ricerca dei mezzi atti a ripartire i carichi pubblici fra gruppi, classi e generazioni di contribuenti secondo i criteri che sono indicati dal governo di un paese, così testualmente: GRIZIOTTI, *Nuovi orientamenti nei sistemi tributari*, ora in *Studi di scienza delle finanze e diritto finanziario*, Milano, 1956, 2, 421.

³³³ Di approccio pragmatico parla BORIA, *Le scelte di federalismo fiscale realizzate con il D.Lgs. 446 del 15 dicembre 1997*, cit., allorché rileva che l'attribuzione di un'autonomia tributaria su base locale è stata giudicata determinante al fine di un recupero di efficienza nella gestione della cosa pubblica in un quadro normativo che però prescinde da una revisione costituzionale. Non deve in ogni caso trascurarsi che le tendenze federaliste hanno anche una evidente matrice storico-teorico-ideologica che rifugge dall'impostazione centralista tipica di alcune teorie economico-politiche affermatesi negli anni settanta e che, invece, si adegua ai modelli europeisti che hanno il loro caposaldo nel principio di sussidiarietà fissato dal Trattato di Maastricht ed oggi recepito nel nuovo testo dell'art.118 Cost.: secondo cui lo Stato deve intervenire solo nelle materie riguardo alle quali gli enti subordinati, nell'ambito delle rispettive loro competenze, non possono decidere ed agire con efficacia. Analogamente, GALLO, *Federalismo fiscale*, in *Enc. giur.*, Roma, XVI, 1996, 1. Come pure F. GALLO, *Il federalismo fiscale "cooperativo"*, in *Rass. trib.*, 1995, 275 s., ove si mette in evidenza che una riforma in senso federale risponde ormai al modello europeo di federalismo regionalista che ha il suo caposaldo nel teorema del decentramento di Oates, ora recepito, sotto la veste del principio di sussidiarietà, dall'art.3 del Trattato di Maastricht. La medesima dottrina ritiene poi l'assetto federalista — nella sua versione di "federalismo unitario" — "uno strumento indispensabile sia per recuperare pienamente l'originario disegno autonomista tracciato dal Costituente, sia per consentire una migliore redistribuzione delle risorse liberando le energie inespresse del Paese".

Per quanto attiene alla vera e propria introduzione, su base normativa, del principio di sussidiarietà occorre tuttavia precisare che questo non nasce con la legge Bassanini, ma risale alla Carta Europea dell'autonomia locale, firmata a Strasburgo il 15 ottobre 1985 e resa esecutiva in Italia con legge 30 dicembre 1989, n.439, ed è poi stato, in una certa misura, successivamente ripreso anche dalla L.142/1990. Cfr. D'ATENA, *L'Italia verso il federalismo, Taccuini di viaggio*, Milano, 2001, 135 e, in particolare, 316 ss..

³³⁴ E che dovrebbe consentire — almeno nelle intenzioni dei suoi propugnatori — una più efficace ed efficiente gestione della cosa pubblica (atteso che buona parte della responsabilità del dissesto delle finanze pubbliche sarebbe proprio da ascrivere a quelle caratteristiche di "deresponsabilizzazione" finanziaria imperanti a livello di enti locali). Giacché — come diceva Einaudi — "se regioni, province e comuni devono ricorrere ad entrate proprie nasce il controllo dei cittadini sulla spesa pubblica, nasce la speranza di una gestione sensata del denaro pubblico", mentre "se gli enti territoriali vivono di proventi ricevuti o rinunziati dallo Stato, di cui lo Stato ha bisogno per soddisfare ai compiti suoi, manca l'orgoglio del vivere del frutto del proprio sacrificio, e nasce la psicologia del vivere a spese altrui, dell'emulazione del chiedere sempre e del non essere mai contenti", così EINAUDI, *Prediche inutili*, Torino, 1969, 364-3 65.

³³⁵ Come già osservato il decentramento della spesa (ovvero la sola autonomia di spesa non accompagnata da una corrispondente autonomia finanziaria) aveva determinato una marcata deresponsabilizzazione degli amministratori locali, proprio attraverso la compressione dell'autonomia tributaria, i quali erano di fatto sottratti al controllo degli amministrati non potendo ad essi rispondere in caso di cattiva gestione. In tal senso deve infatti riconoscersi che la riforma tributaria degli anni '70 aveva soppresso la maggior parte dei tributi locali, dando luogo ad una finanza locale essenzialmente di trasferimento. Ciò ha però indotto politici e studiosi a sollevare il problema del ripristino di una maggiore autonomia impositiva degli enti locali in modo tale da evitare una separazione fra chi prende le decisioni di spesa e chi, invece, provvede al loro finanziamento, avvicinando altresì gli amministrati ai loro amministratori ed evitando eccessi di

più accentuate tendenze al decentramento e all'autonomia, di matrice tipicamente interna, è opportuno, poi, rilevare delle consonanti spinte, pure a livello comunitario, le quali sembrano aver impresso una certa accelerazione nella direzione del federalismo³³⁷. È quindi in tale periodo che iniziano a farsi strada, assieme ad iniziative legislative pure volte a modificare l'assetto costituzionale attraverso l'attribuzione di maggiori poteri alle regioni stesse³³⁸, le concezioni che vedono il tributo come strumento di consapevole partecipazione del singolo alla vita della comunità locale³³⁹: quindi anche come strumento di autonomia e democrazia³⁴⁰.

spesa e/o sprechi. Cfr. LECCISOTTI, *L'autonomia impositiva dei comuni italiani*, in *Studi in onore di Victor Uckmar*, voi. II, Padova, 1997, 731. Circa il legame di non necessarietà tra l'autonomia tributaria e la responsabilizzazione degli amministratori locali, o comunque circa l'indimostrato effetto responsabilizzante si veda GIARDINA, *Autonomia tributaria e forme alternative di finanziamento degli enti locali*, in *Autonomia impositiva degli enti locali, Atti del Convegno di Taormina del 26-27 marzo 1982*, Padova, 1983, 35 il quale osserva come il fatto del rafforzamento dell'autonomia tributaria degli enti locali abbia un effetto responsabilizzante nei confronti degli amministratori e ciò avrebbe il pregio delle verità intuitive, ma poi aggiunge che della fondatezza di tale assunto è però lecito dubitare se si pensa che: a) non si comprende perché il contribuente debba essere reattivo all'inasprimento dei tributi locali e non a quello dei tributi statali; b) perché la reattività ci sia è necessario che il contribuente abbia ben presente il collegamento esistente tra decisione di spesa e quella di prelevare l'imposta; c) non sempre la modalità di organizzazione del prelievo consente agli elettori di distinguere con chiarezza i soggetti attivi responsabili; d) se si ritiene che gli amministratori locali tendono ad "ampliare i cordoni della borsa" in un sistema di finanza derivata in modo da godere dei benefici della spesa senza sopportarne i costi, sarebbe logico anche pensare che gli amministratori statali, non godendo di benefici della spesa statale, siano molto restii a finanziare i trasferimenti. Impostazione questa che sembra riecheggiare in PADOVANO, *Controllo elettorale, regole di approvazione del bilancio e federalismo fiscale: indicazioni per l'Italia tratte dall'esperienza americana*, in TRUPIANO, cur., *Attualità del federalismo fiscale: effetti economici e sociali*, Cassino, 1996, 93, il quale ritiene che il controllo elettorale è uno strumento piuttosto debole e che difficilmente può garantire miglioramenti significativi nella gestione delle finanze pubbliche.³³⁶ Infatti, una finanza locale impostata come finanza derivata determinava il rischio che il governo centrale interrompesse (anche improvvisamente) i trasferimenti agli enti locali, anche dopo che questi avessero deliberato le spese; inoltre determinava altresì il rischio che il governo centrale si rivelasse incapace di resistere alle pressanti richieste di spesa provenienti dagli enti locali stessi, e ciò avrebbe comportato effetti disastrosi sulla finanza.

³³⁷ E' infatti, innegabile il ruolo in tal senso esercitato dal principio comunitario di sussidiarietà che, a sua volta, comporta una complessiva valorizzazione delle autonomie locali e favorisce, in maniera quasi spontanea, un processo politico di federalizzazione. Ma ancora prima del Trattato di Maastricht-quanto meno al livello politico-la Carta Europea delle autonomie locali, sottoscritta in seno al Consiglio d'Europa del 25 ottobre 1985, ha espresso il principio del riconoscimento dell'esigenza in capo all'ente locale del diritto a risorse finanziarie proprie ed adeguate nell'esercizio delle rispettive competenze. Sui rapporti di reciproca influenza tra l'ordinamento comunitario e le organizzazioni territoriali sub-statali si veda, da ultimo, SAPONARO, *L'armonizzazione fiscale e il ruolo delle autonomie locali nel sistema pre-federale europeo*, in Riv. Dir. Trib., 2002, I, 1037 ss.. Sul tema si vedano altresì SACCHETTO, *Federalismo fiscale tra modelli esteri e vincoli comunitari*, in Riv. It.dir.pubbl. com., 1998, 646 ss.; GIANI, *La finanza locale tra armonizzazione e scelta federale*, in AA.VV., ATRIPALDI, BIFULCO (cur.), *Federalismi fiscali e costituzioni*, Torino, 2001, 35 ss.. Con particolare riferimento al principio di sussidiarietà in ambito comunitario si veda invece ZILIOI, in Riv. Giur. Amb., 1995, 533; D'ANGOLO, *La sussidiarietà nell'Unione Europea*, Padova, 1998; D'ATENA, *Sussidiarietà e sovranità*, in AA.VV., *La Costituzione europea*, Annuario 1999 dell'Associazione italiana dei costituzionalisti, Padova, 2000, 11 ss., mentre relativamente alla carta Europea delle autonomie locali si veda PARISIO, *Europa delle autonomie locali e principio di sussidiarietà: "La Carta Europea delle autonomie locali"*, in Foro amm., 1995, 2125 ss.

³³⁸ Ci si riferisce anzitutto alla legge costituzionale n.3 del 2001 con la quale si sono introdotte le modifiche al Titolo V della Costituzione.

³³⁹ Anche in attuazione del principio che afferma: "no taxation without representation"; infatti, pressoché nello stesso periodo viene poi introdotto un importante strumento di democrazia partecipativa: l'elezione diretta del sindaco.

³⁴⁰ Nel settore tributario questa maggiore attenzione verso la persona del contribuente è dimostrata pure dagli interventi di riforma susseguiti nel corso dell'ultimo decennio del secolo passato, tra i quali

11. Finanza locale e federalismo fiscale in uno scenario dove si incontrano: federalismo, globalizzazione e democrazia.

L'infrangersi dell'alleanza storica tra economia di mercato, Stato sociale e democrazia, che finora ha integrato e legittimato il progetto della prima modernità basato sullo stato – nazione³⁴¹, determina l'urgenza di una nuova progettualità costituzionale e politica³⁴². In essa la rivalutazione della dimensione locale si presenta come uno degli elementi strategici fondamentali. La globalizzazione determina, infatti: “un forte impulso ed una forte logica a favore di una devoluzione del potere verso il basso [...] crea nuove richieste a livello locale ed apre anche nuove possibilità di rigenerare le identità locali”³⁴³.

Si riducono inoltre, i benefici per le comunità sub-nazionali di appartenere ad un singolo Stato³⁴⁴: la competizione in un'economia globale tende a porsi come competizione tra sistemi regionali³⁴⁵, dove le decisioni di insediamento e investimento delle multinazionali dipendono sempre più da specifiche rendite di localizzazione. I soggetti che operano all'interno del circuito economico sono inclini, cioè, a cercare zone caratterizzate da condizioni ambientali che ne favoriscano lo sviluppo: agilità burocratica, flessibilità dei fattori della produzione, equilibrio tra gli stessi, possibilità di cooperazione tra imprese. Da questo punto di vista, la creazione e la gestione di simili condizioni sono più agevolmente realizzabili e livelli subnazionali piuttosto che nazionali³⁴⁶. I livelli regionali e locali di governo “possono favorire, in particolare,

occorre sicuramente menzionare: la disciplina dell'autoannullamento degli atti riconosciuti illegittimi o infondati (cfr. D.P.R. 27 marzo 1992, n.287 e art.2-*quater* del D. L. 30 settembre 1994, n.564); l'accertamento con adesione (cfr. D.L. 30 settembre 1994, n.564, conv. In L. 30 novembre 1994, n.656); il diritto di interpello del contribuente (cfr. art.21 L. 30 dicembre 1991, n.413; art.37-*bis* D.P.R. 29 settembre 1973, n.600); lo Statuto del contribuente (cfr. L. 27 luglio 2002, n.212) che oltre a prevedere l'interpello a regime, sancisce l'ingresso di alcuni principi privatistici nei rapporti tra amministrazione e contribuente, come ad esempio, quello di buona fede; la istituzione delle agenzie fiscali (cfr. art.61, comma 3, D. Lgs. 30 luglio 1999, n.300) che operano in base a criteri di legalità, imparzialità e trasparenza, con principi di efficienza, economicità ed efficacia Cfr. MOSCHETTI, *Federalismo e procedimento di applicazione del tributo: occasione per un confronto tra diverse culture*, in Riv. Dir. Trib., 2002, I, 233-234, il quale in particolare osserva che l'istituzione delle agenzie fiscali comporta pure dei riflessi sulle autonomie territoriali in quanto (proprio per mezzo di queste) dovrebbe risultare favorita la cooperazione dell'Amministrazione centrale con le regioni e gli enti locali, i quali possono anche attribuire alle agenzie fiscali, in tutto o in parte, la gestione delle funzioni ad essi spettanti da regolarsi con autonome convenzioni. Sul punto si noti altresì, che già con il comma 5 dell'art.52 del D.Lgs 15 dicembre 1997, n.446, comuni e province possono affidare a terzi (aziende speciali, società miste o concessionari) la liquidazione, l'accertamento e la riscossione dei tributi e di tutte le altre entrate.

³⁴¹ Cfr. BECK, *Che cos'è la globalizzazione, Rischi e prospettive della società planetaria*, tr. It. Roma, 1999, p. 45.

³⁴² Cfr. pinelli, *Mercat, amministrazioni e autonomie territoriali*, Torino, 1999, pp. 235 ss.

³⁴³ Giddens, *La Terza via*, cit. pp. 78 e 45 CFR., INOLTRE, Omhae, *La finedello Stato nazione, L'emergere delle economie regionali*, Molano, 1996, pp. 37 ss.

³⁴⁴ Cfr. De Carli, *Sussidiarietà e governo economico*, Milano, 2002, pp. 41 ss.

³⁴⁵ In questo senso BARBERA, “il GOVERNO LOCALE NELL'ECONOMIA GLOBALE”, *Le istituzioni del federalismo*, 1999, p. 1096, il quale significativamente sottolinea che la competizione ormai riguarda non solo e non tanto le imprese, quanto i sistemi territoriali entro cui si collocano le imprese. Di tali sistemi sono parte essenziale i governi locali e regionali tanto da indurre la più aggiornata dottrina a parlare di regionalismo economico. Cfr., inoltre, SCOTT, *Le Regioni nell'economia mondiale. Produzione, competizione e politica nell'era della globalizzazione*, Bologna, 2001, pp. 7 ss.

³⁴⁶ BARBERA, *Il governo locale nell'economia globale*, in “Le istituzioni del federalismo”, 1999, pp.1096 ss.

adeguati servizi reali alle imprese: dalla formazione professionale, manageriale e imprenditoriale, alle infrastrutture del territorio, alle reti di approvvigionamento (idrico, energetico e così via), ai sistemi integrati di trasporto e di comunicazione, al cablaggio e all'informatizzazione, ai servizi di disinquinamento³⁴⁷.

Si parla così di spinta *Global Local*, la quale appare destinata ad incidere, evidentemente, anche sulla struttura del principio *no taxation without representation*.

L'argomentazione tradizionale dimostra con efficacia questo nesso: alla vicinanza tra governanti e governati consegue una maggiore possibilità di monitorare il legame tra costi e benefici, cioè fra imposte prelevate e servizi resi³⁴⁸, in una dinamica che rende gli amministratori locali più responsabili nei loro comportamenti. Una ulteriore implicazione, meno celebrata nelle argomentazioni tradizionali, ne discende: quella che lega la sussidiarietà orizzontale a quelle verticale. E' sufficiente dunque, ora, solo confermarla con un passaggio di Daniel Pops: "il vero federalismo è un regime che parte dall'uomo stesso, dalla sua realtà, dal suo comune e dalla sua impresa, lasciandogli in quei campi il massimo di libertà"³⁴⁹, aggiungendo che questa implicazione si presta, come si vedrà, anche a sviluppi concreti dal punto di vista del federalismo fiscale.

Peraltro, da autorevole dottrina è stato già evidenziato, come in Italia al metodo del regionalismo dell'uniformità, fallimentare sotto diversi punti di vista, si sia gradualmente sostituito il metodo della differenziazione, votato potenzialmente ad innescare un "circolo virtuoso dell'autonomia"³⁵⁰. Nello stesso tempo, si è anche notato come la consapevolezza complessiva di questi processi abbia spesso faticato ad affermarsi, arenando, per lungo tempo, il medesimo dibattito sul federalismo in una sorta di "provincialismo nazionale"³⁵¹.

La recente revisione costituzionale del Titolo V della Costituzione sembra ora finalmente segnare, pur con tutti i suoi limiti e le sue contraddizioni³⁵², se non la fine, almeno l'inizio della fine di questo provincialismo nazionale, all'interno di un processo però faticoso e non sempre lineare.

"Io sono unitario, ma federalista impenitente"³⁵³. Queste le parole che, con un filo di provocazione, si individuano per introdurre il tema della presunta attuazione del federalismo fiscale, nel quale più strettamente, il principio *no taxation without representation* si lega a quello della sussidiarietà fiscale (verticale).

Si tratta, peraltro, in larga misura, ancora di una pagina bianca della nostra storia repubblicana, o almeno di una pagina che attende di essere scritta in modo da attuarne compiutamente presupposti e potenzialità. Con ciò non si intende sostenere, quelle

³⁴⁷ *Ibid.*, p. 1098. In questa linea si pone anche Della Porta, *La politica locale*, Bologna, 1999, p. 17: "problemi sempre più complessi possono essere sfrontati solo elaborando soluzioni decentrate".

³⁴⁸ CHIEFFI, "Introduzione", in CHIEFFI (a cura di), *Evoluzione dello Stato delle autonomie e sviluppo dei diritti sociali, A proposito della riforma del titolo della Costituzione*, Padova, 2002, p. 10, secondo cui, L'introduzione di questo circolo virtuoso (un tributo = un voto), reso possibile proprio in virtù della presenza di un maggior grado di autonomia, indurrà inesorabilmente i governi ad impegnare in modo più coerente e produttivo le risorse di cui dispongono, dosando la spesa ed il conseguente prelievo.

³⁴⁹ Tratto da ROPS, *Nations ou federalisme*, Parigi, 1946, p. 270.

³⁵⁰ Cfr. ANTONINI, *Il regionalismo differenziato*, Milano, 2000, p. 8 ss.

³⁵¹ *Ibidem*.

³⁵² Cfr., per alcune esemplificazioni, ANTONINI, *Il nuovo volto costituzionale della regione italiana dopo la riforma del Titolo V*, in corso di pubbl. in AA.VV. (a cura di Vittadini), *Dalla sussidiarietà al Welfare mix*.

³⁵³ STURZO, *La Ragione*, Milano, 1949, p. 322.

vulgata che con eccessiva facilità, sembra attribuire al federalismo fiscale la capacità di porre rimedio a tutti i mali: questo significherebbe cercare nel posto sbagliato le risposte alla crisi della sovranità statale ed alle attese dei contribuenti³⁵⁴. In realtà si tenta di indicare nel federalismo fiscale una plausibile evoluzione idonea, nel contesto della crisi dello Stato nazione, a modernizzare ed attualizzare alcuni elementi del “patto fiscale”, anche rendendolo più rispondente ai presupposti di fondo del principio *no taxation without representation*. Affinché ciò possa essere dimostrato è utile però dar conto del processo complessivo in corso nel nostro Paese: le riforme non sono compartimenti stagni, ma piuttosto, vasi comunicanti caratterizzati dall’intersecarsi di diverse implicazioni che rendono necessaria una considerazione dinamica ed organica dei vari processi coinvolti.

L’attuazione del 119 Cost. novellato, costituisce, da questa angolazione, una *condicio sine qua non* perché il disegno costituzionale sul federalismo possa svilupparsi compiutamente. Si tratta di un dato che la giurisprudenza costituzionale ha già avuto modo di evidenziare: nella sentenza n.370/03 si legge, difatti, che “appare evidente che l’attuazione dell’art.119 della Costituzione sia urgente al fine di concretizzare davvero quanto previsto nel nuovo Titolo V della Costituzione, poiché altrimenti si verrebbe a contraddire il diverso riparto di competenze configurato dalle nuove disposizioni”.

Scaturisce da quanto sopra ricordato che sino a quando non sarà possibile valutare con chiarezza il concreto esito dell’applicazione del principio di sussidiarietà, consacrato all’art.118 della Costituzione ed attuato dall’art.7 della L. n.131 del 2003, sarà difficile individuare l’insieme delle risorse destinate ad essere mobilitate dal federalismo stesso affinché la riforma del Titolo V possa funzionare a regime.

Si intende, evidenziare che il meccanismo del federalismo fiscale è strettamente collegato alla definizione dei quadri competenziali: solo una volta stabilite con chiarezza le funzioni sarà possibile mettere definitivamente a regime i flussi necessari al loro finanziamento attraverso strumenti di federalismo fiscale.

E’, in questa sede, interessante ripercorrere fuggacemente, il processo diacronico che ha condotto alla formulazione del d. lgs. N.56 del 2000. Quel processo aveva, difatti, il proprio presupposto nel terzo decentramento, avviato con la l. n.59/97, cui ha fatto seguito il d. lgs. 112/98 e dunque le leggi regionali generali che ad esso hanno dato completamento. Una volta definito il quadro legislativo delle competenze degli enti sub-statali (Regioni, Province, Comuni) lo Stato ha potuto trasferire a questi le risorse umane, strumentali e monetarie con d. p.c.m., dalla cui entrata in vigore è decorso l’inizio dalla titolarità delle nuove funzioni. Solo a questo punto è stato possibile disegnare quel sistema di federalismo fiscale che si è tradotto nel d. lgs. N.56 del 2003³⁵⁵.

Senza considerare, in particolare, tutti i problemi cui ha dato luogo il d. lgs. in parola³⁵⁶,

³⁵⁴ Cfr., sulla metafora di “cercare nel posto sbagliato”, BERTOLISSI, *Rivolta fiscale federalismo riforme costituzionali*, cit. pp. 200 ss.

³⁵⁵ In base alle stime dell’Isae, le risorse da trasferire alle Autonomie Locali, sono risultate, nella prima quantificazione del 1999, pari a circa 23.000 unità di personale, 8,8 miliardi di euro di risorse finanziarie annue (escluse le spese per il personale) e 8,1 miliardi di euro di risorse per specifici programmi di intervento. Così Isae, *Primo rapporto annuale sul federalismo*, febbraio 2003, p. 20.

³⁵⁶ I difetti di quel sistema sono peraltro, davvero notevoli: se da un lato ha consentito il superamento della finanza derivata fino a peima imperante, soprattutto nella sua applicazione pratica, dall’altro si è mostrato portatore di più difficoltà di quante ne abbia effettivamente risolte. Alla resa dei conti i risultati sono stati decisamente inferiori alle aspettative: non è stato garantito quell’automatismo nella ripartizione

ciò che si intende porre in risalto è come, in quella circostanza, il sistema di federalismo fiscale si sia potuto avviare solo tre anni dopo la prima previsione normativa del Terzo decentramento (la legge n.59 del 1997). L'emanazione del d. lgs. in discorso, dimostra infatti, come si sia prolungato per ben tre anni l'arco temporale diretto a dare attuazione ad un sistema di federalismo fiscale relativo solo ad un processo di decentramento amministrativo a "costituzione invariata".

Per ciò che concerne l'attuazione del 119 Cost, novellato, lo sfondo da considerare appare decisamente più complesso di quello alla base del d. lgs. n.56 del 2000: mentre in quel caso si trattava solo di un decentramento amministrativo a "Costituzione invariata", il nuovo Titolo V non solo ha inaugurato un processo di "federalismo legislativo" ma ha anche previsto nuovi criteri di allocazione delle funzioni amministrative (alle quali si ricollega l'attività di spesa) incentrati sui principi di sussidiarietà ed adeguatezza.

Rispetto al vecchio criterio semplicistico del parallelismo utilizzato dal precedente testo costituzionale, l'innovazione introdotta dal nuovo art.118 Cost. implica un processo d'attuazione senz'altro più moderno ma anche più complesso. Il principio di sussidiarietà, non più fondato su una logica geometrica qual era quella del parallelismo delle funzioni, si ispira ad una relazione di *adequatio rei et iuris* ed implica, pertanto, che la sua concretizzazione si sviluppi attraverso momenti consensuali diretti a permettere l'adeguatezza delle allocazioni. L'art.7 della legge n.131/03 (cosiddetta legge La Loggia), difatti, ai fini della distribuzione delle nuove funzioni amministrative

delle risorse tra centro e periferia che, nelle intenzioni degli estensori del decreto, avrebbe dovuto esaltare l'autonomia finanziaria di Regioni ed enti locali mediante la certezza di disponibilità finanziaria adeguate rispetto alle necessità di spesa. Soprattutto non si è trovata un'adeguata soluzione alle problematiche connesse alla sistematica sottostima dei fabbisogni sanitari regionali, con la permanente necessità di ricorrere a forme di ripianamento *ex post*. Tutto ciò, unitamente ai forti ritardi nelle erogazioni effettive da parte dello Stato, ha causato alle Regioni notevoli difficoltà operative, specialmente per quanto concerne la gestione di cassa. In relazione ai meccanismi perequativi, poi, il d. lgs. 56/2000 ha introdotto un modello "ibrido", che pur mantenendo una connotazione essenzialmente verticale (in quanto imperniato sul ruolo dello Stato come gestore principale del Fondo perequativo nazionale) presenta anche una connotazione parzialmente orizzontale, rendendo evidente la distinzione tra Regioni contribuenti nette e Regioni beneficiarie nette. In tal modo, lungi dall'individuare un'efficace soluzione di compromesso, si sono cumulati i difetti principali dei due modelli estremi della perequazione verticale e della perequazione orizzontale, ovvero i rischi, nel primo caso, di ingerenze dello Stato nei confronti della finanza regionale e locale, e, nel secondo, di conflitti distributivi fra enti ricchi ed enti poveri. Rischi che si sono puntualmente tradotti in concrete difficoltà operative, anche a causa degli stessi meccanismi perequativi del d. lgs. n.56 del 2000. Questi, difatti, sono stati fondati (sia pure parzialmente) sul riequilibrio delle capacità fiscali (e questa è una scelta condivisibile), ma sono stati imperniati su tributi distribuiti in modo fortemente disomogeneo sul territorio nazionale come l'Irap e l'Irpef. Proprio questa disomogeneità nella distribuzione ha indotto ulteriori forti disuguaglianze territoriali, attenuando marcatamente il carattere solidale del nostro federalismo fiscale, senza d'altra parte, essere in grado di stimolare maggior efficienza nella gestione del denaro pubblico. Sarebbe stato sufficiente scegliere tributi in modo maggiormente omogeneo per evitare tale effetto perverso. E' chiaro poi che lo scenario è complicato da altre lacune come la mancanza, nel nostro ordinamento, di un organo in grado di funzionare come una vera camera territoriale (si pensi al *Bundesrat* tedesco) volta a garantire la compensazione finanziaria fra i differenti livelli di governo. La mancanza di una sede privilegiata di confronto e di negoziazione interistituzionale in materia finanziaria non ha infatti, consentito di pervenire alla definizione di criteri di riparto in grado di compensare il minor effetto perequativo delle fonti di finanziamento previste dal d. lgs. 56/2000 rispetto al sistema di trasferimenti erariali precedentemente in essere, con conseguente intensa penalizzazione per le Regioni più povere (e specialmente per quelle del Centro – Sud). Cfr., al riguardo, VITALETTI, "La distribuzione territoriale operata dalla spesa pubblica. Il finanziamento delle spese locali", in www.dps.tesoro.it/documentazione/convegni/6-11-2003/9.pdf.

degli enti sub-statali, prevede la conclusione di Accordi in sede di Conferenza unificata e la predisposizione di disegni di legge diretti, in sede di manovra finanziaria annuale, a recepire i suddetti accordi³⁵⁷. Inoltre, nelle materie di competenza legislativa regionale, a queste leggi statali dovranno (*rectius*: potranno) seguire leggi regionali di attuazione, cui spetterà in concreto definire, in queste materie, il livello di governo cui la funzione dovrà essere allocata (Regione, Provincia, Comune).

La complessità del quadro è dunque, costruita su diverse coordinate: quella del nuovo federalismo legislativo; quella riguardante il cosiddetto IV decentramento che, in attuazione del nuovo art.118 Cost., dovrà interessare il nostro ordinamento; quella, infine, della riforma costituzionale (*in itinere*) giunta ormai all'ultimo giro di boa parlamentare, destinata a prevedere la cosiddetta *devolution*.

L'attuale incertezza del quadro costituzionale, la complessità del processo di attuazione legislativa del conferimento delle funzioni amministrative e la conseguente variabilità in ordine alla entità delle risorse strumentali, finanziarie ed umane che dovranno essere trasferite, non precludono tuttavia, la possibilità in astratto di definire i nuovi meccanismi del federalismo fiscale e quei principi di quello quadro sul federalismo fiscale cui fa riferimento lo stesso art.3 della finanziaria 2003³⁵⁸. Limita però, la possibilità di stabilire con precisione gli impatti finanziari del decentramento, al punto che, una volta stabilite le linee fondamentali di quell'assetto, sarà comunque, necessario prevedere una fase transitoria, destinata a regolare il *trend* sino al completamento dei processi di allocazione delle funzioni. Si sottolinea, quindi, soprattutto in tale fase di transizione, la necessità di prevedere una prima fase caratterizzata da meccanismi elastici e di clausole di revisione periodica che siano in grado di informare i flussi finanziari agli assetti delle competenze che via, via si definiranno. Gli assetti in discorso, peraltro, potranno non essere uniformi e variare anche riguardo alle diverse scelte che saranno compiute a livello regionale. Non è infatti, detto che le nuove competenze saranno attivate nel medesimo momento da tutte le Regioni e con la stessa tempestività: ad esempio, vi potranno essere Regioni che si attivano e Regioni che, non attivandosi, lasciano sopravvivere più a lungo la precedente normativa statale nelle materie eppure di loro competenza³⁵⁹. L'esigenza di una fase di transizione è stata prospettata, oltre che dall'Accordo tra Regioni ed enti locali del 23 giugno 2003, anche dalla stessa Corte Costituzionale, che nella significativa sentenza n.37/04, ha rimarcato l'opportunità di prevedere "una disciplina transitoria che consenta l'ordinato passaggio dall'attuale sistema, caratterizzato dalla permanenza di una finanza regionale e locale ancora in non piccola parte derivata, cioè dipendente dal bilancio statale, e da una disciplina statale unitaria di tutti i tributi, con limitate possibilità riconosciute a Regioni ed enti locali di effettuare autonome scelte, ad un nuovo sistema".

³⁵⁷ Peraltro, lo stesso art.7 prevede la possibilità che, nelle more dell'approvazione dei disegni di legge, i conferimenti possano essere anticipati da d.p.c.m.

³⁵⁸ Cfr. art.3 legge finanziaria per il 2003, che si apre nei seguenti termini: "1. in funzione dell'attuazione del Titolo V della parte seconda della Costituzione ed in attesa della legge quadro sul federalismo fiscale [...]".

³⁵⁹ Cfr. CARAVITA, *Il nuovo Titolo V*, Torino, 2002.

CAPITOLO SECONDO

IL SISTEMA REGIONALE ITALIANO

ED IL COORDINAMENTO DEL FEDERALISMO FISCALE

1. Il Principio di correlazione
2. Il profilo einaudiano e suo possibile recupero
3. Il giudice delle leggi ed il nuovo art.119 della Costituzione
4. Il nuovo art.119 della Cost. ed i tributi propri in senso stretto o “autonomi”
5. I tributi propri: loro natura
6. I vigenti tentativi di sussidiarietà fiscale
7. I tributi propri “derivati” ed “autonomi” ed il sistema delle compartecipazioni nell’ambito del nuovo 119 della Costituzione
8. Coordinamento del sistema tributario della Repubblica e suoi principi fondamentali
9. Art.119 della Cost. ed autonomia di spesa
10. Una presunta sede apposita per gestire il coordinamento della finanza pubblica
11. Il patto di stabilità interno e *Golden rule*

1. Il principio di correlazione.

Il federalismo fiscale è stato, sino ad ora, inteso, per lo più, come il probabile punto di innesco dei conflitti sociali insiti nel riassetto territoriale dei poteri pubblici. La devoluzione, ovvero l’attribuzione ai livelli di governo regionali e locali di funzioni di spesa prima gestite a livello di governo centrale, rappresenta un conflitto, per così dire, istituzionale, con ripercussioni sociali limitate³⁶⁰. Poichè tributi propri e compartecipazioni, sul territorio, sono in genere molto più sbilanciati delle spese, mentre le dosi di perequazione delle capacità fiscali territoriali possono essere anche notevoli ma non possono essere che parziali, altrimenti sarebbe lo stesso concetto di federalismo fiscale a venir meno, viene inevitabilmente innescato il conflitto sociale. Questo si sostanzia, in particolare, non nel conflitto generico tra “ricchi” e “poveri”, ma in quello specifico tra “ricchi e poveri” delle regioni ricche e “ricchi e poveri” delle regioni povere, i quali ultimi vedrebbero ridursi i servizi pubblici o dovrebbero pagare molto di più per ottenere gli stessi servizi di prima. Ciò è quanto, in realtà, sta già avvenendo, a seguito delle misure degli ultimi anni, basate: a) sull’attribuzione di tributi “propri” (es. Ici, Irap) e compartecipazioni (es. Irpef, cespiti energetici) per finanziare le spese “storicamente” gestite a livello subcentrale, in sostituzione di parte

³⁶⁰ Il termine “federalismo fiscale”, nell’immaginario collettivo dominante, rappresenta per contro il finanziamento delle maggiori spese decentrate, in prevalenza con tributi propri o con compartecipazioni, anziché con trasferimenti tarati sulle spese, come nel passato. Così, VITALETTI, *Il federalismo fiscale, ovvero: dalle imposte – manna alle imposte – talenti?*, in *Verso un nuovo federalismo fiscale*, a cura di LUCA ANTONINI, Milano, 2005.

dei trasferimenti statali; *b*) sull'introduzione di formule di perequazione a "impatto limitato", quali quelle della legge n.56 del 2000 per le Regioni. Nella "visione" illustrata all'inizio, tale stato di cose potrebbe aggravarsi di molto nel prossimo futuro, a seguito: *a*) dell'ampliarsi del *range* delle funzioni decentrate da finanziare a livello subcentrale (su tutte l'istruzione alle Regioni, come previsto dalla cosiddetta *devolution*); *b*) dell'avanzamento del processo di attribuzione di tributi propri e compartecipazioni, come implicito nel nuovo art.119 della Costituzione; *c*) dell'estendersi dei criteri di perequazione parziale ad altri livelli di governo oltre le Regioni, come sarebbe altresì implicito nel menzionato nuovo art.119. Secondo alcuni, la moltiplicazione del conflitto in essere potrebbe raggiungere entità tali da porre le premesse per la disgregazione del paese.

Tale esito è possibile, se in tema di federalismo fiscale si seguono le orme del recente passato, riguardo all'attribuzione di tributi e compartecipazioni, nonché in materia di perequazione. Se, viceversa, si seguono le linee innovative indicate nel documento sui meccanismi strutturali del federalismo fiscale, formulato da Regioni, Province, Comuni e Comunità Montane come base per i lavori dell'ACOF, che per legge ha avuto compito di definire i possibili contenuti esplicativi di tali indicazioni, il giudizio potrebbe invece ribaltarsi anche se non nella sua totalità, ma almeno parzialmente. Il federalismo in parola, potrebbe divenire fattore propulsivo della tanto richiesta efficienza del settore pubblico, nonché fattore di coesione sociale, basato sullo sviluppo economico.

Il primo elemento a rendere possibile una tale trasformazione è l'indicazione, esplicita nel documento menzionato, che i tributi e le compartecipazioni vadano assegnati ai vari livelli di governo facendo ricorso al principio di correlazione tra prelievo e beneficio connesso alle funzioni esercitate, nel segno della responsabilizzazione finanziaria.

Ciò permette infatti di visualizzare i tributi assegnati come se fossero "ricavi", in analogia alle logiche di fondo aziendali. Tale analogia avrebbe un doppio significato: *a*) le entrate fiscali sarebbero a fronte di un servizio specifico svolto (o di un gruppo specifico di servizi); *b*) le modalità di ottenimento del ricavo (ovvero la configurazione specifica dei tributi-prezzi) permetterebbero di influenzarne il livello assoluto, in analogia alle politiche di prezzo nel campo aziendale. Al contrario di quanto potrebbe temersi a prima vista, ciò avverrebbe addirittura nel segno dell'aumento del grado di progressività del prelievo tributario, e quindi del rafforzamento del principio di capacità contributiva previsto dalla Costituzione.

Il secondo elemento della trasformazione è il richiamo del documento ad un « giusto equilibrio tra autonomia, efficienza e solidarietà». Ciò potrebbe costituire un'affermazione generica ma potrebbe anche porre le premesse per contenuti altamente innovativi. Infatti, anche sul fronte della perequazione, viene fornita chiara indicazione per il coniugio tra efficienza e solidarietà, già implicita nell'affiancamento del principio di correlazione al principio di capacità contributiva ai fini di un'appropriata assegnazione dei tributi e delle compartecipazioni. Data l'espressione usata (quella sopra tra virgolette), tale coniugio non potrebbe avvenire lungo linee di ritorno "surrettizio" al centralismo, ma nel pieno rispetto dell'autonomia, e quindi della responsabilità finanziaria. Seguono come corollari trasparenza e flessibilità fiscale, possibilmente entro un quadro di semplificazione. In definitiva, vengono poste tutte le premesse perché l'equità non si trasformi in assistenza, con superamento di un passato assai negativo in materia.

La prima ipotetica verifica di questa nuova impostazione può essere svolta a partire dalla realizzabilità del principio di correlazione tra “cosa tassata” e “cosa amministrata”. Per non essere astratta, tale condizione deve valere per la massa dei tributi esistenti, e non solo per quelli nuovi, istituibili a seguito dell’autonomia decisionale degli enti territoriali venuta in essere dopo l’approvazione del nuovo titolo V della Costituzione. Infatti i nuovi tributi, anche a motivo della smisurata estensione del prelievo e della grande fantasia nello sperimentare nuovi imponibili registratesi nel passato, inevitabilmente rappresenteranno solo una piccola frazione del prelievo complessivo.

In materia l’Alta Commissione ha deciso di partire riclassificando i tributi esistenti in sei grandi gruppi:

- a) prelievi sugli immobili³⁶¹;
- b) prelievi sull’automobile³⁶²;
- c) prelievi sui servizi³⁶³;
- d) prelievi sulla produzione³⁶⁴;
- e) prelievi sui redditi³⁶⁵;
- f) prelievi sui consumi³⁶⁶.

³⁶¹ In questa area sono stati riportati tutti i principali tributi sulle abitazioni e sugli immobili adibiti ad uso produttivo (Ici; rifiuti solidi; imposte sui trasferimenti, Ire sulle unità immobiliari a disposizione e su quelle date in affitto). Ad essa, in omaggio ad un modo di vedere comune, che raffigura gli oneri sugli immobili non solo in termini di quelli connessi all’acquisizione della proprietà e/o all’affitto, ma anche in termini di quelli connessi all’uso concreto dei medesimi, sono stati ricondotti anche i prelievi sulle utenze (principalmente: le imposte sull’elettricità; sul gas metano; sul gasolio da riscaldamento). Al momento i prelievi sugli immobili sono assegnati agli enti territoriali in misura rilevante riguardo a quelli sulla proprietà o sull’affitto, e in misura non trascurabile riguardo alle utenze. Ma le potenzialità di un utilizzo più ampio sono ancora notevoli, sia in termini quantitativi, sia in termini di maggiore flessibilizzazione del gettito.

³⁶² In questa area sono stati riportati i prelievi sui mezzi di trasporto per uso civile o promiscuo. I più importanti sono: le accise sulla benzina e sul gasolio destinato alle automobili; il bollo-auto; l’imposta di registro; l’imposta sulle assicurazioni automobilistiche. Per questi valgono le medesime considerazioni espresse alla fine del punto precedente, con l’aggiunta che va svolta una più accurata riflessione su quale sia il livello di governo territoriale più adatto per l’assegnazione. Oggi prevalgono le Regioni, ma senza che questa prevalenza faccia seguito a un dibattito approfondito.

³⁶³ A questa area sono riportabili diverse tipologie di entrata. In primo luogo i ticket, sanitari, scolastici o di altra natura: vengono dunque in rilievo quelle entrate che tecnicamente sono classificate come tasse, in quanto costituiscono il corrispettivo di servizi specifici a domanda individuale. In secondo luogo vengono qui incluse quelle entrate che la delega per la riforma tributaria approvata dal Parlamento nel 2003 classifica come imposte sui servizi: ad esempio il bollo; le imposte sulle assicurazioni non automobilistiche; le imposte sugli spettacoli; le concessioni governative. Da ultimo vengono considerati i prelievi sui tabacchi, sugli alcolici, sui giochi. Si tratta di entrate che talvolta vengono indicate come “tasse sui vizi”, ma che, in un’ottica più ampia, si possono considerare di tipo “ambientale”, e in certi casi (tabacco, alcolici) una sorta di “ticket preventivo”. La massa di gettito complessivo è assai rilevante. Per contro, eccetto che per i ticket, non si sono mai seriamente approfondite le potenzialità di assegnazione del gettito a livello territoriale.

³⁶⁴ Tra i prelievi sulla produzione si possono in primo luogo inserire le accise energetiche non considerate nei prelievi sugli immobili e sulle automobili, tra cui le più importanti sono l’elettricità usata per far funzionare i macchinari (in specie dai cosiddetti “grandi utilizzatori”), e il gasolio usato dagli autoveicoli adibiti al trasporto delle merci. Poi va considerata l’Irap, che è la prima grande imposta generale.

³⁶⁵ In Italia essi si articolano su tre voci principali: 1) l’Ire, che, oltre ai già menzionati cespiti immobiliari (reddito catastale delle unità tenute a disposizione e reddito effettivo delle unità affittate), colpisce, con aliquota progressiva: i redditi da lavoro (dipendente e autonomo); quelli da piccola impresa; una frazione minima dei redditi da capitale finanziario; 2) l’Ires, che colpisce i redditi delle società di capitali; 3) le imposte sostitutive, che colpiscono, con aliquote differenziate, la gran parte dei redditi derivati dal possesso di attività finanziarie.

I sei gruppi esauriscono il totale del prelievo tributario. E' interessante porre in risalto la funzionalità della classificazione rispetto al ruolo nell'economia dei cespiti di prelievo, anziché rispetto ad una *pretesa valenza* in termini della cosiddetta capacità contributiva. Ai fini di quest'ultima, la classificazione usuale considera:

a) le imposte a carattere patrimoniale (ad esempio, nello schema di sopra, l'Ici e il bollo-auto), la cui valenza in termini di capacità contributiva sarebbe ottima;

b) i prelievi sui redditi, la cui valenza sarebbe buona, per cui, assieme alle imposte patrimoniali, esse andrebbero iscritte nella categoria delle imposte dirette;

c) le imposte indirette, in cui la suddetta valenza è più tenue, in vari gradi. Ad esempio l'Iva conserverebbe una valenza discreta, mentre per le accise la valenza sarebbe minima. Per l'Irap le cose sono più complicate: si tratta senz'altro di un'imposta indiretta, ma per il modo in cui tecnicamente viene applicata alcuni la collocano formalmente tra le imposte dirette;

d) infine le tasse, che rappresenterebbero l'antitesi della capacità contributiva, perché nella loro forma pura sono commisurate direttamente ai servizi pubblici ricevuti.

Va però sottolineato che, come sopra detto, si tratta di *valenze pretese*, valevoli al più per i modelli astratti di prelievo (imposta personale progressiva onnicomprensiva; patrimoniale pure onnicomprensiva; ticket tipo prezzo). Il discorso è totalmente diverso per i modelli effettivi di imposizione. In questi, invece, il prelievo sul reddito e sul patrimonio avviene "per spezzoni separati", e spesso gli spezzoni più colpiti sono quelli a più bassa valenza di capacità contributiva. Ad esempio la progressività del prelievo sul reddito riguarda ormai pressoché, solo i redditi con elevata componente lavorativa, che nelle intenzioni dovevano essere i meno colpiti dall'imposta personale. Le imposte patrimoniali riguardano solo i cespiti reali, non quelli finanziari, dove si annidano le grandi ricchezze. Viceversa i ticket, nel momento in cui, nei fatti, sono differenziati a seconda del reddito e/o del patrimonio, vengono a recuperare una progressività, che in talune ipotesi di configurazione può essere comparabile a quella delle imposte progressive e patrimoniali, quando considerate nel loro funzionamento concreto.

Nella classificazione "economica" dei tributi sopra illustrata rientrano anche i tributi creati negli ultimi anni e assegnati agli enti territoriali, i più importanti dei quali sono: l'Ici (gruppo immobili); l'Irap (gruppo produzione); le addizionali sui redditi (gruppo redditi). Va notato in primo luogo che si tratta di tributi "nuovi", non esistenti al momento della mega-riforma tributaria degli anni '70. Ovvero la finanza locale è stata usata come *luogo di sperimentazione*. Ciò è però avvenuto totalmente nel solco del solo principio di capacità contributiva. Infatti l'Ici si configura come una classica patrimoniale sulla più tradizionale delle ricchezze, quella immobiliare, senza alcuno specifico riconoscimento dei nessi con i servizi resi dagli enti locali a tale cespite (l'Invim, ovvero l'imposta sugli immobili che maggiormente valorizzava tali nessi, è stata anzi abolita). Dell'Irap sono stati messi in evidenza gli aspetti di prelievo sulla sommatoria di tutti i redditi, o di prelievo su cespiti caratterizzati *dall'organizzazione*

³⁶⁶ In Europa esiste un'unica forma generale di tassazione dei consumi, costituita dall'Iva. Le modalità tecniche di riscossione della stessa hanno purtroppo, reso poco visibile il legame tra tale imposta ed il suo oggetto imponibile, ovvero i consumi, al punto che c'è chi parla di sovrapposizione tra Iva e Irap. Ma tale confusione non ha motivo di essere, in quanto con l'Irap viene in rilievo un concetto di offerta, il valore aggiunto prodotto, mentre con l'Iva, nonostante la denominazione, viene in rilievo l'opposto concetto di domanda, il cui emblema è costituito dai consumi generali.

finalizzata alla produzione di redditi (come se i redditi prodotti da organizzazioni fossero potenziali sovraredditi rispetto a quelli prodotti in maniera non organizzata!). Non è stata invece sottolineata la basilare circostanza della venuta in essere di un prelievo sull'economia dal lato dell'offerta, da distinguere nettamente dai prelievi a base reddituale o consumi, e da indagare non solo in termini di valenze di capacità contributiva, ma anche in termini di correlazioni specifiche con gli immani interventi pubblici sul lato "produzione" dell'economia: il disconoscimento di tale correlazione è dimostrato in maniera lampante dall'assegnazione dell'Irap (imposta sulle imprese) al finanziamento della sanità, un servizio che riguarda i cittadini. Le caratteristiche dell'addizionale locale sui redditi riflettono in larga parte la cosiddetta *flat tax* (prelievo sui redditi con aliquota uniforme, e con deduzioni alla base), di cui si è discusso a lungo negli anni '90, ma che non si è avuto il coraggio di introdurre a livello erariale. Della *flat tax*, peraltro, si è discusso soprattutto come di una maniera diversa di prelevare sul reddito, ma sempre nell'ottica piena della capacità contributiva, solo temperata da considerazioni di efficienza. Non si è invece considerata l'analogia che veniva in essere con la contribuzione sociale, ovvero con un prelievo correlato a specifici benefici (pensioni, indennità di malattia e disoccupazione, ecc.).

L'assegnazione di compartecipazioni o la devoluzione di tributi esistenti è pure avvenuta senza alcuna considerazione delle valenze correlative rispetto ai servizi svolti dagli enti. Lo testimoniano i due rilevanti casi dell'assegnazione alle Regioni del bollo automobilistico e della compartecipazione sulla benzina. Si tratta dei due maggiori tributi riguardanti il gruppo "prelievo sulle automobili". Ma, se si effettuasse una graduatoria tra i vari livelli di governo (Stato, Regioni, Province, Comuni) in termini di servizi pubblici a favore dell'automobilismo, e/o di danni ambientali subiti dal medesimo, non vi è dubbio che le Regioni dovrebbero essere collocate all'ultimo posto. L'autoreferenzialità del prelievo, nel senso della sconnessione con le spese finanziate, si manifesta appieno anche nel campo della perequazione. La perequazione si sostituisce come concetto ai trasferimenti, che avevano il grave inconveniente di svolgersi, in via di fatto, a pié di lista, cioè seguendo più o meno i fabbisogni effettivi di spesa, senza cercare di incentivarne l'efficienza di effettuazione. La perequazione abbandona in principio il riferimento alle spese, svolgendosi interamente nel campo fiscale, con un duplice obiettivo:

- a) attribuire fondi ai centri di spesa aventi come supporto una capacità fiscale inferiore alla media, o inferiore alle "punte" (essendo la capacità fiscale misurata sull'aliquota minima, nel caso di possibilità di variazione dell'aliquota verso l'alto);
- b) fissare a certi livelli rispetto al Pil il totale delle entrate da tributi propri, compartecipazione e perequazione, tarando tali livelli in maniera tale che nel complesso essi siano grossomodo "bastevoli", in media, alle funzioni di spesa assegnate. Con l'obbligo, per i governi più inefficienti e/o *per quelli con minore capacità fiscale*, di produrre il massimo sforzo fiscale (in concreto, di fissare al massimo le addizionali possibili e il livello dei ticket) e/o di ridurre l'ammontare delle prestazioni sociali.

L'emblema di questo approccio è rappresentato dalla legge n.56 del 2000. Su di essa le analisi tecniche vanno ancora approfondite. Ma è valutazione ormai diffusa, che, applicando i meccanismi di tale legge³⁶⁷, l'efficienza venga perseguita in maniera molto

³⁶⁷ (Basati sulla predeterminazione di massima di un dato rapporto tra entrate territoriali e Pil, attraverso l'utilizzo, anche in funzione perequativa, di una quota costante di un'imposta con gettito stabile rispetto al

rozza. Si rischia inoltre una grave penalizzazione per le Regioni più povere, a prescindere dalla correttezza gestionale nello svolgimento delle funzioni di spesa loro affidate.

Riprendiamo ora, il discorso della presunta idoneità della “classificazione economica” dei tributi operata dall’Alta Commissione ai fini dell’attuazione di quello che viene definito come il *principio di correlazione*. Il quale, ricordiamo, secondo il documento sui meccanismi strutturali del federalismo fiscale, dovrebbe affiancare, senza negarlo, il principio di capacità contributiva nelle scelte di assegnazione territoriale dei tributi. Si parte dalla constatazione che i vari livelli di governo prestano, in misura differenziata: a) servizi, sia a carattere individuale che collettivo, agli utenti e ai proprietari di immobili e automobili; b) servizi a domanda individuale, organizzando risorse come gestori di “offerta pubblica”, in un contesto in cui potenzialmente può essere richiesto un compenso diretto di tipo “prezzo”; c) servizi collettivi e/o individuali ai cittadini rispettivamente nelle vesti di produttori, e/o di titolari di redditi, e/o di consumatori.

È interessante argomentare che, secondo questa impostazione, il principio di correlazione dovrebbe essere soddisfatto, non solo nel senso che le entrate fiscali costituirebbero una sorta di prezzo (prezzo virtuale) per i servizi svolti, ma anche perché sarebbe attuabile una sorta di “politica delle vendite”, intesa come possibilità di intervenire attivamente nel “mercato” a cui ci si rivolge. In altri termini, sarebbe più facile migliorare l’esplicazione dell’attività pubblica rispetto ai cespiti-clienti, che forniscono entrate nella forma di gettito-ricavo. Seguono alcuni esempi. L’evasione fiscale sugli immobili, con il dominio della giurisdizione comunale, cioè di quella che li può monitorare più da vicino, potrebbe subire duri colpi³⁶⁸. Sul prelievo in capo agli utenti e/o ai proprietari di immobili si potrebbero introdurre differenziazioni, con il fine di migliorare l’*habitat* urbano³⁶⁹. L’addizionale sulla benzina e sul bollo auto possono essere usate a fini di miglioramento della circolazione e della minimizzazione del danno ambientale, come già esemplificato. L’Irap, trasformata in imposta prevalentemente statale, permette operazioni (deduzione degli investimenti anziché degli ammortamenti, deduzione di un multiplo del costo dell’occupazione *incrementale*, valutata secondo costi standard per evitare comportamenti inflazionistici), che la renderebbero, all’opposto della situazione attuale, un buono strumento per lo sviluppo della produzione e dell’occupazione. Vi sarebbe un raccordo naturale tra lotta all’evasione sui redditi e quella sui contributi, e tra queste e le politiche per l’emersione del lavoro nero. La sovraimposta Ire, che eventualmente sarebbe adottata in luogo dell’attuale addizionale, permette un maggior equilibrio tra progressività al centro e alla periferia (oggi si ha invece una grande progressività a livello nazionale, cui fa da contrappeso erratico una sostanziale proporzionalità del prelievo a livello locale). Infine una miglior conoscenza dei mercati di consumo, stimolata dal fatto che essa diviene il fattore chiave per rendere proficua la lotta all’evasione Iva su nuove basi, permette di razionalizzare molte tipologie di intervento pubblico: ad esempio la programmazione delle licenze e in

Pil, l’Iva).

³⁶⁸ Per esempio, incrocio tra parametri di accertamento dell’Ici — eventualmente riformulata sul reddito — e parametri di accertamento dei rifiuti solidi; introduzione della deduzione dall’imposta sostitutiva dell’Ire a favore delle ristrutturazioni degli immobili dati in affitto, con riscontro a livello delle licenze concesse; incroci tra titolarità di tessera tranviaria, pagamenti del bollo auto, residenza dichiarata all’anagrafe; controlli diretti.

³⁶⁹ Ad esempio, riduzioni Ici per famiglie e artigianato nei centri storici; incrementi per uffici e pensioni.

generale dell'apertura di nuovi spazi commerciali; gli incentivi alla localizzazione di imprese per cui si prospettano buoni mercati locali; servizi reali di nuovo tipo alle imprese locali (rating, posizionamento competitivo), sulla base dei nuovi studi di settore decentrati.

Il fatto che l'applicazione del principio di correlazione, nelle modalità indicate precedentemente, comporti un aumento dell'autonomia e dell'efficienza degli enti territoriali, e quindi della loro responsabilità, non pare suscitare dubbi di rilievo. In sintesi, ciò può essere dimostrato mettendo in evidenza le principali differenze rispetto alla situazione attuale:

a) la tassazione degli immobili si spingerebbe ulteriormente dal centro verso il basso (imposta sostitutiva dell'Ire dallo Stato ai Comuni; aumento dell'energia elettrica decentrata verso Comuni e Province), con aumento della flessibilità (manovrabilità dell'addizionale sostitutiva dell'Ire; manovrabilità dell'addizionale sull'energia elettrica);

b) la tassazione dell'automobilismo scenderebbe anch'essa verso il basso (bollo e quota benzina dalle Regioni ai Comuni/Province), di nuovo con aumento della flessibilità (maggiore manovrabilità del bollo-auto, se conferito a livello comunale; possibilità — ora esclusa — di manovrare la tassa sulle assicurazioni automobilistiche);

c) la tassazione dei servizi, scenderebbe per molti importanti comparti dallo Stato alle Regioni, potendo probabilmente acquisire flessibilità relativamente a cespiti strategici (tabacchi, giochi);

d) vi sarebbe una salita verso l'alto (dalle Regioni allo Stato) di parte dell'Irap, più che compensata tuttavia in termini di gettito dall'introduzione di una compartecipazione effettiva per l'Iva (in gran parte a favore delle Regioni; in parte minore a favore dei Comuni). La flessibilità si ridurrebbe per l'Irap (limitazione dell'addizionale alle sole società di capitali, eventualmente con un campo di variabilità minore dell'attuale), ma potrebbe aumentare per l'Ire regionale e comunale (specie se per esse si sceglie la forma di sovrimposta anziché di addizionale sulla base imponibile), e soprattutto salirebbe sostanzialmente per le possibilità di recupero attivo dell'evasione nel campo dell'Iva.

Va notato, e si tratta di un aspetto decisivo, che la flessibilità non solo aumenta, ma si applica su capacità fiscali molto meno sperequate territorialmente rispetto alla situazione attuale. Infatti tutti i prelievi che scenderebbero verso il basso presentano la caratteristica di essere relativamente poco sperequati tra territori ricchi e territori poveri, mentre l'unico che salirebbe in parte verso l'alto (l'Irap) è fortemente sperequato. Uno degli aspetti più sorprendenti della possibile nuova configurazione è che potrebbero migliorare non solo l'efficienza e la trasparenza dell'azione delle pubbliche amministrazioni, ma anche *la giustizia fiscale*: il principio di correlazione andrebbe dunque in sinergia e non in opposizione al principio di capacità contributiva. I "punti" di miglioramento sono molteplici. L'affidamento pressoché integrale della tassazione degli immobili agli enti locali, e in particolare ai Comuni, si connette, come visto, ad alte probabilità che l'evasione nel comparto venga ridotta. Il principio di progressività dell'Ire è leso solo in apparenza dall'introduzione di un prelievo sostitutivo a livello comunale: infatti oggi oltre due terzi dei titolari dei redditi immobiliari soggetti ad Ire sono di sesso femminile, il che costituisce una prova lampante di un'intestazione di massa dei medesimi di tipo elusivo. L'eventuale affidamento della sovraimposizione Ire a Comuni e Regioni con il metodo dell'aumento percentuale (o della riduzione

percentuale) dell'imposta nazionale evita che una maggiore autonomia locale comprometta la progressività complessiva dell'imposta; elimina altresì le situazioni di aliquota marginale superiore al 100% per i redditi appena al di sopra del minimo di esenzione fiscale, che costituiscono uno degli aspetti dell'attuale regime più gravemente lesivi dell'equità. Sono stati in precedenza indicati concretamente gli strumenti che, grazie al decentramento a livello regionale dell'azione di accertamento, dovrebbero riuscire a ridurre significativamente nel tempo l'evasione dell'Iva, la quale è alla radice di gran parte dell'evasione nell'intero sistema fiscale. Lo spostamento del baricentro del prelievo sul valore aggiunto tipo produzione a livello nazionale apre lo spazio per l'“assegnazione ideale” del suo gettito non solo a nuovi servizi alle imprese (tra cui nell'economia italiana sarebbero importantissimi quelli a carattere reale), ma anche al finanziamento dei deficit previdenziali, accanto a parte dell'Ire. Si realizzerebbe così lo scopo alla base della formulazione, nel corso degli anni '80, dell'ipotesi di tassare il valore aggiunto prodotto: la costituzione di una sorta di nuova “discriminazione qualitativa” a favore dei redditi da lavoro, tramite il finanziamento della previdenza con cespiti legati solo in parte alle retribuzioni dei lavoratori.

Veniamo infine alla solidarietà tra territori, ovvero al tema della perequazione. Si è affermato poco sopra che la possibile nuova configurazione dell'assegnazione del prelievo è meno sperequata del passato. Ciò significa che, adottando il modello della perequazione verticale, come indicato dalla nuova Costituzione, se si tarano le quantità dei tributi propri (o in comproprietà), nonché delle compartecipazioni, in maniera tale da mandare in pareggio, o in prossimità del pareggio, le situazioni con il rapporto più alto tra gettito e spese, gli sbilanci dei territori più poveri (ovvero la distanza da uno di tale rapporto) risulteranno gravi ma non così drammatici da rendere preponderante il peso delle entrate da perequazione, *e quindi da produrre un sostanziale svuotamento dell'autonomia a base tributaria*. Vanno in proposito fatte verifiche puntuali, basate sui dati effettivi degli ultimi anni. Da una prima sommaria analisi delle rilevazioni e delle simulazioni, relative all'applicazione al finanziamento delle spese della configurazione tributaria ipotizzata in precedenza per i governi regionali e locali, sembra al momento uscire confermata l'ipotesi che lo svuotamento non si produca. Vi è di più. Il coniugio tra principio di correlazione e principio di capacità contributiva indica la via per una perequazione nel segno della spinta all'efficienza della gestione pubblica, e non nel segno della deresponsabilizzazione della medesima, come si potrebbe temere. Si tratta, anche in questo caso, di uscire dal circolo vizioso dell'autoreferenzialità dei tributi³⁷⁰, riferendo invece la perequazione alla differenza tra spese e capacità fiscali, in cui tuttavia le spese siano considerate per ciascun livello di governo al livello standard (o efficiente), e non al loro livello effettivo. Ciò comporta la necessità di definire i livelli di spesa standard. Ma il modello dei costi standard è già estremamente diffuso nel settore privato, e da molti anni è anche impiegato in importanti comparti del settore pubblico. Non dovrebbe essere dunque difficile attuarlo per aggregati. Una volta fatto ciò, il livello di perequazione può ben salire oltre il 90%.

Andranno presumibilmente considerati altri indicatori di efficienza, quali quelli connessi al recupero di evasione fiscale (da fissare ovviamente su basi realistiche), e alla “abilità contrattuale” nel contenere il costo del personale, specie ove si diffondano

³⁷⁰ Implicita nella perequazione al 90% delle capacità fiscali, propria della legge n.56 del 2000.

anche nel settore pubblico modelli di contrattazione su base regionale. Se l'estremo superiore della perequazione va indicato nelle vicinanze del 100%, l'estremo inferiore (caso di inefficienza segnalato da tutti gli indicatori) andrebbe fissato tenendo conto che, ponendo lo sforzo fiscal-contrattuale al massimo (aliquote e ticket al livello più elevato; retribuzioni pubbliche al livello più contenuto possibile), l'ente locale o la Regione ce la possa comunque fare a pareggiare il bilancio. È infatti opportuno riservare il commissariamento solo per le situazioni estreme (ad esempio: mancanza di offerta delle prestazioni essenziali). La perequazione, così impostata, fugherebbe definitivamente i gravi timori connessi alla realizzazione del federalismo fiscale, indicati all'inizio di questo intervento. Infatti il Sud sarebbe spinto all'efficienza, ma non correrebbe in ogni caso il pericolo di differenziazione dei livelli dei servizi sociali, a causa dell'insufficienza del finanziamento (salvo che gli enti non vogliano decidere di ridurre alcune prestazioni, per rimediare alla propria inefficienza senza fare pieno ricorso al massimo sforzo fiscale e contrattuale). Anche alcuni potenziali conflitti istituzionali perderebbero la loro ragione d'essere. Ad esempio l'effettuazione della perequazione per i Comuni, una volta che venga a coinvolgere masse di risorse finanziarie limitate (come accadrebbe con un'assegnazione dei tributi fondata sugli immobili, e sulle automobili e su parte dell'Iva), e in ogni caso veda prevalere gli aspetti tecnici (fissazione degli standard), perderebbe la forte valenza politica che riveste oggi. La scelta tra il mantenimento allo Stato della responsabilità di tale perequazione, oppure il passaggio alle Regioni, o anche il passaggio ad organismi collegati al Senato federale, potrebbe essere effettuata anche in base a dosi elevate di ragionevolezza tecnica.

2. Il profilo einaudiano: suo possibile recupero.

Risulta ora necessario fare il punto sull'emersione di concetti nuovi, quali:

a) la "multiproprietà" delle imposte, nel segno del beneficio portato al cespite fiscale dai diversi livelli di governo. Ad essa si potrebbe ricorrere, in luogo della vecchia "separazione delle fonti" (cioè dell'assegnazione ad ogni livello di governo di cespiti esclusivi), al fine di conferire autonomia e responsabilità a tutte le amministrazioni pubbliche. Il concetto di multiproprietà, con differenti livelli di "godimento del cespite", e diverse "regole condominiali" a seconda dei casi, è infatti la caratteristica precipua di quasi tutti gli assetti impositivi esaminati in applicazione del principio di correlazione;

b) la "compartecipazione attiva", che si ha quando il cespite attribuito, pur se non manovrabile nell'aliquota, permette all'ente che ne fruisce effettive potenzialità nella lotta all'evasione. Ad esempio l'attribuzione di parte dell'Irap e dell'Ire avviene nel segno della flessibilità, ma le Regioni (per l'Irap e l'Ire) e i Comuni (per l'Ire) possono fare ben poco per contrastare l'evasione nel campo delle suddette imposte. Invece l'attribuzione alle Regioni della compartecipazione Iva, per quanto detto in precedenza, non comporta flessibilità di aliquota (perlomeno nel breve e nel medio periodo), ma può avvenire nel segno di una forte responsabilizzazione sul fronte del recupero dell'evasione;

c) la "solidarietà responsabilizzante", che si ha nel caso di attingimento ad uno stesso fondo di perequazione: 1) in maniera differenziata a seconda delle capacità fiscali; 2)

tenendo conto tuttavia dei livelli di efficienza e di efficacia per tutte le situazioni, comprese quelle migliori dal punto di vista della capacità fiscale.

“Dalle imposte-moneta alle imposte-governo”, potrebbe essere l’espressione sintetica, che condensa il possibile cambiamento rispetto alle tendenze del passato. Le imposte-moneta sono tali perché il prelievo viene apprezzato solo come forma di finanziamento, e non anche come forma di governo dei cespiti da cui proviene, sui quali diventa dunque possibile “investire”. È come la differenza tra un’azienda che si preoccupi solo del finanziamento, e un’altra che si occupi anche della produzione: quella sana, nel lungo periodo, può essere unicamente la seconda. Quasi tutta l’assegnazione fiscale esistente, è avvenuta nel segno dell’imposta-moneta, data la sistematica scissione tra cespiti tassati e cespiti amministrati. Anche la reiterata richiesta, avanzata nel passato dalle Regioni e dagli enti locali, di ottenere come compartecipazione la quota di un cespite elastico rispetto al Pil (con preferenza per l’Ire), va nel solco di tale impostazione. Si tratterebbe infatti di una “compartecipazione passiva”, poco correlata con le funzioni svolte, e per giunta con gettito assai sperequato sul territorio: per cui l’indispensabile perequazione finirebbe per essere di entità tale da svilire l’autonomia. Imposte-governo sono invece quelle attribuite a Regioni ed enti locali secondo il principio di correlazione, nel segno della ricerca della massima autosufficienza prima dell’applicazione della perequazione, e in coniugio con una perequazione nel segno dell’efficienza (ricorso al concetto di spese standard; creazione di un alto potenziale di sforzo fiscale; manovrabilità dei costi di gestione). Anche se la ricerca deve essere approfondita, ed ancora molto dovrà essere rimesso in discussione, compresa questa possibile visione di un nuovo equilibrio tra autonomia, efficienza, solidarietà, è determinante, quanto meno, avanzare, condividere o anche dissentire da soluzioni più concrete volte ad una vera attuazione del federalismo fiscale.

«Produzione, distribuzione, circolazione e consumazione della ricchezza: ecco la classica quadripartizione del dramma economico. I primi tre atti del dramma erano gli atti creativi. Nell’ultimo atto si assisteva alla distruzione di ciò che si era creato. Poiché i consumi privati offrivano poca materia, si discorse ampiamente di consumi pubblici.

Le imposte furono così idealmente legate all’idea di consumo, di distruzione»; «L’imposta è il mezzo con cui lo stato crea valori nuovi: di sicurezza, di giustizia, di difesa e grandezza nazionale, di cultura, di sanità del corpo, di unità degli uomini viventi nel territorio della patria»³⁷¹. La prima citazione riflette la visione delle imposte che Einaudi riteneva dominante ai suoi tempi. La seconda costituisce l’emblema della sua ricerca: un sistema fiscale che renda evidente l’uso potenziale delle imposte, quali egli lo rappresenta nel passaggio citato, e contribuisca a dare effettività a tale potenziale. Nonostante le grandi battaglie di Einaudi, si può ritenere che la visione che dominava ai suoi tempi, domini ancora oggi, nella forma del prevalere dell’ideologia secondo cui il prelievo fiscale non può eludere in alcun modo la propria natura esclusiva di sacrificio. Tale ineludibilità vale sia se si ritenga che il sacrificio-distruzione vada minimizzato (come ritiene la destra politica), sia se si ritenga che vada sublimato (come ritiene la sinistra politica). *In verità l’imposta intesa come sacrificio-distruzione non è che il rovescio della medaglia dell’imposta intesa come moneta-manna*: la prima concezione rappresenta il lato del contribuente; la seconda il lato del ricevente. È tempo, forse, di

³⁷¹ Cfr. EINAUDI, *Miti e Paradossi della giustizia tributaria*.

riprendere la battaglia di Einaudi, andando all'attacco su entrambi i fronti. Nella convinzione che il principio di correlazione e l'indicazione dell'equilibrio tra autonomia, efficienza e solidarietà, ovvero le linee direttrici fissate al fine della concreta realizzazione del federalismo fiscale, forniscano una potente arma per poter combattere tale battaglia con qualche speranza di successo.

3. Il Giudice delle leggi ed il nuovo articolo 119 della Costituzione.

Le pronunce della Consulta concernenti il nuovo art.119 della Costituzione hanno ormai raggiunto una cifra imponente negli ultimi quattro anni, sia dal punto di vista qualitativo, sia da quello quantitativo.

In particolare, è utile evidenziare la distinzione che, riguardo a questa fase di prima attuazione del nuovo art.119 Cost., la giurisprudenza costituzionale ha operato tra l'autonomia impositiva e quella di spesa, offrendo un suggerimento metodologico che è opportuno seguire nella stessa analisi delle sentenze. Tale distinzione è efficacemente sintetizzata nella sent. n.16 del 2004: “È ben vero che, per quanto riguarda l'assetto dei tributi locali, l'attuazione dell'art.119 richiede il preventivo intervento del legislatore statale, che detti principi e regole di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, non potendosi ammettere, in mancanza di ciò, l'emanazione di discipline autonome delle singole Regioni o dei singoli Enti locali³⁷². Ma ciò non vale, invece, per quanto riguarda la disciplina della spesa e il trasferimento di risorse dal bilancio statale: in questo campo, fin d'ora lo Stato può e deve agire in conformità al nuovo riparto di competenze e alle nuove regole, disponendo i trasferimenti senza vincoli di destinazione specifica o, se del caso, passando attraverso il filtro dei programmi regionali, coinvolgendo dunque le Regioni interessate nei processi decisionali concernenti il riparto e la destinazione dei fondi, e rispettando altresì l'autonomia di spesa degli Enti locali”.

Le prime interpretazioni dottrinali sul nuovo ar. 119 Cost. non sono state univoche. In particolare una certa divergenza si è subito evidenziata in relazione ai tributi propri: si trattava di una questione decisamente rilevante anche rispetto alla l. n.80 del 2003, “Delega al Governo per la riforma del sistema fiscale statale”, dove si prevede una graduale soppressione dell'Irap, a partire dall'esclusione del costo del lavoro dalla base imponibile³⁷³.

Parte della dottrina, infatti, aveva ritenuto che l'Irap dovesse essere qualificata come tributo proprio regionale ai sensi del III comma del nuovo art.119 Cost., sostenendo quindi l'incostituzionalità della delega contenuta nella l. n.80 del 2003. La tesi si appoggiava sul presupposto che la giurisprudenza costituzionale, in passato, avrebbe compreso tra i tributi propri delle Regioni quei tributi il cui gettito è ad esse integralmente devoluto: da qui la conseguenza che, già prima della modifica del titolo V, l'Irap

³⁷² Cfr. Sentenze n.296, n.297 e n.311 del 2003.

³⁷³ In base all'art.8, infatti, (*Graduale eliminazione dell'imposta regionale sulle attività produttive*). “1. Il Governo è delegato ad adottare uno o più decreti legislativi per la graduale eliminazione dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), con prioritaria e progressiva esclusione dalla base imponibile del costo del lavoro e di eventuali ulteriori costi, valutando la possibilità di dare la precedenza ai soggetti con una prevalente incidenza del costo del lavoro rispetto agli altri costi. I decreti legislativi dovranno prevedere anche la semplificazione della base imponibile”.

dovesse essere annoverata tra i tributi propri. Dal momento che il nuovo art.119 ha ampliato i poteri delle Regioni sui tributi propri, diventati oggetto di una potestà legislativa di tipo esclusivo (seppure limitata dai principi fondamentali di coordinamento), lo Stato — secondo questa tesi — avrebbe quindi “perso la possibilità di disciplinare l'Irap”,³⁷⁴.

La sentenza n.296 del 2003 (i cui principi generali sono stati poi ribaditi anche nelle sent. n.297 e 311 del 2003, n.37 del 2004, n.241 del 2004, n.397 del 2005) ha invece opportunamente risolto le incertezze precisando che l'Irap non rientra tra i tributi propri regionali. La Corte costituzionale, correggendo anche la tesi dell'Avvocatura dello Stato, ha infatti precisato che l'Irap non rientra nemmeno nella competenza concorrente, bensì in quella esclusiva statale (art.117, II comma, lett. e). Ne consegue che potranno essere qualificati “tributi propri” regionali in senso stretto (o “autonomi”) solo quelli istituiti con legge regionale nel rispetto dei principi statali di coordinamento della finanza pubblica³⁷⁵.

La tesi respinta dalla Corte si è quindi dimostrata fondata su un indebito intreccio tra i percorsi argomentativi della pregressa giurisprudenza costituzionale e le categorie concettuali emergenti dal nuovo art.119 Cost. Un primo approfondimento può infatti confermare come la soluzione affermata nella sent. n.296 del 2003 fosse invece prevedibile³⁷⁶. Più precisamente, il nuovo art.119 della Cost. detta una serie di regole la cui intelligibilità è legata al coordinamento sistematico con altre previsioni del nuovo Titolo V relative al federalismo fiscale. L'art.117, II comma, lett. e), Cost., riserva, infatti, alla legislazione esclusiva statale la materia “sistema tributario e contabile dello

³⁷⁴ Così BRANCASI, *Adeguatezza delle risorse finanziarie ai compiti degli enti locali*, Relazione al convegno su *Regioni ed Enti locali dopo la riforma del titolo V della Costituzione fra attuazione e ipotesi di ulteriore revisione*, Caserta 10-11 aprile 2003, Astrid, in http://www.astrid-online.it/il-sistema1/BRANCASI_Federalismo_Fiscale_Caseta1.pdf, per il quale: “Da tempo la Corte costituzionale ha ricompreso tra i tributi propri delle Regioni quei tributi il cui gettito è ad esse integralmente devoluto: da ciò la conseguenza che, già prima della modifica del titolo V, l'Irap era annoverata tra i tributi propri. Il nuovo art.119 ha ampliato i poteri delle Regioni sui tributi propri, perché sono diventati oggetto di una potestà legislativa di tipo esclusivo (seppure limitata dai principi fondamentali di coordinamento): conseguentemente lo Stato ha perso la possibilità di disciplinare l'Irap”.

³⁷⁵ Secondo la sentenza, infatti: “la circostanza che l'imposta sia stata istituita con legge statale e che alle regioni a statuto ordinario, destinatarie del tributo, siano espressamente attribuite competenze di carattere solo attuativo, rende palese che l'imposta stessa — nonostante la sua denominazione — non può considerarsi “tributo proprio della regione”, nel senso in cui oggi tale espressione è adoperata dall'art.119, II comma, della Costituzione, essendo indubbio il riferimento della norma costituzionale ai soli tributi istituiti dalle regioni con propria legge, nel rispetto dei principi del coordinamento con il sistema tributario statale. Ne discende che, allo stato, la disciplina sostanziale dell'imposta non è divenuta — come la stessa Avvocatura sembra erroneamente ritenere — oggetto di legislazione concorrente, ai sensi dell'art.117, III comma, della Costituzione, ma rientra tuttora nella esclusiva competenza dello Stato in materia di tributi erariali, secondo quanto previsto dall'art.117, II comma, lettera e)”.

Cfr., sul punto, ANTONINI, *La prima giurisprudenza costituzionale sul federalismo fiscale: il caso dell'Irap*, in *Riv. Dir. Fin.Sc. Fin.*, 2003, 97, ss. dove vengono ricordati i percorsi argomentativi della Corte costituzionale quando, nel vigore del vecchio art.119 Cost., si era misurata sulla natura dell'Irap. L'analisi di tale giurisprudenza costituzionale permette di concludere che la Corte costituzionale, sotto la vigenza del vecchio art.119, poteva aver qualificato l'Irap come tributo proprio solo nel senso di un tributo il cui gettito è attribuito alle Regioni. È importante ribadire però che proprio la normativa costituzionale, così come la Corte l'aveva sempre interpretata, non consentiva altre figure di tributi propri (e in particolare non prevedeva la categoria dei tributi autonomamente istituiti dalla legge regionale).

³⁷⁶ Cfr. ANTONINI, *Varco federale per l'Irap*, in *Ilsole24ore*, 24 giugno, 2003, 23, dove appunto si sostiene la necessità di inquadrare l'Irap nella competenza esclusiva statale di cui al II comma, lett. e) dell'art.117 Cost..

Stato” e il III comma dello stesso art.117 attribuisce alla competenza concorrente la materia “armonizzazione dei bilanci pubblici e coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario”. Nel confronto tra le due disposizioni, la competenza esclusiva statale appare quindi limitata solo al sistema tributario dello Stato e ai principi fondamentali del coordinamento del sistema tributario *tout court*. Poiché il IV comma dell’art.117 Cost. prevede la competenza regionale esclusiva in relazione alle materie “innominate”, ne dovrebbe quindi conseguire la competenza esclusiva delle Regioni in relazione ai tributi non istituiti dalla legge statale ai sensi della lett. e) del II comma dell’art.117 Cost. (quindi in relazione ai tributi regionali e locali)³⁷⁷.

Il II comma dell’art.119 Cost. sembra confermare quest’interpretazione disponendo: “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”. Il passaggio dalla forma passiva del vecchio testo (“alle Regioni sono attribuiti”) a quella attiva del nuovo art.119, Cost., (“le Regioni stabiliscono”) sembrerebbe, infatti, legittimare la possibilità per le Regioni di introdurre autonomamente (prescindendo cioè da una legge statale) nuovi tributi con legge regionale. In altri termini, la tesi della non necessità della legge statale istitutiva, che sotto la vigenza del vecchio art.119 Cost. appariva decisamente problematica³⁷⁸, sembrerebbe ricevere ora un supporto testuale maggiore³⁷⁹.

A questa ricostruzione sistematica del nuovo dettato costituzionale — ormai diffusamente condivisa dalla dottrina³⁸⁰ — occorre solo aggiungere che la possibilità di riconoscere una pluralità di sistemi tributari regionali deve essere però considerata insieme alla riserva allo Stato dei principi fondamentali del coordinamento tributario. La nozione di coordinamento, infatti, che sino ad ora, ha sempre ricevuto un’interpretazione forte e decisamente restrittiva dell’autonomia regionale³⁸¹ potrebbe ad esempio limitare la possibilità di istituire tributi regionali sulle sole basi imponibili non soggette a tassazione da parte dello Stato (v. però *infra*). Il sistema tributario regionale, in questo caso, potrebbe caratterizzarsi per l’autonoma istituzione di tributi con legge regionale ma solo in limitate ipotesi.

A prescindere dagli ulteriori approfondimenti di quest’aspetto, qui interessa però evidenziare che, a differenza del vecchio testo — *rectius*: dell’interpretazione che ne venne data dalla Corte costituzionale —, il nuovo art.119 Cost. prevede la possibilità per le leggi regionali di istituire, nei limiti dei principi del coordinamento, veri e propri tributi regionali.

Da questo punto di vista l’Irap, invece, è qualificabile come un tributo regionale solo nel senso di “attribuito” alle Regioni, ma non rientra nella gamma dei tributi regionali “propri” in senso stretto (o “autonomi”) che potranno essere istituiti dalla legge

³⁷⁷ Così GALLO, *Prime osservazioni sul nuovo art.119 della Costituzione*, in *Rassegna Tributaria*, 2/2002, 589, ss..

³⁷⁸ Cfr., su questo dibattito, BERTOLISSI, *L’autonomia finanziaria regionale*, Padova, 1983, 335 ss., nonché ID., *Lineamenti costituzionali del federalismo fiscale*, Padova 1982, 19 ss..

³⁷⁹ Così GIARDA, *Le regole del federalismo fiscale nell’articolo 119: un economista di fronte alla nuova Costituzione*, in *Le Regioni*, 2001, 435.

³⁸⁰ Cfr. GALLO e GIARDA, cit. nelle nt. precedenti.

³⁸¹ Cfr. PINELLI, *Intervento*, in BERTI-DE MARTIN, *Le autonomie territoriali: dalla riforma amministrativa alla riforma territoriale*, Milano 2001, 119, nonché BERTOLISSI, *Intervento*, Ivi, 115.

regionale. Era quindi inesatto affermare che, poichè la giurisprudenza costituzionale in passato aveva qualificato l'Irap come tributo regionale, la legislazione statale, stante il tenore del nuovo art.119 Cost., aveva perso la competenza sull'Irap. Nella casella costituzionale dei tributi propri prefigurata dal nuovo art.119 Cost. non è, infatti, possibile inserire quei tributi per i quali, nel vigore del vecchio testo, si utilizzava in realtà la terminologia di tributi "propri" o "regionali" solo in antitesi alle quote di tributi erariali. Si trattava, in quel caso, pur sempre di tributi "attribuiti" e non di tributi istituiti direttamente dalle Regioni, proprio perché il vecchio art.119 Cost. non consentiva tale facoltà, richiedendo sempre una previa legge statale di istituzione o comunque di autorizzazione all'istituzione del tributo "regionale".

Nata sotto il vecchio art.119 Cost., l'Irap si configura quindi come un tributo istituito dalla legge statale attribuito alla Regione: solo in questo limitato significato lo si poteva intendere, nel vigore del vecchio art.119 Cost., come tributo proprio. Ne consegue l'inapplicabilità a tale imposta della nuova categoria di tributi "propri" sui quali in modo ben diverso si struttura sistematicamente il nuovo art.119 Cost. quando afferma che gli enti territoriali "stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri". Tale espressione, infatti, non risulta applicabile né all'Irap né ai vecchi tributi propri (nel senso di istituiti con legge statale e attribuiti alle Regioni), la cui disposizione di riferimento adesso diviene invece l'art.117, II comma, lett. e) laddove prevede la competenza esclusiva dello Stato sul sistema tributario statale. I tributi propri in senso stretto, sui quali le Regioni avranno competenza esclusiva nei limiti dei principi di coordinamento, saranno pertanto unicamente quelli che verranno istituiti con leggi regionali (assieme a quella limitata categoria di tributi, che sotto la vigenza del vecchio art.119 Cost., sono già stati istituiti dalle leggi regionali in base a una mera legge autorizzativa dello Stato).

La sentenza n.269 del 2003 ha quindi risolto con chiarezza l'equivoco interpretativo che poteva derivare dal passaggio dalla vecchia alla nuova formulazione dell'art.119 Cost. che, tuttavia, prevede ora solo tributi propri (nel senso prima chiarito di "autonomi") e compartecipazioni al gettito di tributi erariali, senza prevedere espressamente tributi erariali-regionali (come appunto l'Irap), che possono essere qualificati come tributi propri "derivati". Evidentemente si tratta di un problema di diritto transitorio destinato a coinvolgere tutta la gamma degli attuali tributi che, sotto la vigenza del vecchio art.119 Cost., sono stati istituiti dallo Stato ma attribuiti alle Regioni. Si tratta di un problema che il nuovo Titolo V lascia completamente scoperto: l'intera riforma non prevede alcuna disposizione rivolta direttamente a regolare il passaggio al nuovo regime³⁸².

³⁸² Proprio per questo motivo, un'interpretazione fondata sui principi di coordinamento del sistema tributario o sul rafforzamento dell'autonomia finanziaria di entrata disposta dal nuovo art.119 Cost. poteva forse condurre la Corte costituzionale, pur salvando il principio della competenza statale sull'Irap, verso una maggiore apertura nei confronti delle posizioni regionali. Corretta in linea di principio sulla questione dell'inquadramento dell'Irap, la sentenza appare quindi meno condivisibile laddove dimostra un'interpretazione restrittiva della nuova autonomia impositiva regionale, alla quale non viene lasciato alcun margine di intervento nonostante la formulazione del nuovo art.119, I comma, sia molto più ampia rispetto a quella precedente. La precedente formulazione, infatti, limitava l'autonomia finanziaria delle Regioni "nelle forme e nei limiti stabiliti dalle leggi della Repubblica"; la nuova prevede, molto più ampiamente che "I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa". Ne deriva paradossalmente che, nonostante la svolta federalista prodotta dalla riforma del Titolo V, rischia ora di essere messi fuori gioco tutta una serie di interventi *lato sensu* agevolativi che le Regioni, pur sotto la vigenza del più restrittivo e vecchio art.119 Cost., hanno disposto

Un'altra pronuncia importante sull'autonomia impositiva è poi la sent. n.37 del 2004 che si presenta come un vero e proprio *vademecum* per l'attuazione dell'art.119 Cost.³⁸³, caratterizzato dal rilevante ruolo che viene riconosciuto in capo al legislatore statale. In essa si afferma, infatti, che l'attuazione del disegno costituzionale richiede “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”³⁸⁴. Si precisa quindi che ad “oggi non si danno ancora, se non in limiti ristrettissimi, tributi che possano definirsi a pieno titolo ‘propri’ delle Regioni o degli Enti locali (cfr. sentenze n.296 del 2003 e 297 del 2003), nel senso che essi siano frutto di una loro autonoma potestà impositiva, e quindi possano essere disciplinati dalle leggi regionali o dai regolamenti locali, nel rispetto solo di principi di coordinamento, oggi assenti perché ‘incorporati’, per così dire, in un sistema di tributi sostanzialmente governati dallo Stato. Anche i tributi di cui già oggi la legge dello Stato destina il gettito, in tutto o in parte, agli enti autonomi, e per i quali la stessa legge riconosce già spazi limitati di autonomia agli enti quanto alla loro disciplina — e che perciò la stessa legislazione definiva talora, come ‘tributi propri’ delle Regioni, nel senso invalso nella applicazione del previgente art.119 della Costituzione — sono istituiti dalla legge statale e in essa trovano la loro disciplina, salvo che per i soli aspetti espressamente rimessi all'autonomia degli enti territoriali”. Si tratta di una precisazione quindi, molto decisa cui consegue che, allo stato attuale, di tributi propri in senso stretto possa parlarsi solo in ben pochi casi, come in quello della modestissima tassa regionale di concessione per la ricerca e la raccolta dei tartufi, in relazione alla quale la Corte nella sent. n.297/2003 precisa “(...) la tassa di concessione di cui si tratta deve considerarsi ‘tributo proprio della regione’ ... essendo stata istituita dall'art.12, comma 1, della legge regionale 28 giugno 1988, n.30 (Disciplina della

interpretando in modo estensivo i poteri loro concessi dalla normativa statale sull'Irap.

Cfr. sul punto, ANTONINI, *La Corte assegna l'Irap alla competenza esclusiva statale. Intanto il federalismo fiscale rimane al palo mentre decolla il tubatico siciliano*, in *Le Regioni*, 2004.

È utile ricordare peraltro che, opportunamente, la finanziaria per il 2004 (l. n.350 del 2003) al comma XXII dell'art.2 ha previsto che “Nelle more del completamento dei lavori dell'Alta Commissione di cui all'articolo 3, comma 1, lettera b), della legge 27 dicembre 2002, n.289, nelle regioni che hanno emanato disposizioni legislative in tema di tassa automobilistica e di Irap in modo non conforme ai poteri ad esse attribuiti in materia dalla normativa statale, l'applicazione della tassa opera, a decorrere dalla data di entrata in vigore di tali disposizioni legislative e fino al periodo di imposta decorrente dal 1° gennaio 2007, sulla base di quanto stabilito dalle medesime disposizioni nonché, relativamente ai profili non interessati dalle predette disposizioni, sulla base delle norme statali che disciplinano il tributo”. Si tratta, in altre parole, di una sanatoria transitoriamente disposta dallo Stato proprio in conseguenza della sent. n.296 del 2003. Con questo intervento normativo, infatti, il titolare della potestà legislativa esclusiva conferma le disposizioni regionali in vigore fino al 31 dicembre 2007.

³⁸³ Cfr. BARBERO, *Dalla Corte Costituzionale un vademecum per l'attuazione dell'art.119 della Costituzione (Nota a sentenza Corte Cost. n.37/2004)*, in *www.federalismi.it*, 5/2004.

³⁸⁴ La sentenza ribadisce quindi: “Da ciò consegue che, come questa Corte ha già avuto modo di affermare, poiché non è ammissibile, in materia tributaria, una piena esplicazione di potestà regionali autonome in carenza della fondamentale legislazione di coordinamento dettata dal Parlamento nazionale, si deve tuttora ritenere preclusa alle Regioni (se non nei limiti ad esse già espressamente riconosciuti dalla legge statale) la potestà di legiferare sui tributi esistenti, istituiti e regolati da leggi statali (cfr. ancora sentenze n.296 del 2003 e 297 del 2003); e per converso si deve ritenere tuttora spettante al legislatore statale la potestà di dettare norme modificative, anche nel dettaglio, della disciplina dei tributi locali esistenti”.

raccolta, coltivazione e commercializzazione dei tartufi), in base all'autorizzazione contenuta nell'art.17 della legge 16 dicembre 1985, n.752 (Normativa quadro in materia di raccolta, coltivazione e commercio dei tartufi freschi o conservati destinati al consumo) (...)'’.

Per quanto poi riguarda i tributi locali, la Corte ha modo di sottolineare che “stante la riserva di legge che copre tutto l'ambito delle prestazioni patrimoniali imposte (art.23 della Costituzione), e che comporta la necessità di disciplinare a livello legislativo quanto meno gli aspetti fondamentali dell'imposizione, e data l'assenza di poteri legislativi in capo agli enti sub-regionali, dovrà altresì essere definito, da un lato, l'ambito (sempre necessariamente delimitato in forza appunto della riserva di legge) in cui potrà esplicarsi la potestà regolamentare degli enti medesimi; dall'altro lato, il rapporto fra legislazione statale e legislazione regionale per quanto attiene alla disciplina di grado primario dei tributi locali, potendosi in astratto concepire situazioni di disciplina normativa sia a tre livelli (legislativa statale, legislativa regionale, e regolamentare locale), sia a due soli livelli (statale e locale, ovvero regionale e locale)'’.

Da questo punto di vista, la sentenza prefigura quindi il catalogo dei possibili elementi costitutivi del sistema tributario della Repubblica, che potrà in astratto essere caratterizzato da ben cinque categorie di tributi: 1) quelli istituiti dalla legge statale, il cui gettito rimane allo Stato; 2) quelli istituiti con legge statale (tributi erariali-regionali/locali), il cui gettito è devoluto agli Enti sub statali e rimessi, per alcuni margini di autonomia alla potestà normativa di questi enti (ed esempio l'Irap); 3) quelli istituiti dalla legge statale, ma rimessi in primo luogo all'autonomia regionale/locale (ad esempio le future addizionali all'Irpef) che può anche attivarli o meno; 4) quelli istituiti e stabiliti dalla legge regionale, cioè i tributi propri regionali in senso stretto; 5) quelli istituiti dalla legge regionale (che individua le aree su cui il tributo locale può essere stabilito) e rimessi all'autonomia locale (che dovrebbe disporre di ampi margini di discrezionalità, per stabilire e applicare il tributo). I tributi di cui ai punti 2) e 3) possono quindi classificarsi come tributi propri “derivati” e quelli di cui ai punti 4) e 5) come tributi propri in senso stretto o “autonomi”.

È chiaro, a questo punto, che lo scenario astrattamente prefigurabile del nuovo sistema tributario dovrà comunque mantenere una unitarietà di fondo ed evitare il proliferare di imposte regionali e locali che comportino una ri-segmentazione del sistema con inutili e indebiti costi aggiuntivi per le imprese nazionali. Proprio a questo riguardo — lo si vedrà tra breve — assumerà una rilevanza fondamentale la definizione dei principi statali di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario.

Rimandando quindi al precipuo approfondimento di quest'aspetto, è invece opportuno segnalare gli altri due profili messi in luce dalla sentenza.

In primo luogo, il divieto di regredire rispetto al grado di autonomia esistente: “vale ovviamente il limite discendente dal divieto di procedere in senso inverso a quanto oggi prescritto dall'art.119 della Costituzione, e così di sopprimere semplicemente, senza sostituirli, gli spazi di autonomia già riconosciuti dalle leggi statali in vigore alle Regioni e agli Enti locali, o di procedere a configurare un sistema finanziario complessivo che contraddica i principi del medesimo art.119'’.

In secondo luogo, la precisazione che riguardo all'addizionale comunale all'Irpef “istituita e regolata dalla legge dello Stato, resta, in linea di principio, nella disponibilità del legislatore statale disciplinare le modalità della attribuzione del

gettito”.

Da ultimo, è opportuno segnalare la sent. n.29 del 2004 (in materia di autonomia finanziaria della Regione Sicilia), dove la Corte ribadisce l’orientamento “secondo il quale lo Stato può disporre in merito alla disciplina sostanziale dei tributi da esso istituiti, anche se il correlativo gettito sia di spettanza regionale (sentenza n.311 del 2003), purché non sia gravemente alterato il rapporto tra complessivi bisogni regionali e insieme dei mezzi finanziari per farvi fronte (sentenze n.138 del 1999 e n.222 del 1994)”.

Merita, in questa sede, qualche considerazione la sentenza recente n.397/05 della Corte Costituz. (ove la Corte ribadisce che il tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi, istituito e disciplinato dall’art.3 della legge n.549/1995, va considerato a tutti gli effetti un tributo statale e non già un tributo regionale proprio nel senso di cui al vigente art.119 Cost., senza che in contrario rilevino né l’attribuzione del gettito alle Regioni ed alle Province, né le determinazioni espressamente attribuite alla legge regionale dalla citata norma statale) e che costituisce un’ulteriore conferma della giurisprudenza costituzionale sul tema in questione.

Difatti, in questa prospettiva, poco importa stabilire se i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario menzionati dall’art.119 della Cost. possono essere identificati con i principi fondamentali in materia di “armonizzazione dei bilanci pubblici e coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario” di cui al precedente art.117, comma 3, Cost. (e quindi se la costruzione della Corte comporti una eccezione alla regola – recepita, da ultimo, dall’art.1, comma 3, della legge n.131/2003 – che in mancanza delle leggi cornice, consente alle Regioni di legiferare comunque “estrapolando” i principi dal *corpus* legislativo statale vigente), ovvero se quelli si differenzino da questi, configurandosi gli uni alla stregua di principi della Repubblica (ciò che ne postulerebbe *a fortiori* la necessaria enunciazione esplicita) e gli altri quali “meri” principi dell’ordinamento statale³⁸⁵.

Ciò che conta è che, in attesa del necessario intervento da parte del legislatore statale, l’effettiva autonomia finanziaria regionale e locale risulta estremamente limitata e, paradossalmente, inferiore rispetto a quella di cui gli enti territoriali autonomi godevano prima della riforma federalista del 2001.

Si consideri, infatti, che, a partire dall’anno finanziario 2003, le leggi finanziarie dello Stato hanno operato un autentico “blocco” della fiscalità regionale e locale, sospendendo (l’efficacia de) gli aumenti delle addizionali regionali e comunali all’Irpef, nonché (del) le maggiorazioni, da parte delle Regioni dell’Irap³⁸⁶.

Non pare fuori luogo, a questo punto, sottolineare che le predette disposizioni statali, marcatamente limitative nei confronti delle autonomie territoriali, sono state positivamente scrutinate dalla Consulta³⁸⁷ (ancora una volta) in virtù della affermata natura erariale dei tributi in questione.

Sembra così, ripetersi, *mutatis mutandis*, una vicenda che aveva caratterizzato il difficile avvio dell’esperienza delle regioni ordinarie, allorché l’art.9 della legge n.62/1953 (c.d. “legge Scelba) subordinò l’esercizio della potestà legislativa regionale alla emanazione

³⁸⁵ Cfr., in tal senso, A. MORRONE, Principi di coordinamento e “qualità” della potestà tributaria di Regioni ed Enti Locali, in *Giurisprudenza Costituzionale* n.1/2004.

³⁸⁶ Il blocco è stato solo in minima parte rimosso dalla legge finanziaria per il 2005 (legge n.311/2004).

³⁸⁷ Cfr., sentenza n.381/2004.

delle leggi – cornice statali e quindi, in definitiva, alla mera discrezionalità del legislatore nazionale.

Come noto, tale disposizione, fortemente criticata dalla dottrina, fu poi sostituita dall'art.17 della legge n.281/1970, che consentì alle Regioni di legiferare nei limiti dei principi fondamentali espressamente stabiliti ovvero desunti dalle leggi vigenti.

La questione fu poi definitivamente chiarita dalla stessa Corte Costituzionale³⁸⁸, la quale, chiamata a pronunciarsi sulla legittimità costituzionale di tale ultima norma, sottolineò come fosse proprio l'originario art.9 della legge Scelba ad essere incostituzionale, nessun termine essendo prefissato all'adozione della leggi – cornice e non essendo neanche prevista la possibilità per le Regioni di legiferare senza di queste, sia pure dopo decorso un certo lasso di tempo, con la conseguenza che l'esercizio delle potestà legislative regionali rischiava di essere procrastinato *sine die*.

Oggi sembra che la situazione non sia di molto mutata.

Il decollo dell'autonomia finanziaria di regioni ed Enti Locali è rimesso *in toto* alla volontà del legislatore statale, che appare tutt'altro che incline a provvedere, come dimostra l'esito delle operazioni svolte dall'ACoFF per la definizione dei meccanismi strutturali del federalismo fiscale ed i cui contenuti sono costantemente richiamati ed analizzati nelle svolgimento di questo lavoro³⁸⁹.

Su tale sfondo, la richiamata giurisprudenza costituzionale, che pure si fonda su argomentazioni giuridicamente molto solide, rischia, non solo di venire meno al suo ruolo di stimolo nei confronti di Governo e Parlamento, ma soprattutto di rendere ancora più gravi le conseguenze della loro inerzia in termini di compressione dell'autonomia finanziaria regionale e locale.

Al riguardo, non sembra che sino ad ora abbia sortito grandi effetti l'enunciazione, da parte della stessa Corte, del “divieto per lo Stato di procedere in senso inverso a quanto prescritto dal nuovo art.119 della Cost., sopprimendo, senza sostituirli, gli spazi di autonomia già riconosciuti dalle leggi statali, o configurando un sistema finanziario complessivo in contraddizione con l'art.119” medesimo.

Il divieto in parola non ha impedito al legislatore di adottare misure “draconiane”, quali il già menzionato blocco delle aliquote, che pure hanno passato indenni il vaglio della Consulta³⁹⁰.

Senza dubbio, quella della (mancata) attuazione del federalismo fiscale (e soprattutto del, si conceda l'espressione, “federalismo tributario”) è una questione che non può

³⁸⁸ Cfr., sentenza n.39/1971.

³⁸⁹ L'ACOFF ha concluso i propri lavori lo scorso 30 settembre 2005, presentando un nutrito ed approfondito *dossier*. Essa non ha potuto, tuttavia assolvere in pieno al proprio mandato, stanta la perdurante assenza del prescritto accordo Stato – Regioni . Enti locali sui meccanismi strutturali del federalismo fiscale, che avrebbe dovuto costituire la piattaforma di lavoro politica. Come noto, le Autonomie avevano bensì raggiunto un accordo, ma questo, complici le resistenze del Governo, non è stato mai approvato in sede di Conferenza Unificata.

³⁹⁰ Nella già richiamata sentenza n.381/2004, difatti, il Giudice delle Leggi, pur ammettendo che il blocco “sospenda il potere delle Regioni di utilizzare uno spazio di autonomia nel prelievo tributario, che la legge statale loro riconosceva”, considera “tale misura risulta giustificabile, sul piano della legittimità costituzionale in base alla considerazione che essa si traduce in una temporanea e provvisoria sospensione dell'esercizio del potere regionale in attesa di un complessivo ridisegno dell'autonomia tributaria delle Regioni, nel quadro dell'attuazione del nuovo art.119 Cost., nonché di una manovra che investe la struttura di un tributo indubbiamente statale, quale è l'Irpef, destinato, nella prospettiva del legislatore statale, a modificazioni profonde, nonché di un tributo, come l'Irap, che resta un tributo istituito e tuttora disciplinato dalla legge dello Stato”.

resterà confinata sul piano strettamente tecnico, ma che presenta, al contrario, marcati e rilevanti risvolti politici, che non possono essere del tutto ignorati da un “giudice” *sui generis* quale è la Corte Costituzionale.

Non scoffessando la propria (ormai consolidata) giurisprudenza sul tema, essa potrà forse, essere indotta, ove l’inerzia del legislatore statale dovesse ulteriormente protrarsi, a giudicarne con più severità l’operato ed a lanciargli qualche “monito” affinché si decida finalmente a provvedere.

4. Il nuovo articolo 119 della costituzione ed i tributi propri in senso stretto o “autonomi”.

Una volta chiarita la competenza esclusiva statale sull’Irap, è utile cercare di verificare la successiva implicazione: quella relativa alle ipotesi che potrebbero essere attuate in ordine alla ridefinizione/abolizione di quest’imposta che costituisce il principale tributo delle Regioni (nel senso che si è chiarito).

Alla legislazione statale, ad esempio, non risulterebbe preclusa la possibilità della trasformazione dell’Irap in un tributo compartecipato³⁹¹. Tuttavia, già in relazione agli artt. 8 e 10 della delega per la riforma tributaria, il cui combinato disposto prevede una clausola d’invarianza da garantire con trasferimenti e compartecipazioni, è stato obiettato (soprattutto da parte regionale)³⁹² che la compartecipazione non garantirebbe la stessa manovrabilità e quindi l’autonomia impositiva precedentemente garantita dall’Irap.

A questo riguardo occorre però precisare che non necessariamente (almeno in astratto), nel caso di trasformazione in compartecipazione, dovrebbe venire meno ogni possibilità di manovra regionale sulle aliquote: in molti Paesi federali proprio sulle quote compartecipate le Regioni hanno potestà normativa. La compartecipazione assume così la forma di un tributo “ceduto”, parzialmente o totalmente, che garantisce una notevole autonomia impositiva perché in alcuni casi, come in quello della compartecipazione all’imposta sul reddito delle persone fisiche (prevista nella misura del 33%), le CC.AA. hanno la possibilità di disciplinare il tasso della quota regionale (si parla della c.d. *escala autonómica*) e alcune agevolazioni. Rispetto ad altre imposte compartecipate, come ad esempio l’Iva, in relazione alla quale è prevista una compartecipazione del 35%, la regolazione normativa è invece riservata esclusivamente allo Stato³⁹³.

Peraltro, in Spagna esistono anche effettivi “tributi propri”, i c.d. *Tributos propios*, che possono essere stabiliti dalle CC.AA. sia di regime ordinario che di regime forale. Rispetto a questi tributi la Costituzione non prevede un divieto di doppia imposizione con le imposte dello Stato. Tale divieto è stato tuttavia introdotto a livello legislativo dalla LOFCA che vieta la possibilità di istituire imposte regionali sulle stesse fattispecie già regolate dalle imposte statali³⁹⁴. All’inizio questa preclusione è stata criticata dalla

³⁹¹ Cfr., in tal senso, VITALETTI, *La redistribuzione territoriale operata dalla spesa pubblica. Il finanziamento delle spese locali*, in www.dps.tesoro.it/documentazione/convegni/6-11-2003/9.pdf.

³⁹² Cfr., a questo riguardo il Manifesto di Ravello elaborato, il 3 aprile 2003, dalla Conferenza dei Presidenti delle Regioni, in <http://www.regioni.it/>

³⁹³ Cfr. SOLERROCH, *Federalismo e controlli fiscali: l’esperienza spagnola*, in TOSI-GIOVANARDI, *Federalismo e controlli fiscali*, Padova, 2002, 63 ss. Cfr., inoltre, BIAGI-GONZALEZ PINEIRO, *Profili istituzionali del federalismo fiscale spagnolo*, in *Le Istituzioni del Federalismo*, 2001, 3-4, 849.

³⁹⁴ LOFCA, art.6.2 “*Los tributos que establezcan las Cominidades Autonomas no podran recarer sobre*

dottrina, sostenendo che determinava una eccessiva limitazione alla potestà impositiva delle CC.AA., perché sarebbe stato difficile pensare a fattispecie non colpite dalle imposte statali. La questione è stata però ridimensionata dalla Corte costituzionale spagnola (cfr. sent. 37 del 1987), che ha interpretato il divieto della LOFCA come relativo alla fattispecie (*hecho imponible*) in senso stretto e non all'oggetto dell'imposta (*materia imponible*). In base a questa distinzione le CC.AA. hanno attuato in modo sempre più esteso la loro potestà tributaria e la materia imponible colpita dalle nuove imposte è stata prevalentemente quella del gioco e quella relativa alle imposte ecologiche. Qualche volta la Corte costituzionale è intervenuta a sanzionare questa attività impositiva (ad esempio nel caso delle Baleari sia in relazione all'imposta sulle lotterie, sia riguardo all'imposta sulle costruzioni che incidono sull'ambiente), altre volte ha legittimato invece imposte che erano state contestate anche dalla dottrina, come ad esempio la c.d. Ecotassa delle Baleari (rispetto alla quale la Corte ha recentemente tolto la sospensiva). Quest'ultima è sostanzialmente un'imposta di soggiorno applicata dagli albergatori ai clienti con un importo variabile in relazione al tipo di albergo. La legge istitutiva la qualifica come imposta diretta (per aggirare il divieto della LOFCA di sovrapposizione con le imposte statali), ma in realtà secondo la dottrina è un'imposta indiretta sul consumo di beni turistici, con problemi di sovrapposizione all'Iva.

Peraltro, occorre notare che quest'imposta, in linea teorica, applicata a tutti (e quindi anche ai residenti), di fatto diventa a carico solo dei non residenti (cioè dei soggetti che usufruiscono del servizio alberghiero). Si tratta quindi di un'imposta di fatto "esportata" senza colpire la collettività locale, cioè i soggetti che votano³⁹⁵.

Proprio il pericolo di eludere lo spirito del federalismo fiscale, che è quello di mettere i governati nelle condizioni di controllare l'operato dei governanti (proprio in base al principio *no taxation without representation*) fino al punto di attuare il c.d. "vote by food", deve quindi essere ben considerato.

Esempi recenti di imposte "esportate", cioè fatte ricadere verso i non residenti, si sono avuti anche in Italia e appaiono molto meno comprensibili dell'ecotassa delle Baleari, dove il problema ambientale è tutt'altro che marginale (si parla di 11 milioni di turisti all'anno su una popolazione di 800.000 abitanti, per cui dal 1975 al 1999 è calato di 90 metri il livello di profondità a cui bisogna arrivare per estrarre l'acqua). È emblematico a questo riguardo il cosiddetto "tubatico" o tassa sul tubo della Regione Sicilia: un tributo definito ambientale³⁹⁶ a carico di tutti i possessori di grandi gasdotti giustificato come un risarcimento per i danni ambientali prodotti dall'attraversamento del territorio regionale. Dal momento che il sovra costo determinato dal tributo siciliano (si stima un gettito pari a 124 milioni di Euro all'anno) verrà scaricato in un modo o nell'altro dal possessore del gasdotto sul prezzo all'utenza, si tratta di un classico esempio di imposta esportata: "il tentativo è quello di far pagare un tributo deliberato dalla Sicilia a tutti gli italiani aggirando la responsabilità politica nei confronti dei propri elettori"³⁹⁷.

hechos imponderables gravados por el Estado".

³⁹⁵ Cfr., in tal senso, VITALETTI, *Relazione*, in www.forumpa.it/forumpa2003/convegni/relazioni/246-giuseppe-vitaletti/246-giuseppe-vitaletti.pdf.

³⁹⁶ Cfr. l. reg. Sic. n.6 del 2001, art.5 (*Tributo ambientale*).

³⁹⁷ Così, le lucide osservazioni di CIARLO, *La tassa sul tubo: ovvero del federalismo impazzito*, in *Quad. cost.* 2002, 808.

5. I tributi propri: loro natura.

Nel rapporto annuale sull'attività 2002 la Commissione per la spesa pubblica³⁹⁸ individuava nelle addizionali all'imposta sui redditi delle persone fisiche le caratteristiche ideali di un tributo regionale. La tesi è condivisibile, se accompagnata però dalla previsione di alcuni correttivi rispetto alla configurazione attuale delle stesse. Appare, infatti, opportuna, in relazione alle addizionali, la previsione di vincoli alla scala di aliquote che può essere definita a livello regionale. Già al momento attuale si è assistito, infatti, ad una certa tendenza molto forte alla differenziazione. Ad esempio, dal 2002 le Marche hanno previsto scaglioni per cui fino a 10.000 Euro l'aliquota dell'addizionale è dello 0,9 mentre oltre i 70.000 Euro diventa del 4%. È chiaro che in questo caso c'è il rischio di aumento eccessivo della progressività: dall'altra parte in base al principio “*one man, one vote*” risulta meno compromettente dal punto di vista elettorale scaricare l'imposta sui pochi redditi alti che sui molti redditi bassi.

Inoltre, un ulteriore correttivo dovrebbe riguardare un diverso aumento dell'autonomia impositiva riconosciuta, in relazione alle addizionali o alle sovrainposte, agli Enti substatali. Riguardo ad addizionali e sovrinposte occorre, infatti, misurarsi con l'obiezione per cui, rispetto ad altri tributi propri “derivati” o, a maggior ragione, “autonomi”, esse garantiscono un limitato livello di autonomia impositiva³⁹⁹.

Appaiono pertanto, opportuni i correttivi in questa direzione: una soluzione potrebbe essere individuata nel prevedere la possibilità di introdurre detrazioni o deduzioni. In particolare, questa soluzione potrebbe essere sviluppata nella direzione, laddove è tecnicamente possibile, della c.d. “sussidiarietà fiscale”. La competenza su molti settori del *Welfare* è, infatti, ormai sempre più regionale o locale: risulterebbe quindi moderno ed innovativo consentire alle Regioni (ed eventualmente agli Enti locali) di poter disporre — lo si ripete: laddove sia prevedibile un ammontare delle addizionali dovute che giustifica tale soluzione — la detraibilità dalla quota dell'addizionale di quel sistema dei *Vouchers* e buoni sociali che diffondendosi in misura sempre maggiore costituisce uno dei principali elementi d'innovazione dei modelli di *Welfare* locale. Basti pensare alla previsione del “buono anziano” (una somma mensile che alcune Regioni assegnano agli anziani non autosufficienti e che, aggiungendosi all'assegno di accompagnamento, consente spesso a questi soggetti di rimanere in casa e di evitare il ricovero in RSA, che peraltro costerebbe alla Regione cifre ben maggiori del buono), ai buoni scuola (diffusi ormai in numerose Regioni), o ai buoni per l'acquisto dei servizi sociali previsti anche dalla legge quadro sull'assistenza. Si tratta di strumenti diretti a concretizzare misure di *Welfare* non paternalistiche, rivolte a favorire la libertà di scelta del cittadino (che può spendere il *Voucher* presso strutture accreditate, in concorrenza tra loro). Nel concreto funzionamento del sistema dei *Vouchers*, allo stato attuale è impossibile per le Regioni e gli altri Enti locali evitare di imporre un complicato *iter* burocratico alle risorse dei cittadini. Questi, infatti, pagano le imposte che dallo Stato vengono poi, dopo diversi passaggi, ridistribuite agli Enti locali; il cittadino è costretto a compilare moduli e a presentare documentazioni per ottenere il *Voucher*; l'Ente locale,

³⁹⁸ BUGLIONE-MARÈ, Commissione per la spesa pubblica, *Rapporto annuale sul-l'attività 2002*.

³⁹⁹ Cfr. KOSTORIS, *Audizione Isae al Senato della Repubblica*, novembre 2002, dove si evidenzia la necessità che le Autonomie Locali possano esercitare una loro visibile discrezionalità sull'incidenza delle imposte che faranno parte del nuovo sistema fiscale.

infine, riassegna loro la cifra corrispondente al *Voucher*. Si tratta di un complicato giro burocratico che comporta costi non indifferenti per le amministrazioni locali e notevoli perdite di tempo per i cittadini. La detraibilità dei buoni dalle addizionali eviterebbe di trasformare i cittadini in “assistiti” semplicemente consentendo di detrarre dalla quota locale la spesa per i voucher concessi dagli Enti sub statali. Questi ultimi risparmierebbero sull’organizzazione burocratica (che spesso assume dimensioni non indifferenti: occorre predisporre uffici, controlli, ecc.) e i soldi dei cittadini rimarrebbero nelle loro tasche evitando tutti i passaggi prima descritti. Da qui la sussidiarietà fiscale: attraverso la detrazione si evita di trasformare un cittadino, che avrebbe risorse proprie per assolvere alle esigenze sociali, in un assistito che deve richiedere le risorse che il fisco gli ha portato via, con una conseguente lesione della propria dignità personale.

In altre parole, riconoscendo — quando è possibile — l’applicabilità di detrazioni/deduzioni e meccanismi di sussidiarietà fiscale si limiterebbe il rischio dell’aumento della pressione fiscale, perché si ridurrebbero i costi burocratici diretti; sarebbe inoltre, favorita l’apertura verso soggetti diversi da quelli burocratici tradizionali nella erogazione di servizi di pubblica utilità; si aumenterebbe conseguentemente la libertà di scelta dei cittadini; infine, si otterrebbe il risultato di qualificare in senso maggiormente autonomistico le addizionali (o le sovrimposte) senza creare soverchie difficoltà gestionali soprattutto alle imprese (se verranno elaborati — come è possibile — adeguati meccanismi diretti ad evitare complicazioni di gestione).

È importante infine ricordare che in Spagna, dove le Comunità autonome sono state recentemente dotate del potere di introdurre detrazioni e deduzioni proprio sulle imposte sui redditi⁴⁰⁰, questa previsione ha ottenuto l’effetto di far ridurre la pressione fiscale sui redditi di circa tre punti percentuali⁴⁰¹ una volta che il potere di concedere agevolazioni si avvicina al cittadino è difficile che l’ente politico possa non esercitarlo.

Per quanto riguarda infine i tributi propri “autonomi”, nella prospettiva di una piena attuazione del Titolo V della Costituzione, questi potrebbero rappresentare una importante espressione dell’autonomia politica delle Regioni e degli Enti locali.

Come già accennato, la Corte Costituzionale, a partire dalla sentenza n.296/2003, ha chiarito che per tributo regionale proprio (o, come qui si è definito, “autonomo”), ai sensi del nuovo art.119 della Costituzione, deve intendersi esclusivamente un tributo istituito con legge regionale nel rispetto dei principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario definiti dallo Stato. Viceversa, i tributi preesistenti, denominati come tributi regionali ed il cui gettito spetta alle Regioni ma che sono istituiti con legge dello Stato, mantengono la loro natura di tributi erariali ed esulano dalla potestà legislativa regionale (in questa sede si sono definiti: tributi propri “derivati”).

Peraltro, è opportuno ribadire che mentre il vecchio testo dell’art.119 Cost. si riferiva

⁴⁰⁰ Nel 1996 è stato attribuito alle Comunità Autonome il 15% del gettito-aliquota innalzata al 30% una volta devolute alle Comunità le competenze in materia d’istruzione non universitaria — dell’imposta sui redditi, prevedendo inoltre che le Comunità potessero modulare, mantenendo la progressività dell’imposta, del 20% l’aliquota di compartecipazione, e introdurre detrazioni per circostanze personali e familiari. Dal 2001 i poteri delle Comunità si sono ulteriormente accresciuti.

⁴⁰¹ Se le Comunità non fossero intervenute sui tributi loro attribuiti, negli anni 1997-1998 il gettito Irpef sarebbe aumentato del 13,38%, mentre l’aumento effettivo è stato stimato in 10,62%. Dunque, complessivamente le Comunità hanno utilizzato i propri poteri normativi sull’Imposta sui redditi per diminuire la pressione fiscale.

esclusivamente alla finanza delle Regioni (e solo in tale ambito delineava la nozione, già chiarita, di tributo regionale proprio), il testo novellato concerne anche la finanza degli Enti locali, ai quali attribuisce un'autonomia finanziaria (di entrata e di spesa) apparentemente altrettanto ampia di quella regionale. Agli Enti locali medesimi, in particolare, è attribuita la titolarità (oltre che di entrate) anche di tributi propri. Tuttavia, come si è già anticipato, da un lato, in materia tributaria continua ad operare la riserva di legge di cui all'art.23 della Costituzione, mentre, dall'altro, Comuni, Città metropolitane e Province continuano ad essere privi di potestà legislativa. La posizione di questi ultimi, pertanto, non può essere interamente assimilata a quella delle Regioni e l'attivazione del loro potere di stabilire ed applicare tributi (ed entrate) propri "autonomi" richiede comunque l'intermediazione della legge, statale o regionale.

Un settore dove si potrebbe immaginare uno sviluppo significativo dei tributi propri autonomi, regionali e locali, è quello della tutela ambientale. È importante precisare, anche rispetto al principio di correlazione in questa sede più volte richiamato, che la Corte costituzionale ha ridimensionato la portata dell'art.117, II comma, lettera s) che assegna l'ambiente alla competenza esclusiva dello Stato precisando che la "tutela dell'ambiente" non possa identificarsi come una materia in senso stretto "giacché essa investe e si intreccia inestricabilmente con altri interessi e competenze" per cui allo Stato è senz'altro riservato il potere di fissare "standards di tutela uniformi sull'intero territorio nazionale, senza tuttavia escludere in questo settore la competenza regionale alla cura di interessi funzionalmente collegati con quelli propriamente ambientali" (sent. n.407/02, 536/02, nonché 226, 307, 308 e 331/2003). Peraltro, in base al III comma dell'art.117 tra le materie di legislazione concorrente rientrano anche quelle relative alla valorizzazione dei beni ambientali e tutela della salute (cfr. Corte Costituzionale, sentenza n.407 del 2002).

Si tratta evidentemente solo dell'indicazione di un possibile sviluppo che non esclude ulteriori ipotesi di tributi propri "autonomi" purché rispettosi dei principi di coordinamento e in particolare di quelli di non sovrapposizione e del divieto di esportabilità dell'imposta.

6. I vigenti tentativi di sussidiarietà fiscale.

Sembra necessario precisare che, in Italia, già nel contesto dei limitati poteri concessi dal vecchio art.119 Cost., Regioni ed Enti locali hanno, per quanto loro consentito, effettuato un'embrionale applicazione del principio di sussidiarietà fiscale⁴⁰². L'ipotesi appena prospettata di applicazione di questo principio svilupperebbe pertanto, una pratica già sperimentata con buoni risultati.

Sul piano regionale, si possono evidenziare le esperienze dell'Irap e dell'addizionale all'Irpef.

Riguardo all'Irap, che può essere aumentata o diminuita nella misura massima di un punto percentuale, anche per singoli settori produttivi o categorie di soggetti passivi⁴⁰³, le Regioni hanno fatto largo uso dei poteri loro concessi, introducendo significative

⁴⁰² Per maggiori dettagli, si veda PIN, *La "sussidiarietà fiscale" nelle politiche regionali. Confronto fra l'esperienza italiana e quella spagnola*, in *Non profit*, n.1/2004, 129 ss.

⁴⁰³ Art.15.

modulazioni delle aliquote. In generale, gli interventi normativi degli enti hanno seguito tre filoni, differenziando le aliquote *a)* per territorio; *b)* per attività o per ente; *c)* scegliendo di introdurre misure temporanee⁴⁰⁴ oppure stabili.

In applicazione della sussidiarietà sono state, in particolare, favorite le realtà del settore *non profit*, impegnate istituzionalmente in attività socialmente rilevanti. Tra queste, soprattutto le ONLUS, per mezzo di una disposizione statale che consente agli Enti locali e alle Regioni di diminuire o persino esentarle dai tributi di loro competenza⁴⁰⁵ hanno ottenuto in varie circostanze un abbassamento dell'aliquota oltre l'1%. Peraltro, mentre alcune Regioni hanno disposto le medesime agevolazioni per tutte le ONLUS, altre hanno differenziato il trattamento in base ai settori di attività.

L'attuazione del principio di sussidiarietà nell'Irap può rinenersi, oltretutto, corrispondente alla medesima logica interna del (controverso) tributo⁴⁰⁶, strutturata anche sul principio del beneficio. Tra le ragioni che hanno portato all'introduzione dell'imposta, si ritrova infatti l'osservazione che "un'attività organizzata implica necessariamente l'impiego di pubblici servizi e quindi costi e diseconomie esterne per la collettività"⁴⁰⁷; costi che contribuirebbero a giustificare l'imposizione. Ebbene, qualora la collettività, oltre a subire tali costi, si giovi dell'apporto di un'attività organizzata poiché questa svolge compiti di rilievo sociale, risulta giustificato un abbassamento dell'aliquota. In altri termini, se i costi sociali di un'attività organizzata giustificano l'imposizione, gli sgravi sociali che un ente produce con la propria attività motivano una diminuzione del carico tributario.

Si può segnalare, infine, che i margini d'intervento sull'Irap rimangono contenuti negli stretti limiti consentiti dalla disciplina statale. Riconoscendone la natura di tributo dello Stato, la Corte costituzionale, con la sent. n.296 del 2003 prima ricordata, ha censurato infatti i tentativi regionali di allargare le maglie del dato normativo.

Riguardo all'addizionale regionale all'Irpef, istituita come l'Irap dal d.lgs. n.446 del 1997, il d.lgs. n.56 del 2000 consente alle Regioni di innalzarne l'aliquota: con regolamento, nella misura massima del mezzo punto percentuale, oltre tale soglia con legge regionale. Generalmente, le Regioni hanno preso due direzioni diverse: alcune hanno differenziato le aliquote calibrandole sugli scaglioni statali⁴⁰⁸ altre hanno innalzato l'aliquota in via generale, mantenendola invariata per i redditi più bassi⁴⁰⁹. Quanto all'applicazione del principio di sussidiarietà orizzontale, si segnala particolarmente una disposizione introdotta in Veneto. Tale Regione ha infatti previsto

⁴⁰⁴ Si tenga presente che l'art.18 d.lgs. 446 prevede che le nuove iniziative produttive possono essere favorite con una diminuzione dell'Irap oltre il punto percentuale: si tratta di un ulteriore strumento per le misure temporanee.

⁴⁰⁵ Art.21, d.lgs. n.446 del 1997. Ad esempio, per l'Abruzzo si veda la l. reg. n.7 del 2003 art.43; per la Basilicata si veda la n.10 del 2002 art.29; per l'Emilia-Romagna la n.48 del 2001 art.7.

⁴⁰⁶ Sui limiti dell'Irap e sulla scarsa corrispondenza, nella modalità con cui è stata attuata, al principio del beneficio, perché si tratta di un'imposta sulle imprese che è stata utilizzata per finanziare un servizio alla persona come la sanità, cfr. ANTONINI, *Le vicende dell'autonomia finanziaria regionale: dal vecchio al nuovo art.119 Cost.*, in *Le Regioni*, 2002, 9 ss.

⁴⁰⁷ INTERDONATO, *Tributi regionali*, in *Rivista di diritto tributario*, 1999, 53, così sintetizza le osservazioni sull'argomento della Commissione di studio per il decentramento fiscale, istituita presso il Ministero delle Finanze, le cui conclusioni sembrano aver influito sull'istituzione dell'Irap. Le conclusioni della Commissione si possono reperire in *Il Fisco*, 1996, 5379 ss.

⁴⁰⁸ Ad es. le Marche (n.35 del 2001 art.1).

⁴⁰⁹ Ad es. l'Umbria (Delibera di Giunta 18 dicembre 2001).

un'aliquota agevolata per i disabili o i soggetti con disabile a carico⁴¹⁰. Si tratta di un'ipotesi significativa, poiché tende a mantenere risorse al soggetto colpito da handicap o al nucleo familiare in cui questi si trova, piuttosto che prelevarle per poi restituirle sotto forma di prestazioni sociali.

L'imposta, per ora, più significativa dal punto di vista dell'applicazione del principio di sussidiarietà orizzontale si trova, tuttavia, a livello comunale. Si tratta della principale entrata tributaria dell'ente, l'Imposta comunale sugli immobili, istituita con il d.lgs. n.504 del 1992, anch'essa piuttosto chiaramente ispirata al principio del beneficio⁴¹¹.

La disciplina del tributo permette ai Comuni margini di manovra piuttosto ampi. Infatti, oltre a poter modulare l'aliquota — e, come visto, a poterla persino azzerare, nel caso delle ONLUS — consente di introdurre anche una detrazione per l'abitazione principale, oltre a quella già prevista per legge. Infine, la normativa Ici esenta dal pagamento dell'aliquota gli edifici destinati ad usi culturali o ad alcune attività di pubblico interesse, siano in proprietà di soggetti privati o pubblici. Molti Comuni hanno sapientemente utilizzato le possibilità offerte dalla normativa, introducendo significative riduzioni di aliquota per gli edifici adibiti ad abitazione principale o per le ONLUS, o, ancora, prevedendo consistenti detrazioni per le situazioni caratterizzate da una diminuita capacità contributiva⁴¹².

7. I tributi propri “derivati” ed “autonomi”, con il sistema delle compartecipazioni, nell'ambito del nuovo 119 Cost..

Al di là delle succitate precisazioni, è importante però notare che a fronte del rilevante aumento della spesa sub nazionale in attuazione del nuovo Titolo V, i tributi propri non potranno rappresentare la principale fonte della finanza regionale e locale, che dovrà essere costituita per la maggior parte da compartecipazioni⁴¹³.

Quest'impostazione trova conferma nella disposizione del IV comma dell'art.119 Cost., dove si stabilisce: “Le risorse derivanti dalle fonti di cui ai commi precedenti consentono ai Comuni, alle Province, alle Città metropolitane e alle Regioni di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite”. Tale previsione, che pone un vincolo alla legislazione statale, infatti, non avrebbe significato in presenza di una forte quota di autofinanziamento derivante da tributi propri regionali o locali.

La circostanza che tutti gli enti territoriali autonomi siano indistintamente considerati sia nel II che nel IV comma dell'art.119 Cost., lascia quindi trasparire un disegno complessivo in cui il finanziamento delle autonomie territoriali è destinato a compiersi principalmente attraverso i tributi istituiti con legge statale, salvo i margini di ulteriore

⁴¹⁰ L. n.34 del 2002 art.1.

⁴¹¹ Per GALLO, *Il federalismo fiscale “cooperativo”*, in *Rassegna tributaria*, 1995, fasc. 2, 283, ad esempio, “nel caso dell'imposizione locale immobiliare (ICI) il principio del beneficio gioca sicuramente un ruolo rilevante”.

⁴¹² Si veda, in particolare per quanto riguarda il panorama dei maggiori Comuni dell'Emilia-Romagna, PIN, *L'applicazione della “sussidiarietà fiscale” in relazione alla fiscalità comunale. Il caso dei Comuni dell'Emilia-Romagna*, di prossima pubblicazione sulla rivista *Non profit*.

⁴¹³ Cfr. VITALETTI, *La redistribuzione territoriale operata dalla spesa pubblica. Il finanziamento delle spese locali*, in www.dps.tesoro.it/documentazione/conve-gni/6—11—2003/9.pdf, dove si precisano le modalità per cui una forte compartecipazione all'Iva potrebbe essere strutturata in modo responsabilizzante per le Regioni, coinvolgendole anche nella lotta all'evasione.

autonomia lasciati aperti dai principi del coordinamento statale alla potestà legislativa residuale regionale in materia di tributi propri.

Rispetto alle compartecipazioni è di notevole rilievo l'affermazione del II comma dell'art.119 Cost., per cui gli enti territoriali autonomi "dispongono di compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio". Il "principio della territorialità dell'imposta" e il mancato riferimento alla nozione di quota, infatti, dovrebbero implicare il superamento del meccanismo della "riserva d'aliquota uniforme", su cui, invece, si è basata la riforma attuata con il d.lgs. n.56 del 2000 non permettendo di considerare gli effetti della progressività (che determinano aliquote medie più alte nelle regioni più ricche). Inoltre, il principio di territorialità implica che il gettito del tributo erariale compartecipato affluisca alle Regioni al cui territorio è riferibile ed esclude che la compartecipazione sia destinata a confluire in un fondo perequativo per poi essere ripartita⁴¹⁴. Il termine "riferibile al territorio", tuttavia, richiederà la specificazione con legge ordinaria: bisognerà chiarire, infatti, se il riferimento sarà al gettito riscosso o a quello prodotto nel territorio, dal momento che diversi fattori, sia di natura contabile che economica, determinano la non coincidenza tra il luogo del versamento e quello della effettiva incidenza del tributo.

In ogni caso, a prescindere dalla necessità di questi approfondimenti, appare opportuno che le entrate delle diverse Autonomie Locali si poggino su compartecipazioni alle maggiori imposte nazionali, così come oggi accade con l'Iva⁴¹⁵. Soprattutto nel periodo transitorio che prelude alla piena attuazione del federalismo fiscale tributario sembra quindi ancora più opportuno che la quota delle compartecipazioni sul totale delle entrate regionali e locali sia preponderante.

Questa conclusione deve però confrontarsi con la ricorrente sottolineatura che le compartecipazioni alle imposte statali, essendo nei fatti una forma diversa di trasferimento statale, potrebbero non garantire l'effetto — sul quale ci si è già soffermati in precedenza — di una sufficiente responsabilizzazione degli Enti sub statali. Attraverso tributi ceduti alle Regioni o vere e proprie compartecipazioni ai principali tributi erariali come fonti principali di alimentazione della finanza regionale e locale si corre il rischio di non ottenere il risultato della *accountabilty*. In un sistema costruito solo sul meccanismo delle compartecipazioni si verifica una situazione in cui "l'impopolarità dell'imposizione" rimane allo Stato e la "popolarità della spesa" passa alla Regione o all'Ente locale, in un contesto dove l'ente politico di decisione si è avvicinato al cittadino e quindi la richiesta della qualità del servizio è maggiore. È chiaro che in una situazione di questo genere il rischio di una "finanza allegra" è molto forte.

Va tuttavia precisato che anche in un sistema costruito prevalentemente sulle compartecipazioni è comunque possibile, da diversi punti di vista, stabilire meccanismi di responsabilizzazione. Ad esempio, strutturando secondo certe modalità la

⁴¹⁴ Sotto la vigenza del vecchio art.119 Cost., invece, l'espressione "quote di tributi erariali" inizialmente era stata intesa come fonte di alimentazione di un fondo perequativo istituito sul bilancio dello Stato e poi ripartito fra le varie Regioni.

⁴¹⁵ Sui limiti dell'attuale configurazione della compartecipazione all'Iva, cfr. VITALETTI, *La redistribuzione territoriale operata dalla spesa pubblica. Il finanziamento delle spese locali*, in <http://www.dps.tesoro.it/documentazione/convegni/6—11—2003/9.pdf>

compartecipazione all'Iva⁴¹⁶ (si può parlare di “compartecipazioni attive”) o considerando che i tributi propri, sia quelli “derivati” che quelli “autonomi” (se viene limitata l'esportabilità dell'onere tributario), anche se quantitativamente possono produrre un gettito molto inferiore a quello delle compartecipazioni, di fatto garantiscono un meccanismo, per così dire, di responsabilizzazione “marginale” (utilizzando il termine nell'accezione economica) il cui effetto può costituire una buona garanzia per l'*accountability*.

A questo riguardo, nel contesto del coordinamento fiscale assicurato dallo Stato centrale, vanno garantiti alle Regioni e agli Enti locali margini effettivi di autonomia tributaria: ad esempio, i gradi di manovra delle amministrazioni regionali e locali nel governo dei tributi propri “derivati”⁴¹⁷ dovranno necessariamente — seppure entro certi limiti — prevedere anche la possibilità di scelta tra una maggiore o minore incidenza fiscale a livello regionale e locale.

8. Coordinamento del sistema tributario della Repubblica e suoi principi fondamentali.

La complessità del quadro astrattamente configurabile dell'autonomia impositiva, rende molto delicata la questione della definizione dei principi di coordinamento del sistema tributario della Repubblica.

Un primo insieme di norme di coordinamento, la cui definizione non appare particolarmente complessa, potrà riguardare senz'altro la specificazione dei principi costituzionali di equità e progressività del sistema, inclusi quelli di razionalità e coerenza dei singoli istituti tributari e del sistema tributario nel suo totalità. Nell'Accordo tra Regioni e altri Enti locali raggiunto in data 18 giugno 2003, inoltre, viene indicato il principio dell'omogeneità dei tributi propri in senso stretto, che appare diretto a consentire che questi s'innestino armonicamente nel sistema complessivo.

Peraltro, nel testo predisposto dall'Anci si specifica che questo principio dovrebbe comprendere anche quello di unitarietà e stabilità della finanza pubblica. Appare però preferibile che questi principi trovino un'apposita ed autonoma formulazione, anche in considerazione del fatto che l'unità economica è un valore ormai costituzionalmente previsto dall'art.120 Cost.⁴¹⁸ la cui violazione vale a legittimare l'esercizio del potere sostitutivo statale. Proprio la necessità di definire preventivamente i termini della “unità economica” cui si riferisce l'art.120 Cost. suggerisce l'opportunità che questo principio sia specificato anche nel suo riferimento ai vincoli del Patto di stabilità in modo da

⁴¹⁶ Cfr. VITALETTI, *La redistribuzione territoriale operata dalla spesa pubblica. Il finanziamento delle spese locali*, in www.dps.tesoro.it/documentazione/conve-gni/6-11-2003/9.pdf.

⁴¹⁷ La cui legittimità è stata confermata dalle sentenze della Corte costituzionale ricordate in precedenza (296/2003, 297/2003, 311/2003, 241/2004) e rispetto ai quali il legislatore statale dovrà comunque mantenere perlomeno inalterati i livelli attuali complessivi di autonomia tributaria.

⁴¹⁸ Art.120, II co., Cost.: “Il Governo può 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”.

legittimare quelle politiche statali di coordinamento macroeconomico⁴¹⁹. Altri principi utili (si tratta di principi anch'essi indicati nell'Accordo tra Regioni e Enti locali) potranno poi essere quelli della semplificazione degli adempimenti posti a carico dei contribuenti, della trasparenza delle decisioni di entrata e di spesa, dell'efficienza che ogni amministrazione deve garantire in termini di costi e benefici quanto alla gestione dei tributi. Ulteriori principi potrebbero poi essere desunti dall'ordinamento giuridico, con riferimento alle caratteristiche degli enti impositori e alla loro competenza specifica (ad esempio, a questo riguardo, un principio fondamentale potrebbe essere quello di riservare la tassazione immobiliare ai Comuni in funzione della loro specializzazione urbanistica e delle loro funzioni amministrative in relazione al governo del territorio⁴²⁰). Più delicata appare invece la concretizzazione normativa diretta ad assicurare uno sviluppo armonico della finanza locale: si tratta dei principi della non esportabilità dell'imposta, della non sovrapposizione con le imposte statali e della garanzia della cd. *accountability*.

Sul principio della non esportabilità dell'imposta si è già accennato: è un principio diretto a limitare i costi sopportati dai non residenti e a far gravare l'imposta sui cittadini-utenti dei servizi locali, in sintonia con la *ratio* che fonda un sistema di federalismo fiscale. È opportuno quindi che rimanga ben visibile il collegamento tra i tributi e i benefici potenzialmente ottenibili dai contribuenti-residenti.

A questo riguardo interessanti indicazioni si rinvencono nella LOFCA⁴²¹ dove all'art.9 si prevede:

“Le CC.AA. potranno stabilire proprie imposte, rispettando, oltre a quanto stabilito nell'art.6 di questa Legge, i seguenti principi:

- a) Non potranno colpirsi elementi patrimoniali situati, rendimenti originati o spese realizzate fuori dal territorio della rispettiva C.A.
- b) Non potranno gravarsi, come tali, negozi, atti o fatti conclusi o realizzati fuori dal territorio della Comunità impositrice, né la trasmissione o l'esercizio di beni, diritti o obbligazioni che non siano nati né termineranno di compiersi nel detto territorio o il cui acquirente non vi risieda.
- c) Non potranno costituire ostacolo alla libera circolazione di persone, beni o servizi capitali né influire in maniera determinante sulla fissazione della residenza delle persone o sulla ubicazione di imprese e capitali nel territorio spagnolo, d'accordo con

⁴¹⁹ Appare quindi opportuna anche la previsione di uno specifico principio che vincoli all'adozione, da parte di tutti i livelli di governo, di sistemi contabili uniformi che consentano di rilevare con sufficiente grado di affidabilità gli andamenti generali della finanza pubblica. Essendo materia concorrente l'armonizzazione dei bilanci pubblici (articolo 117, III comma, della Costituzione) spetta infatti alla legislazione statale enunciare principi fondamentali in grado di garantire l'omogeneità degli schemi e dei criteri contabili adottati dai vari attori istituzionali. Ciò, evidentemente, allo scopo di permettere la tempestiva e congrua rilevazione dei saldi complessivi del sistema finanziario pubblico, anche (e soprattutto) in considerazione della necessità di verificare il rispetto dei vincoli macro-economici posti dall'ordinamento comunitario. La materia richiede, evidentemente, un intervento normativo *ad hoc* (in parte già previsto dall'articolo 2, IV comma, lettera f) della legge n.131 del 2003 — c.d. legge “La Loggia”), ma risulta legata da evidenti implicazioni sistematiche con il coordinamento della finanza pubblica.

⁴²⁰ Cfr. VITALETTI, *Così i Comuni avranno mano libera sugli immobili*, in *Panorama Economy*, 23 aprile 2003, 7.

⁴²¹ La LOFCA delinea un sistema dominato da due principi fondamentali: l'autonomia e la solidarietà. Su questi due s'innesta un terzo imperativo, che ha dominato negli ultimi anni le preoccupazioni delle CA: la sufficienza finanziaria.

quanto stabilito all'art.2, comma 1, lett. a), né comportare oneri trasferibili ad altre Comunità''.

Peraltro, un'analogia disposizione si ritrova nella LOFCA anche a proposito delle modalità di esercizio delle competenze in materia di tributi ceduti. Infatti, all'art.19, oltre all'indicazione dei singoli poteri attribuiti alle CC.AA. su ciascun tributo ceduto, è inserita la precisazione che nell'esercizio di tali competenze le CC.AA. osserveranno il principio di solidarietà tra tutti gli spagnoli, evitando misure che discriminino in funzione del luogo di ubicazione dei beni, di derivazione delle rendite, di realizzazione delle spese, di prestazione di servizi o di effettuazione di atti, contratti o del luogo in cui accadono i fatti colpiti. Infine, la LOFCA prevede che ciascuna C.A. manterrà una pressione fiscale effettiva globale equivalente a quella del resto del territorio nazionale. Con un'espressione sintetica, si afferma che tali disposizioni garantiscono i principi costituzionali di territorialità e di neutralità dell'imposizione (art.157.2 Cost.)⁴²².

La definizione normativa del principio della non sovrapposizione delle imposte locali con quelle statali richiederà particolare attenzione. Si tratta di un principio molto delicato, come testimonia l'esperienza spagnola. In via teorica, infatti, si può ritenere che se tale principio non venisse previsto si potrebbe correre il rischio che i tributi propri degli enti sub statali possano arrivare, per assurdo, a prendere gradualmente il posto di quelli statali, mentre il Titolo V riserva allo Stato competenze di grandissima importanza come quella della perequazione. Occorre aggiungere però che potrebbe anche verificarsi il rischio contrario: una formulazione troppo stringente potrebbe permettere allo Stato di nullificare l'autonomia impositiva degli altri enti semplicemente estendendo la propria potestà su tutte le materie imponibili⁴²³. Nella traduzione normativa di questo principio occorrerà quindi cercare di raggiungere un punto di equilibrio tra questi due opposti rischi.

Anche a questo riguardo è interessante la disposizione contenuta nella LOFCA che prevede, oltre a quanto già ricordato sul divieto per le CC.AA. di istituire tributi sulle fattispecie imponibili già gravate da imposte statali, una disposizione di tipo speculare nei confronti dello Stato, disponendo che qualora venga introdotto un tributo statale su basi imponibili già gravate dalle CC.AA., causando una diminuzione del gettito, lo Stato debba approntare delle misure di compensazione o coordinazione adeguate (art.6.4).

Un altro principio interessante rinvenibile nella LOFCA è quello della "lealtà istituzionale" disciplinato dall'art.1, lett. e), in base ad esso: "sarà valutato l'impatto — positivo o negativo — che possono comportare le decisioni legislative prese dallo Stato in materia tributaria, o la adozione dei provvedimenti di interesse generale, che eventualmente possano far ricadere sulle C.A. obbligazioni di spesa non previste alla data di approvazione del sistema di finanziamento vigente, e che dovranno essere oggetto di valutazione annuale quanto al loro impatto, tanto in materia di entrate come di spese, da parte del Consiglio di Politica Fiscale e Finanziaria delle CC.AA.'".

⁴²² "La territorialità si esprime nel divieto di norme tributarie regionali applicabili sui beni siti al di là del territorio della CA. la neutralità, si esprime nel divieto di norme tributarie regionali che impediscano la libera circolazione delle merci e dei servizi", così SOLER ROCH, *Federalismo e controlli fiscali: l'esperienza spagnola*, cit., 63 ss.

⁴²³ Peraltro in relazione al vecchio art.119 Cost. PALADIN, *Diritto regionale*, cit., 246, precisava "in realtà, gli stessi lavori dell'Assemblea costituente confermano con evidenza che l'autonomia finanziaria non può non implicare — in prima linea — la potestà di regolare e amministrare tributi regionali".

Dovrà poi essere considerata attentamente la questione (ripresa dal Manifesto di Ravello delle Regioni⁴²⁴ e poi nell'Accordo tra Regioni e Enti locali) della c.d. *accountability*, ovvero la necessità che la responsabilità impositiva non risulti dissociata rispetto alla responsabilità di spesa. Si tratta di una relazione la cui importanza è anche stata recentemente ribadita dalla Corte costituzionale nella sent. n.17 del 2004: “nell’assetto delle competenze costituzionali configurato dal nuovo Titolo V, parte II, della Costituzione, l’autofinanziamento delle funzioni attribuite a Regioni ed Enti locali non costituisce altro che un corollario della potestà legislativa regionale esclusiva in materia di ordinamento e organizzazione amministrativa, affinché per tale via possa trovare compiuta realizzazione il principio più volte ribadito da questa Corte circa il parallelismo tra responsabilità di disciplina della materia e responsabilità finanziaria”. Questa è un’esigenza molto attuale, anche in considerazione che dal punto di vista della titolarità e dell’esercizio delle funzioni amministrative, cui è inevitabilmente legata l’attività di spesa, l’art.118, I comma, Cost., sembra individuare nei Comuni i principali protagonisti della nuova attività amministrativa. È utile ricordare, tuttavia, che nonostante gli Enti locali figurino sempre allineati con le Regioni (nei vari commi dell’art.119 si fa sempre riferimento indistintamente a “I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni”), essi non sono titolari di quel potere legislativo che, invece, è indispensabile, ai sensi dell’art.23 Cost., per esercitare la potestà impositiva. Lo stesso potere di imposizione regionale, peraltro, più che dal II comma dell’art.119 si ricava dal riferimento ai soli tributi statali contenuto nella lett. e) del II comma dell’art.117 Cost. e dal generale rovesciamento del criterio della residualità in relazione alla potestà legislativa. Senza autorizzazione legislativa, quindi, gli Enti locali non possono assumere iniziative in materia tributaria⁴²⁵. Questa dissociazione tra responsabilità politico-legislativa e responsabilità amministrativa potrebbe quindi rendere difficilmente governabile l’aumento della spesa pubblica, qualora l’attività di spesa fosse decentrata ai Comuni con ampi margini di discrezionalità ma senza una sufficiente responsabilizzazione sul piano impositivo⁴²⁶. Per questo motivo, secondo alcuni, il meccanismo del finanziamento delle funzioni degli Enti locali dovrebbe essere prevalentemente costituito — anche a causa delle enormi difficoltà tecniche di finanziamento attraverso l’effetto congiunto del gettito delle partecipazioni ai tributi erariali e della loro correzione con il fondo perequativo — da contributi specifici, statali o regionali, potenzialmente assistiti da vincolo di destinazione⁴²⁷. Si tratta però di una

⁴²⁴ “6. Si richiama la necessità che, in ogni caso, l’esercizio dell’autonomia impositiva delle Regioni e degli Enti locali si accompagni ai principi della responsabilizzazione finanziaria, in maniera da assicurare la correlazione tra prelievo e beneficio”.

⁴²⁵ Cfr. UCKMAR-TUNDO, *Federalismo fiscale e autonomia impositiva dei comuni*, in *Dir e Ec.*, 1999, 17, ss.

⁴²⁶ A questo riguardo è anche utile ricordare la risoluzione del 2 aprile 2003, n.5/DPF, con la quale l’Ufficio Federalismo Fiscale del Dipartimento per le politiche fiscali del Ministero dell’Economia e delle Finanze, ha negato che i Comuni abbiano la possibilità di istituire imposte comunali di soggiorno o altre imposte equivalenti.

Cfr. al riguardo, REPETTO, *Prime iniziative in tema di autonomia finanziaria regionale e degli enti locali*, in www.associazionedeicostituzionalisti.it.

⁴²⁷ Una tale interpretazione, tuttavia, potrebbe essere ridimensionata alla luce del nuovo criterio allocativo (il principio di sussidiarietà, integrato da quelli di adeguatezza e di differenziazione) introdotto dallo stesso art.118 e in base al quale l’esigenza dell’esercizio unitario legittima il conferimento delle funzioni ad un livello più alto (Provincia, Regione, Stato). È molto importante questa precisazione, anche dal punto di vista della configurazione del sistema di finanziamento degli Enti locali: proprio la necessità di

soluzione non condivisibile ed eccessivamente lesiva della nuova autonomia finanziaria degli Enti locali, al punto che, come si vedrà in seguito, è stata esclusa dalla stessa Corte costituzionale. Appare quindi più opportuna la soluzione di prevedere una diversa forma di responsabilizzazione attraverso un'adeguata interpretazione del nuovo art.119 nel combinato disposto con l'art.23 Cost. che rivaluti le possibilità impositive degli Enti locali all'interno dei tributi propri "derivati" e "autonomi",⁴²⁸.

A rendere praticabile questa soluzione, potrebbe concorrere anche una rivalutazione del ruolo regionale, ricavabile in via interpretativa dal nuovo testo costituzionale. La competenza concorrente in materia di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario potrebbe essere interpretata, infatti, anche sulla scorta dell'esperienza di alcune Regioni ad autonomia speciale, nel senso di assegnare alle Regioni ampi margini di manovra in relazione al coordinamento tra finanza regionale e finanza locale⁴²⁹ — mentre più limitati appaiono gli spazi regionali in relazione al coordinamento tra finanza statale e finanza regionale.

Più in generale, appare senz'altro opportuna la previsione del "principio di correlazione" tra prelievo fiscale e beneficio connesso alle funzioni esercitate. Applicato coerentemente, questo principio potrebbe consentire un omogeneo riordino delle basi imponibili tra le istituzioni, e rappresentare un filtro nell'istituzione dei tributi propri. Si basa, infatti, sulla considerazione che debba sussistere un legame tra il prelievo fiscale e il beneficio fornito dall'ente che percepisce il gettito. In altre parole, è diretto a garantire la corrispondenza tra responsabilità finanziaria e amministrativa, ovvero, in termini tributari, che si realizzi una tendenziale equivalenza tra "cosa tassata" e "cosa amministrata". In tal modo, i soggetti passivi avrebbero la percezione che l'Ente raccoglie il gettito a fronte di un servizio la cui erogazione rientra nella sua competenza. Infine, il principio di correlazione consente di individuare i livelli di governo cui assegnare le compartecipazioni, in base al servizio che essi rendono alla fattispecie colpita dall'imposizione, favorendo, inoltre, l'attivo coinvolgimento nella lotta all'evasione degli enti cui vengano attribuite le compartecipazioni stesse, poiché questi sono in ottima posizione per controllare la reale consistenza della base imponibile, e direttamente interessati ad un recupero dell'evasione, in quanto titolari della compartecipazione.

Da ultimo, occorre anche precisare che il nuovo testo dell'art.119 Cost. aggiunge l'espressione "applicano" a quella "stabiliscono": è possibile che con questa formulazione si sia voluta riconoscere alle Regioni un'autonomia tributaria estesa anche

salvaguardare l'*accountability* potrebbe, infatti, configurarsi come una delle esigenze idonee, in base alla sussidiarietà e all'adeguatezza, a giustificare l'unitarietà dell'esercizio e quindi l'allocazione al livello di governo superiore, soprattutto da parte delle leggi regionali di conferimento.

⁴²⁸ Cfr. GALLO, *Prime osservazioni sul nuovo art.119 della Costituzione*, cit., 589. Tale prospettiva è ribadita nella proposta dell'Anci, dove si legge: "le Regioni esercitano la loro potestà legislativa di imposizione istituendo tributi regionali e determinando le aree (ambiti oggettivi e soggettivi) dei tributi nei quali i Comuni, le Province e le Città metropolitane individuano, nell'esercizio della propria autonomia tributaria, i presupposti e i soggetti passivi dei tributi propri". Ed inoltre "i Comuni, le Province e le Città metropolitane possono stabilire i tributi propri (di cui in precedenza) solo se ricompresi nelle aree determinate dalla legge regionale". La tesi è poi riproposta dal testo dell'Accordo tra Regioni ed Enti locali.

⁴²⁹ Sembra confermare questa impostazione l'Accordo siglato il 23 giugno 2003 tra Regioni e Enti locali che afferma: "Le Regioni hanno competenza in materia di coordinamento dei sistemi tributari delle Regioni e degli Enti locali, nell'ambito dei principi fissati dalla legge dello Stato, ovvero, se mancanti, desumibili dalle leggi statali vigenti".

a fasi del procedimento del prelievo (liquidazione, riscossione, accertamento), sempre nei limiti stabiliti dai principi statali di coordinamento. Fino ad oggi, invece, l'autonomia tributaria delle Regioni è stata sempre molto limitata: su alcuni tributi propri le Regioni non hanno spazi di autonomia, su altri dispongono solo del potere di manovrare le aliquote all'interno di un intervallo definito e solo negli anni più recenti è stato consentito alle Regioni di intervenire su qualche aspetto della determinazione della base imponibile (come nel caso dell'Irap) e dei soggetti dell'obbligo tributario.

Allo stato attuale, per quanto riguarda i poteri normativi dei Comuni e quelli delle Regioni in relazione ai moduli di attuazione dei principali tributi loro attribuiti risulta chiaramente che mentre i primi possono con lo stesso strumento regolamentare incidere profondamente sui procedimenti di liquidazione accertamento e riscossione, le Regioni — che possono intervenire sulla struttura del tributo con provvedimenti che non pongono problemi di rispetto dei principi di legalità e di riserva di legge — incontrano, invece, limiti più stringenti quali quello di non poter dettare una disciplina *ad hoc* per la presentazione della dichiarazione annuale in materia. Tuttavia si consideri che, ad esempio, in materia di Ici i problemi per i contribuenti dettati dai modelli di dichiarazione comunale non sono stati affatto marginali. Bisognerà quindi porre attenzione al rischio di un'eccessiva complicazione del sistema tributario, anche rispetto al fatto che la delega per la riforma tributaria porta il sistema statale, attraverso la codificazione, verso la semplificazione. Tuttavia, bisognerà invece considerare che nell'ambito di una proposta complessiva di riordino della fiscalità regionale e locale, l'aspetto relativo alla gestione tributi (da intendere soprattutto in relazione alle attività di accertamento) rappresenterà un passaggio importante: in assenza di strutture capaci di assecondare l'applicazione, da parte degli Enti locali interessati, dell'autonomia tributaria, difficilmente il processo di federalismo fiscale in corso potrebbe svilupparsi correttamente.

9. Articolo 119 della Costituzione e autonomia di spesa.

In precedenza si è accennato come per la giurisprudenza costituzionale le previsioni dell'art.119 Cost. in tema di autonomia di spesa, diversamente da quanto ritenuto per l'autonomia impositiva, abbiano un carattere immediatamente vincolante per il legislatore statale, anche nell'assenza dei primi principi e regole di coordinamento della finanza pubblica. La Corte ha, infatti, precisato che, per quanto riguarda la disciplina della spesa e il trasferimento di risorse dal bilancio statale, “fin d'ora lo Stato può e deve agire in conformità al nuovo riparto di competenze e alle nuove regole”.

Quest'impostazione è emersa in alcune decisioni in materia di fondi a destinazione vincolata, a partire dalla sent. n.370 del 2003 dove la Corte ha dichiarato incostituzionale un fondo statale per gli asili nido. Secondo la sentenza, infatti: “nel nuovo sistema, per il finanziamento delle normali funzioni di Regioni ed Enti locali, lo Stato può erogare solo fondi senza vincoli specifici di destinazione, in particolare tramite il fondo perequativo di cui all'art.119, III comma, della Costituzione ... È contraria alla disciplina costituzionale vigente la configurazione di un fondo settoriale di finanziamento gestito dallo Stato, che viola in modo palese l'autonomia finanziaria sia di entrata che di spesa delle regioni e degli enti locali e mantiene allo Stato alcuni poteri

discrezionali nella materia cui si riferisce. La permanenza o addirittura la istituzione di forme di finanziamento delle Regioni e degli enti locali contraddittorie con l'art.119 della Costituzione espone a rischi di cattiva funzionalità o addirittura di blocco di interi ambiti settoriali⁴³⁰.

Nella sent. n.16 del 2004 quest'impostazione viene confermata rispetto al Fondo per la riqualificazione urbana dei Comuni, anch'esso colpito dalla dichiarazione di incostituzionalità. Secondo la Corte: "l'intervento in questione si atteggia come prosecuzione di una pratica di trasferimento diretto di risorse dal bilancio dello Stato ai Comuni per scopi determinati dalla legge statale, in base a criteri stabiliti, nell'ambito della stessa legge, dall'amministrazione dello Stato: pratica che ha trovato nel passato frequente impiego, sulla base della premessa per cui la finanza locale era materia rimessa alla legislazione statale e alla gestione amministrativa del Ministero dell'Interno (...), ma che oggi risulta del tutto estranea al quadro costituzionale delineato dal nuovo articolo 119 della Costituzione".

La sentenza è importante anche perché precisa che trasferimenti statali a destinazione vincolata potrebbero trovare spazio solo all'interno della previsione degli interventi speciali di cui all'articolo 119, V comma. I quali, secondo la Corte "non solo debbono essere aggiuntivi rispetto al finanziamento integrale (articolo 119, IV comma) delle funzioni spettanti ai Comuni o agli altri enti, e riferirsi alle finalità di perequazione e di garanzia enunciate nella norma costituzionale, o comunque a scopi diversi dal normale esercizio delle funzioni, ma debbono essere indirizzati a determinati Comuni o categorie di Comuni (o Province, Città metropolitane, Regioni). L'esigenza di rispettare il riparto costituzionale delle competenze legislative fra Stato e Regioni comporta altresì che, quando tali finanziamenti riguardino ambiti di competenza delle Regioni, queste siano chiamate ad esercitare compiti di programmazione e di riparto dei fondi all'interno del proprio territorio. Ove non fossero osservati tali limiti e criteri, il ricorso a finanziamenti ad hoc rischierebbe di divenire uno strumento indiretto ma pervasivo di ingerenza dello Stato nell'esercizio delle funzioni degli enti locali, e di sovrapposizione di politiche e di indirizzi governati centralmente a quelli legittimamente decisi dalle Regioni negli ambiti materiali di propria competenza (...)".

Mentre in un primo momento questa giurisprudenza sembrava quindi escludere la possibilità di trasferimenti a destinazione vincolata all'infuori dalle ipotesi previste dal V comma dell'art.119 Cost., nel successivo sviluppo (ma già nella sent. n.16 del 2004) una tale categoricità sembra ridimensionata: si precisa, infatti, la possibilità di continuare a disporre trasferimenti a destinazione vincolata all'interno delle materie di competenza statale. Nell'ambito della competenza esclusiva statale (che comprende anche materie trasversali come i livelli essenziali, la tutela della concorrenza e le funzioni fondamentali dei Comuni) possono quindi continuare a trovare applicazione fondi a destinazione vincolata. La sent. n.14 del 2004 legittima così il "Fondo speciale rotativo per l'innovazione tecnologica", di cui all'art.14 della legge n.46 del 1982, interpretando in maniera estensiva e dinamica la nozione di tutela della concorrenza di cui all'art.117, II comma, lettera e): "Alla luce delle argomentazioni che precedono

⁴³⁰ Nello specifico la sentenza si preoccupa di precisare che "La particolare rilevanza sociale del servizio degli asili-nido relativo a prestazioni che richiedono continuità di erogazione in relazione ai diritti costituzionali implicati, comporta peraltro che restino salvi gli eventuali procedimenti di spesa in corso, anche se non esauriti".

appare chiaro, infine, che nessun *vulnus* è arrecato all'art.119 Cost., giacché lo stanziamento previsto dall'art.59 denunciato non viene sottratto al trasferimento alle Regioni, a copertura delle loro funzioni ordinarie, ma è attinto dalla finanza statale per l'esercizio di una competenza propria dello Stato''.

Nella sent. n.49 del 2004 la Corte sintetizza il percorso di questa prima giurisprudenza sull'autonomia di spesa, ribadendo:

— che, sul piano finanziario, in base al nuovo art.119, è prevista solo la possibilità che lo Stato destini risorse aggiuntive ed effettui interventi finanziari speciali “in favore di determinati Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni” per scopi particolari, comunque “diversi dal normale esercizio delle loro funzioni;

— che, in questo contesto, possono trovare spazio interventi finanziari dello Stato a favore dei Comuni, vincolati nella destinazione, per normali attività e compiti di competenza di questi ultimi, solo nell'ambito dell'attuazione di discipline dettate dalla legge statale nelle materie di propria competenza, o della disciplina degli speciali interventi finanziari in favore di determinati Comuni (art.119, V comma), con la conseguente inammissibilità di siffatte forme di intervento nell'ambito di materie e funzioni la cui disciplina spetta invece alla legge regionale, pur eventualmente nel rispetto (quanto alle competenze concorrenti) dei principi fondamentali della legge dello Stato;

— che gli interventi speciali previsti dall'art.119, V comma, a loro volta, non solo debbono essere aggiuntivi rispetto al finanziamento integrale delle funzioni spettanti ai Comuni o agli altri enti, e riferirsi alle finalità di perequazione e di garanzia enunciate nella norma costituzionale, o comunque a scopi diversi dal normale esercizio delle funzioni, ma debbono essere indirizzati a determinati Comuni o categorie di Comuni (o Province, Città metropolitane, Regioni), con la conseguenza che quando tali finanziamenti riguardino ambiti di competenza delle Regioni, queste — per l'esigenza di rispettare il riparto costituzionale delle competenze fra Stato e Regioni — siano chiamate ad esercitare compiti di programmazione e di riparto di fondi all'interno del proprio territorio.

Altre sentenze importanti in materia di autonomia di spesa sono poi la n.13 del 2004, ancora in tema di finanziamento delle funzioni amministrative e di principio di continuità⁴³¹; la n.376 del 2003 in materia di accesso di Regioni ed Enti locali al mercato dei capitali (nella quale la Corte propende per un'interpretazione estensiva del potere statale di coordinamento finanziario, in considerazione dei vincoli imposti alla finanza pubblica dalla normativa comunitaria); le n.4 e 36 del 2004, sul Patto di stabilità interno (dove la Corte chiarisce l'estensione delle limitazioni che lo Stato può imporre all'autonomia finanziaria di Regioni ed Enti locali in considerazione della necessità di

⁴³¹ Avuto (...) riguardo all'assetto di competenze prefigurato dall'art.117, terzo comma, Cost. (...) la distribuzione del personale docente tra le istituzioni scolastiche autonome è compito del quale le Regioni non possono essere private; né l'esigenza di attendere l'attuazione dei principi costituzionali in tema di finanza regionale può giustificare il fatto che questa funzione gestoria sia anch'essa posta in quiescenza. Nelle more dell'attuazione dell'art.119 Cost., e quindi nell'ambito delle norme finanziarie attualmente vigenti e delle persistenti competenze dello Stato ed in vista della compiuta realizzazione del disegno costituzionale, ben possono le Regioni esercitare le competenze gestorie che la Costituzione ad esse attribuisce. ...”. La sentenza precisa però che in virtù del principio di continuità, siccome “l'ordinamento vive non solo di norme, ma anche di apparati finalizzati alla garanzia dei diritti fondamentali”, poiché alla materia istruzione è collegata la salvaguardia di valori costituzionali incompressibili, “il tipo di pronuncia che questa Corte è chiamata ad adottare è suggerito insomma dall'esigenza di tenere insieme il rispetto del riparto delle competenze costituzionali e la continuità del servizio scolastico”.

garantire il rispetto dei vincoli discendenti dai Trattati comunitari e dal Patto europeo di stabilità e crescita); ed infine, la Sent. Cort. Cost. n.417/05, risalente a pochi giorni fa, in cui la Corte ha posto uno stop allo sconfinamento dello Stato nel territorio delle Regioni. La Consulta ha, infatti, bocciato il decreto legge 168/04 che prevedeva un giro di vite sulla spesa pubblica locale, determinando, secondo i giudici, “un’inammissibile ingerenza nell’autonomia degli enti”.

10. Una presunta sede apposita per gestire il coordinamento della finanza pubblica.

Nell’ambito degli ordinamenti a struttura federale il coordinamento della finanza pubblica spesso non si esaurisce nell’enunciazione, da parte dello Stato, di principi chiari e condivisi ma è integrato dalla previsione di idonee sedi istituzionali, che garantiscono efficaci procedure di confronto e di concertazione sugli strumenti e sugli obiettivi della politica finanziaria.

La previsione di tali sedi istituzionali risulta peraltro, decisiva allorché si tratta di garantire l’ordinata transizione da un sistema finanziario caratterizzato dalla permanenza di una finanza regionale e locale ancora in non piccola parte “derivata” (e da una disciplina statale unitaria di tutti i tributi, con limitate possibilità riconosciute a Regioni ed Enti locali di effettuare autonome scelte) ad un nuovo sistema strutturato in chiave di maggiore autonomia.

Le numerose sentenze della Corte costituzionale che in poco più di un anno si sono susseguite in merito al nuovo art.119 Cost., dimostrano la complessità del processo avviato e confortano l’opinione suddetta, particolarmente sensata per un ordinamento come quello italiano, dove ancora non sono state approntate, rispetto alle esigenze del nuovo assetto definito dal Titolo V, adeguate sedi e procedure di cooperazione politica fra i differenti livelli di governo.

Un’adeguata possibilità di gestione del federalismo fiscale sembra implicare, invece, sia la revisione dell’attuale bicameralismo paritario⁴³² sia la previsione di una precipua sede di coordinamento finanziario.

L’analisi comparata delle diverse soluzioni “organizzative” che in tema di coordinamento della finanza pubblica sono state sviluppate da realtà istituzionali per molti aspetti assimilabili a quella italiana, può fornire, a questo riguardo, un termine di paragone senz’altro opportuno.

Queste esperienze dimostrano, infatti, come l’esistenza di una Camera territoriale, anche se molto efficace nella sua capacità di rappresentare le realtà regionali (si pensi al *Bundesrat*), non esclude la necessità di una sede espressamente dedicata al coordinamento finanziario.

Entrando in *medias res*, si può iniziare ricordando il Consiglio di Politica Fiscale e Finanziaria (*Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas* — CPFF), istituito in Spagna dall’articolo 3 della LOFCA. Esso è composto dal

⁴³² La riforma Costituzionale approvata anche al Senato ma in attesa del *referendum* confermativo, prevede ora una revisione del bicameralismo paritario con l’introduzione di un Senato federale all’interno di un bicameralismo asimmetrico. Tuttavia, molte critiche sono state già mosse a tale modello, ritenuto scarsamente capace di garantire una appropriata rappresentatività alle realtà regionali.

Ministro dell'Economia e del Tesoro (*Ministo de Hacienda el de Economía*), dal Ministro per le Amministrazioni territoriali (*Ministro de Administración Territorial*) e dal responsabile del Bilancio (*Consejero de Hacienda*) di ciascuna C.A. Al di là delle sue numerose attribuzioni⁴³³, il CPFF si configura come un organo dotato di competenza generale in materia di coordinamento delle politiche fiscali e finanziarie dello Stato centrale e delle Comunità Autonome, con poteri di consultazione e deliberativi. È opportuno evidenziare, peraltro, che il funzionamento del federalismo fiscale riflette una delle caratteristiche salienti del sistema autonomico spagnolo: la bilateralità delle relazioni fra lo Stato centrale e le CC.AA. Il modello di finanziamento di queste ultime costituisce, infatti, la risultante di un patto politico fra ciascun ente territoriale e lo Stato. Tale patto, a sua volta, rappresenta il prodotto di una negoziazione politica che si svolge in due tempi: in una prima fase, unitariamente, nell'ambito del CPFF e, successivamente, all'interno delle singole Commissioni miste paritarie Stato-Comunità Autonome. Affinché il modello approvato dal CPFF possa perfezionarsi è necessario, in conformità a tale logica bilaterale, che ciascuna Comunità Autonoma lo approvi in seno alla rispettiva Commissione mista paritaria. In questo contesto, il CPFF ha svolto una indispensabile funzione di tenuta complessiva del sistema finanziario pubblico spagnolo, bilanciando i rischi di eccessive frammentazioni nelle negoziazioni fra centro e periferia.

Nel federalismo tedesco il Consiglio di Pianificazione Finanziaria (*Finanzplanungsrat*) è disciplinato dall'articolo 51 della Legge tedesca sui principi di bilancio (*Haushaltsgrundsatzgesetz*)⁴³⁴ che ne descrive la composizione e le competenze quale organo di coordinamento delle finanze della Federazione (*Bund*), degli Stati (*Länder*), dei Comuni (*Gemeinden*) e delle Unioni di Comuni (*Gemeindeverbände*). Il Consiglio si riunisce tre volte all'anno sotto la presidenza del Ministro delle Finanze del *Bund* ed è composto, oltre che dal Presidente, anche dai Ministri delle Finanze dei *Länder* e da 4 rappresentanti dei Comuni e delle Unioni di Comuni nominati dal *Bundesrat* su proposta delle massime associazioni rappresentative degli enti locali. Alle riunioni del

⁴³³ Art.3:

1) Per la adeguata coordinazione tra la attività finanziaria delle CC.AA. e del Bilancio dello Stato questa Legge istituisce il Consiglio di Politica Fiscale e Finanziaria delle CC.AA. (CPFF), che sarà composto dal Ministro dell'Economia e del Bilancio, da quello delle Amministrazioni pubbliche e dal Responsabile del Bilancio di ciascuna Città autonoma o C.A.

2) Il CPFF, come organo di coordinazione tra lo Stato e le CC.AA. in materia fiscale e finanziaria, si occuperà delle seguenti materie:

a) Il coordinamento della politica di bilancio delle CC.AA. con quella dello Stato.

b) L'emissione delle informative e l'adozione degli accordi previsti nella Legge organica n.18 del 2001, complementare alla Legge Generale di Stabilità Finanziaria.

c) Lo studio e la valutazione dei criteri di distribuzione delle risorse del Fondo di Compensazione.

d) Lo studio, l'eventuale elaborazione, e la revisione dei metodi utilizzati per il calcolo dei costi dei servizi trasferiti alle CC.AA..

e) La valutazione delle ragioni che giustificano, in ciascun caso, la percezione, da parte delle CC.AA., delle assegnazioni finanziarie, così come i criteri di equità seguiti per la loro distribuzione.

f) La coordinazione della politica di indebitamento.

g) La coordinazione della politica di investimenti pubblici.

h) In generale, ogni aspetto della attività finanziaria delle CC.AA. e del Bilancio dello Stato che, data la sua natura, necessita di una attuazione coordinata. i) Per il suo adeguato funzionamento, il CPFF elaborerà un regolamento interno, che sarà approvato a maggioranza assoluta dei suoi membri.

⁴³⁴ La *Haushaltsgrundsatzgesetz* è stata approvata il 19 agosto 1969 ma è stata più volte modificata ed integrata negli anni successivi.

Finanzplanungsrat partecipa normalmente anche un rappresentante della *Deutsche Bundesbank*. Il *Finanzplanungsrat* svolge rilevanti funzioni consultive in rapporto alla definizione delle politiche di bilancio dei diversi livelli di governo, analizzando l'incidenza dei vari fattori socio-economici sugli equilibri della finanza pubblica. In particolare mira a garantire il puntuale rispetto dei vincoli posti dall'articolo 104 del Trattato CE e dal Patto europeo di stabilità e crescita, contribuendo alla definizione del Programma di stabilità, formulando raccomandazioni sulla gestione delle politiche di spesa e monitorando gli andamenti dei conti pubblici. Le determinazioni del *Finanzplanungsrat* sono formalmente prive di efficacia vincolante, ma esercitano una notevole influenza sui contenuti dei dibattiti parlamentari e sono tenute in grande considerazione dalle istituzioni comunitarie e dai mercati finanziari.

L'elevatissimo contenzioso costituzionale e i forti attriti tra Stato, Regioni e Enti locali che in modo ricorrente negli ultimi anni si sono sviluppati in Italia in occasione della manovra finanziaria, nel confronto con l'esperienza spagnola e tedesca sembrerebbero dimostrare come, anche nel nostro Paese e soprattutto nell'attuale — e non certo breve — fase di transizione (e nelle more dell'implementazione del futuro Senato federale e della stessa “Bicameralina” di cui all'articolo 11 della legge costituzionale n.3 del 2001), possa ritenersi fondamentale l'introduzione di un organo avente come specifica *mission* quella di garantire la coerenza complessiva del sistema finanziario pubblico nel suo insieme.

All'interno di una tale sede istituzionale sarebbe possibile, da un lato, “condividere la pianificazione dei flussi finanziari più rilevanti, coerente con gli obiettivi di equilibrio del bilancio pubblico, e assicurare uno scambio continuo d'informazioni tale da garantire un vero monitoraggio delle entrate e delle spese pubbliche⁴³⁵” e, dall'altro, esercitare un efficace controllo sulla politica del debito pubblico dei vari livelli di governo.

Più in generale, una composizione sufficientemente ampia ed equilibrata potrebbe consentire a tale organo di assicurare, con evidenti benefici in termini di efficacia e di semplificazione, l'esercizio sinergico di tutte quelle molteplici funzioni, finora gestite spesso “in ordine sparso”, in qualche modo incidenti sul sistema della finanza pubblica.

Tuttavia, occorre anche considerare la difficoltà che potrebbe esserci nel tentare di “trapiantare” nell'ordinamento italiano soluzioni che riflettono inevitabilmente le peculiarità di altri sistemi giuridici.

Almeno nella fase transitoria potrebbe quindi essere più opportuno valorizzare e potenziare il ruolo degli organi di cooperazione interistituzionale già attualmente operanti nell'ordinamento italiano, a partire dal sistema delle Conferenze, di cui, oltretutto, si deve rilevare la recente costituzionalizzazione all'interno del progetto di revisione costituzionale approvato in via definitiva anche dal Senato ed in attesa di *referendum* confermativo.

In questa prospettiva, si potrebbe pensare alla creazione di una Sezione specializzata della Conferenza Unificata, competente ad esercitare tutte le funzioni attinenti in modo specifico al coordinamento della finanza pubblica.

In particolare, a tale (nuova) Sezione, potrebbero essere assegnati i seguenti compiti:

⁴³⁵ Così ISAE, *Rapporto annuale sull'attuazione del federalismo*, 2003, 142.

- coordinamento della politica di bilancio dello Stato, delle Regioni e degli Enti locali;
- valutazione dei criteri di distribuzione del Fondo perequativo nazionale;
- determinazione ed eventuale variazione delle aliquote delle compartecipazioni di Regioni ed Enti locali al gettito dei tributi erariali;
- definizione degli obiettivi di finanza pubblica rilevanti ai fini dell'applicazione del Patto di stabilità interno e del rispetto dei vincoli comunitari alle finanze pubbliche nazionali;
- coordinamento dell'accesso di Regioni ed Enti locali al mercato dei capitali;
- studio, elaborazione e revisione dei metodi utilizzati per il calcolo dei costi delle funzioni amministrative conferite a Regioni ed Enti locali;
- armonizzazione delle fonti informative, delle contabilità e dei bilanci, anche ai fini di assicurare la trasparenza del nesso tra decisioni di bilancio e relative contabilizzazioni (contabilità pubblica), da una parte, ed effetti che si producono in termini di contabilità per l'Europa (contabilità nazionale), dall'altra;
- coordinamento della politica di investimenti pubblici.

in generale, alla Sezione potrebbe essere rimesso l'esercizio ogni altra attribuzione in materia di finanza pubblica che necessiti di una gestione coordinata da parte di Stato, Regioni ed Enti locali, anche prevedendo (nell'ambito delle sue competenze) la sua obbligatoria consultazione in ordine a tutti gli schemi di disegni di legge statale e di decreto legislativo o di regolamento del Governo e soprattutto ai documenti di programmazione economico-finanziaria.

Così strutturata, la Sezione opererebbe come una fondamentale camera di compensazione, in grado di disinnescare i potenziali conflitti e quindi di prevenire e deflazionare il contenzioso interistituzionale anche in relazione alle problematiche connesse oltre che, in termini generali, con il coordinamento della finanza pubblica, anche, più specificamente con il coordinamento del sistema tributario e con i meccanismi di finanziamento delle funzioni di competenza degli enti territoriali.

Una proposta di immediata realizzazione potrebbe, quindi, consistere nell'affidare alla Conferenza Unificata (*rectius*, preferibilmente ad una sua Sezione specializzata) i compiti di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, quale completamento del coordinamento in materia finanziaria già da essa operato, sia mediante una modifica del d. lgs. n.281 del 1997, sia anche utilizzando la funzione generale di coordinamento descritta all'articolo 9, II comma, lettera c)⁴³⁶.

La Sezione potrebbe, poi, essere utilmente supportata da un organo a prevalente competenza tecnica in grado di fornire l'indispensabile supporto specialistico alle decisioni di ordine politico; tale ruolo potrebbe essere efficacemente svolto dalla medesima ACOFF.

11. Il patto di stabilità interno e Golden Rule.

Alcune recenti sentenze della Corte costituzionale (n.4/2004 e n.36/2004) pur

⁴³⁶ Ai sensi del quale, “(...) la Conferenza unificata: c) promuove e sancisce accordi tra Governo, Regioni, Province, Comuni e Comunità montane, al fine di coordinare l'esercizio delle rispettive competenze e svolgere in collaborazione attività di interesse comune (...)”.

riconfermando la necessità del Patto di stabilità come strumento di governo della finanza pubblica, contengono un implicito invito al legislatore statale a ridiscutere il Patto di stabilità interno, allo scopo, da una parte, di meglio calibrarne i contenuti rispetto ai prescritti obiettivi di risanamento e, dall'altra, di eliminarne gli aspetti più marcatamente dirigistici e non concertativi, che sviliscono l'essenza stessa dei principi di autonomia e sussidiarietà.

Gli Enti territoriali, peraltro, hanno spesso lamentato l'irragionevolezza dei vincoli imposti dal Patto alla rispettiva autonomia finanziaria. Ciò essenzialmente perché tali vincoli, da un lato, rispondono ad una logica di breve periodo (l'anno finanziario) che non consente un'adeguata programmazione ed una gestione ottimale delle risorse finanziarie; dall'altro, perché essi peccano di unilateralità, essendo predisposti senza seguire un percorso concertativo e senza considerare la differente situazione dei diversi livelli di governo e, all'interno di ciascun livello, dei diversi enti.

In particolare, sono state contestate le previsioni che pongono tetti uniformi di crescita alle spese anziché definire gli obiettivi in relazione ai saldi complessivi. Si è ritenuta tale prassi un'indebita ingerenza nell'autonomia degli Enti territoriali, che dovrebbero poter decidere autonomamente la destinazione delle risorse iscritte nel proprio bilancio, fermo restando il rispetto degli equilibri in conformità agli obiettivi di risanamento. Nella medesima prospettiva, infine, è stata segnalata l'inidoneità dei meccanismi incentivanti e sanzionatori previsti nelle diverse versioni del Patto.

Risulta, pertanto, evidente la necessità di una riforma in grado di rendere il Patto di stabilità interno, ad un tempo, più stringente e più rispettoso dell'autonomia.

Una prima possibilità di riforma potrebbe prevedere la generalizzazione e la normalizzazione di alcune metodologie attualmente praticate per le Regioni a Statuto speciale, pur con la debita considerazione che queste ultime dispongono nei confronti dei rispettivi Enti locali di un potere ordinamentale di cui le Regioni ordinarie sono sprovviste. L'individuazione, in base a quanto sopra precisato, di uno specifico margine anche per le Regioni a Statuto ordinario in ordine al coordinamento regionale della finanza locale potrebbe però dimostrarsi sufficiente a sostenere l'ipotesi⁴³⁷.

Una seconda soluzione, complementare o alternativa, potrebbe essere ricavata dall'analisi comparatistica, che può suggerire alcune interessanti ipotesi di revisione dei meccanismi del Patto di stabilità interno. In particolare, l'esperienza dell'ordinamento spagnolo sembra suggerire l'opportunità che la procedura di definizione degli obiettivi in sede nazionale sia rivisitata sulla base di un triplice punto di vista.

In primo luogo, i *targets* andrebbero definiti in un'ottica di medio periodo. Non è, infatti, ipotizzabile che gli Enti possano calibrare le proprie scelte su base annuale. Come accennato, una logica di breve periodo impedisce gli investimenti e, più in generale, la programmazione. Essa, inoltre, imponendo un allineamento agli obiettivi in

⁴³⁷ Cfr. BARBERO, *Un patto di stabilità interno su scala regionale? L'esperienza delle Regioni a Statuto speciale (e delle Province autonome)*, in www.federalismi.it dove si evidenzia la possibilità di disaggregare la struttura del Patto su due livelli: in prima battuta, procedere, in sede nazionale, alla definizione di obiettivi globali di contenimento del *deficit* (e del debito); in seconda battuta, procedere a "raffinare" i suddetti *targets* generali, trasformandoli in obiettivi specifici da assegnare alle diverse Regioni (ordinarie o speciali). A ciascuna Regione sarebbe, quindi, affidato il compito di gestire il perseguimento del proprio obiettivo specifico, coordinando, a tal fine, la propria finanza con quella degli Enti territoriali compresi nel proprio ambito, secondo quanto già avviene (almeno in parte) nelle Regioni (e Province) ad autonomia differenziata.

capo ad un anno, costringe a misure drastiche e, spesso, economicamente inopportune. Gli obiettivi andrebbero poi definiti con largo anticipo, per consentire alle autonomie territoriali di adeguare i propri strumenti di pianificazione finanziaria. Infine, sarebbe utile istituzionalizzare (come si è prospettato nel paragrafo precedente) il dialogo tra lo Stato e le autonomie nella decisione degli obiettivi, affinché Stato, Regioni ed Enti locali siano reciprocamente informati sulle situazioni finanziarie, sulle esigenze e sulle priorità⁴³⁸.

Ulteriori considerazioni emergono poi dall'analisi delle procedure seguite sino ad oggi e appare opportuno, da questo punto di vista, un ritorno alle (ed una istituzionalizzazione delle) misure premiali, che avevano caratterizzato la prima fase di attuazione del Patto di stabilità interno, eventualmente combinandole ad un meccanismo di sanzioni credibile, efficace e non irragionevole nei confronti degli enti non virtuosi. Ciò finora non è sempre avvenuto e pertanto spesso non solo non sono state previste misure premiali per le Regioni e gli Enti locali che hanno tenuto comportamenti virtuosi, ma spesso anzi, attraverso un'indifferenziata applicazione dei limiti, si è finito a volte per premiare, di fatto, i comportamenti meno efficienti. Una maggiore diffusione di valutazioni legate al rapporto di spesa pro capite, individuando le percentuali in relazione alla popolazione regionale, provinciale o comunale di determinati comparti (ad esempio personale amministrativo) permetterebbe di distinguere tra le varie realtà e valutare i vari livelli evitando soluzioni generalizzate.

Una seconda prospettiva di riforma potrebbe riguardare le misure applicabili agli Enti locali e alle Regioni, che andrebbero maggiormente allineate al contenuto del Patto di stabilità europeo, cogliendo inoltre l'occasione per rivedere la disciplina attuativa della c.d. *golden rule*, sancita dal VI comma dell'art.119 della Costituzione. Quest'ultima, contenuta nell'articolo 3, commi da 16 a 21, della legge n.350 del 2003 ha sollevato forti critiche da parte delle autonomie territoriali. Tali critiche hanno investito tanto il metodo quanto il merito della scelta normativa compiuta dal legislatore statale. Le censure di merito (che qui interessano) hanno rilevato come quest'ultimo, nel definire (con elencazione apparentemente tassativa) le tipologie di spese classificabili come spese di investimento (come tali finanziabili mediante ricorso al mercato dei capitali) non si sarebbe attenuto al concetto economico di investimenti, estendendo il divieto costituzionale di indebitamento ad ambiti che esso non era destinato a coprire ed in tal modo ingiustificatamente comprimendo l'autonomia di spesa regionale e locale. In particolare, il XVIII comma, lettere *g*) e *h*), dell'art.3 della citata legge n.350 del 2003 considera investimenti solo i trasferimenti in conto capitale effettuati a favore di soggetti pubblici, così precludendo alle Regioni la possibilità di ricorrere all'indebitamento per effettuare trasferimenti in conto capitale di altro tipo, cioè, essenzialmente, per concedere contributi ai privati per i loro investimenti. La norma statale avrebbe pertanto ristretto irragionevolmente un consolidato concetto di investimento, escludendo dal suo ambito alcuni trasferimenti in conto capitale in quanto effettuati a favore di privati anziché a favore di soggetti pubblici. Viceversa, la tipologia del soggetto destinatario non dovrebbe modificare la natura economica della spesa e comunque i trasferimenti in conto capitale ai privati non dovrebbero essere esclusi dal concetto di investimento (e, dunque, dalla possibilità dell'indebitamento). D'altra parte,

⁴³⁸ Cfr., *amplius*, PIN, *Il Patto di stabilità e la lezione spagnola*, in www.regio-ne.piemonte.it/oss-riforma/sussidiar.htm

la definizione contenuta nel XVIII comma, lettere *g*) e *h*), dell'art.3 non corrisponderebbe alla disciplina dei “trasferimenti in conto capitale” contenuta nel regolamento CE n.2223/96 del 25 giugno 1996 (Punto D.9), relativo al Sistema europeo dei conti nazionali e regionali nella Comunità. Tale regolamento, fra l'altro, comprende, nell'ambito dei trasferimenti in conto capitale, i “contributi agli investimenti” (D.92) e fra questi sono espressamente menzionati quelli alle imprese private o a soggetti privati diversi dalle imprese⁴³⁹.

⁴³⁹ Cfr., *amplius*, BARBERO, *Il federalismo fiscale silenzioso: la legge finanziaria per il 2004 attua “di soppiatto” la Golden Rule di cui all'articolo 119, comma 6, della Costituzione*, in <http://www.diritto.it/articoli/diritto—pubblico/barbero.html>

CAPITOLO TERZO
I PRIMI STUDI SULLA FINANZA REGIONALE:
L'IRVAP E LA TRAEP; L'IPAR E L'IMPOSTA REGIONALE SUL
VALORE AGGIUNTO DELLA PRODUZIONE

1. La Commissione ministeriale per la riforma della finanza regionale (c.d.“Commissione Giarda”).
2. L'IRVAP secondo la “Commissione Giarda”istituita dal Ministro Gallo.
3. La TRAEP secondo la “Commissione Giarda”istituita dal Ministro Gallo.
4. La ricaduta prodotta dai lavori della “Commissione Giarda” e le iniziative legislative tese ad introdurre un tributo regionale sul valore aggiunto d'impresa.
5. La “Commissione Gallo”istituita dal Ministro Fantozzi e gli studi sull'IPAR.
6. Profili generali dell'Ipar.
7. Le caratteristiche strutturali dell'Ipar nelle conclusioni della “Commissione Gallo”.
8. La Legge delega 23 dicembre 1996, n.662.
9. Il decreto legislativo 15 dicembre 1997, n.446.
10. Il presupposto dell'Irap.
11. L'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata.
12. Il valore della produzione netta scaturente dall'autonomia organizzativa come presupposto e limite all'operare del tributo.
13. I soggetti passivi.
14. La base imponibile.
15. Profili problematici correlati alla determinazione dell'imponibile delle banche, delle società e degli altri enti finanziari e delle imprese di assicurazione.
16. Aspetti controversi relativi alle aliquote differenziate per le banche e le imprese di assicurazione.
17. L'indeducibilità dell'Irap dalla base imponibile ai fini delle imposte sui redditi.

1. La Commissione ministeriale per la riforma della finanza regionale (c.d. “Commissione Giarda”⁴⁴⁰).

Come già si è osservato precedentemente⁴⁴¹, nell'ultimo decennio del secolo passato si è fatta sempre più evidente l'attenzione verso una riforma dell'intera materia della finanza locale⁴⁴², anche nel senso del decentramento — per quel che in questa sede

⁴⁴⁰ Dal nome del suo presidente.

⁴⁴¹ Vedasi *retro* cap. I.

⁴⁴² Per una panoramica di sintesi si veda pure BOSI, *Regionalismo fiscale e autonomia tributaria: l'emersione di un modello di consenso*, in *Rass. trib.*, 1995, 1637 ss., ove — tra l'altro — si rileva che (anche sull'onda dei lavori della Commissione Bicamerale) è opinione comune a quasi tutte le forze politiche la necessità di favorire “un innalzamento del grado di autonomia finanziaria delle regioni e degli enti locali”(seppur nel rischio di rimanere una “scatola vuota”). È poi interessante notare che — secondo

interessa su base regionale — della potestà normativa in materia tributaria⁴⁴³. Nell'ambito quindi della tendenza appena richiamata, già nel corso dell'anno 1994 la Commissione ministeriale per la riforma della finanza regionale⁴⁴⁴, istituita dall'allora Ministro delle Finanze Prof. Franco Gallo, segnalava la necessità di decentrare talune imposte erariali⁴⁴⁵, di facile accertamento e collegate al territorio, all'occorrenza anche attraverso una legge regionale e ciò per effetto della valorizzazione del disposto di cui all'art.119 Cost. nel senso autonomista accolto nel testo⁴⁴⁶ (e poi confermato dal nuovo

la dottrina da ultimo richiamata — 'la realizzazione dell'obiettivo *dell'accountability* — (intesa nel senso di trasparenza n.d.r.) — la parte dei governi locali suggerirebbe l'opportunità di differenziare il più possibile le fonti di entrata che spettano ai diversi livelli di governo: tale strategia consentirebbe infatti di rendere più evidente al contribuente la controparte istituzionale a cui versa l'imposta e da cui si aspetta la produzione di un servizio collettivo". Anche se — secondo il medesimo Autore — "in un sistema articolato su più livelli di governo (e quello che c'interessa ne presenta almeno quattro principali) tale suggerimento può essere realizzato solo in parte, in quanto la sua integrale attuazione richiederebbe la definizione di una gamma troppo vasta di tributi". Sicché va tuttavia osservato che *l'accountability* può essere garantita non solo con l'applicazione di tributi propri differenziati, ma anche nel contesto delle sovrimposizioni, purché a diversi livelli di governo sia data la possibilità di fissare la propria aliquota", così BOSI, *Regionalismo fiscale e autonomia tributaria: l'emersione di un modello di consenso*, in *Rass. trib.*, 1995, 1647.

⁴⁴³ Tra gli argomenti contrari all'attribuzione alle regioni di una significativa autonomia impositiva venivano tradizionalmente segnalate le conseguenze in termini "concorrenza fiscale dannosa" su base regionale all'interno dello stesso Paese. Secondo tale impostazione le differenze di aliquote sulle imposte indirette possono causare artificiosi spostamenti dei consumi da parte dei residenti, specialmente in vicinanza dei confini; mentre le differenze delle aliquote nelle imposte dirette possono causare spostamenti di residenza o di localizzazione. Ancora, il trasferimento alle regioni della piena potestà su qualche tributo potrebbe creare difficoltà nella gestione amministrativa del tributo stesso, specie per quanto attiene alle fasi dell'accertamento e della riscossione, come pure per quanto attiene al contenzioso. In ogni caso si è ritenuto che l'autonomia impositiva costituisce un importante strumento di autogoverno delle regioni, che reca in sé vantaggi superiori agli eventuali problemi o costi connessi alla sua attuazione. Così Ministero delle Finanze, COMMISSIONE PER LA RIFORMA DELLA FINANZA REGIONALE, *Relazione conclusiva*, in *Rass. trib.*, 1994, 653, ove si aggiunge che le opportunità di aumentare il grado di autonomia riguardano i seguenti aspetti:

a) Il trasferimento alle regioni di alcuni dei tributi erariali esistenti; b) l'attribuzione di una facoltà di imporre addizionali su imponibili erariali o sovrimeposte al gettito di tributi erariali; c) l'istituzione di nuovi tributi regionali sostitutivi o aggiuntivi ai contributi sanitari; d) l'attribuzione alle regioni della facoltà di imporre tributi propri (non regolati da leggi statali) su basi imponibili legate alle materie di competenza regionale.

⁴⁴⁴ Composta dai Proff. Giarda, Bertolissi, Pica, Pola, Siniscalco, Borra, Collevicchio, Rosace, Spaziani Testa e Tortora, assieme agli esperti esterni Proff. Cerea e De Mita.

⁴⁴⁵ La Commissione suggeriva di decentrare alle regioni l'imposta di registro sui trasferimenti immobiliari. Critico sul punto LUPI, *Una proposta per la finanza regionale: la relazione della Commissione ministeriale*, in *Rass. trib.*, 1994, 650, che semmai lusingava la possibile abolizione dell'imposta di registro sui trasferimenti immobiliari e che, in ogni caso, riteneva la fiscalità immobiliare più adatta ai comuni.

⁴⁴⁶ La relazione conclusiva della Commissione ministeriale è pubblicata in *Rass. trib.*, 1994, 652 ss.. Degne di rilievo sono talune considerazioni teoriche riferite ai tributi regionali propri secondo cui, coerentemente con l'impostazione accolta nel testo, "un tributo proprio si caratterizza per il fatto che l'ente titolare del tributo dispone del potere a) di determinazione delle basi imponibili e/o b) di determinazione delle aliquote di imputazione".

Così Ministero delle Finanze, COMMISSIONE PER LA RIFORMA DELLA FINANZA REGIONALE, *Relazione conclusiva*, cit., 652, anche se poi sembra ridimensionare il concetto precisando che "l'autonomia impositiva è garantita anche dal solo potere di fissazione delle aliquote su una base imponibile computata con regole fissate da altro livello di Governo, per esempio lo Stato". Ritenendo quindi come le dimensioni dell'autonomia impositiva possono essere diverse nei differenti casi, tuttavia il potere di determinazione in via autonoma delle aliquote è sufficiente perché un tributo possa essere ritenuto un tributo proprio dell'ente o governo che ha la facoltà di fissare le aliquote. È interessante segnalare che la Commissione precisa comunque che pur nell'ambito di una tradizione che ritiene che alle

articolato introdotto per effetto della modifica costituzionale del 2001). La Commissione, per quel che qui interessa, ipotizzava dunque sia l'attribuzione alle regioni di strumenti normativi adatti (per quantità di gettito e qualità delle basi imponibili e dei contribuenti coinvolti) a condurre autonome politiche nei settori di competenza, senza tralasciare ulteriori sviluppi nella direzione del decentramento; sia la sottrazione delle regioni medesime alle determinazioni autoritarie dello Stato in tema di politica finanziaria⁴⁴⁷. La Commissione individuava infatti ulteriori forme di finanziamento degli enti locali sia attraverso l'introduzione di sovrimposte⁴⁴⁸, sia

regioni non spetti una potestà primaria in materia tributaria, secondo alcuni autorevoli studiosi tale interpretazione deve essere rivista essendo inutilmente restrittiva. È altresì interessante sottolineare — come la stessa Commissione aggiunge — che “nell’opinione di autorevoli studiosi la nuova legge di finanza regionale potrebbe anche riconoscere alle regioni la facoltà di introdurre nuovi tributi senza che il loro ordinamento venga esattamente predeterminato dalla legge statale. La legge di finanza regionale potrebbe quindi definire una ulteriore possibilità, quella di offrire alle regioni spazi generici di autonomia impositiva. La legittimità costituzionale di quest’ipotesi (che contrasta con l’opinione e la prassi politica prevalente orientata a riservare allo Stato la potestà di individuare tipi e struttura dei nuovi tributi) può essere sostenuta con riferimento all’art.119 della Costituzione laddove esso attribuisce alle regioni autonomia finanziaria. In sintesi, l’autonomia finanziaria è definibile come necessità di provvedere da sé ai propri bisogni curando la corrispondenza tra entrate e spese. Ora l’attività tributaria non dovrebbe intendersi come attività a sé stante ma come specificazione dell’attività finanziaria, con la conseguenza che ciò che vale per la prima vale anche per la seconda. Il rinvio alla legge statale di coordinamento, prevista dal primo comma dell’art.119 - vecchio testo - è richiesto da esigenze di armonia del sistema tributario. La legge di coordinamento definisce i confini dell’autonomia finanziaria, ivi inclusi i limiti alla materia tributaria. Se la legge di coordinamento dovesse rinviare ad una ulteriore legge statale la intera definizione dell’ordinamento tributario regionale si porrebbe in contrasto con il principio di autonomia. La legge statale di coordinamento non può pretendere di disciplinare interamente un settore di attività definito autonomo. Il suo oggetto principale è il coordinamento della finanza regionale con quella dello Stato. In conclusione, se una legge tributaria regionale che istituisca tributi non previsti dall’ordinamento statale non tocca imposizioni già attribuite dalla legge statale ad altri soggetti, essa deve ritenersi del tutto legittima alla luce del principio di autonomia finanziaria e tributaria sopra richiamato”. Così Ministero delle Finanze, COMMISSIONE FER LA RIFORMA DELLA FINANZA REGIONALE: *op. ult. cit.*, 660, Ed è per questa via che la Commissione suggerisce la possibilità per le regioni di introdurre autonomamente tributi regionali, come: “per esempio tasse derivanti da qualche applicazione indiretta del principio del beneficio, dove cioè sia possibile stabilire una corrispondenza tra servizi offerti dalla regione e prestazione richiesta all’utente o al cittadino”.

⁴⁴⁷ Su cui si veda anche D’AMATI, *L’autonomia finanziaria delle regioni: dalla negazione al federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 1999, I, 16-17, il quale dà atto anche delle insufficienze e delle rigidità del sistema di finanziamento regionale sino ad allora vigente.

⁴⁴⁸ Le sovrimposte potevano gravare sul gettito dei tributi riscossi o dovuti da contribuenti con residenza nel territorio regionale ovvero, in alternativa, poteva prevedersi “l’applicazione di addizionali di aliquote alle basi imponibili di tributi erariali. Correttamente, con riferimento alle addizionali e alle sovrimposte, si è osservato che se queste prevedono un qualche potere in ordine alla loro determinazione in capo all’ente locale, allora possono essere considerate quali tributi locali (seppur non espressive di una piena autonomia tributaria), in caso contrario (in assenza cioè di un potere determinativo dell’ente) esse debbono considerarsi escluse dal campo di intervento dell’ente locale medesimo, analogamente a quanto avviene per le compartecipazioni indirette. Cfr. BAGGIO, *Riflessioni e proposte*, cit., 763. Sempre con riferimento alle addizionali e alle sovrimposte la dottrina appena citata rileva che esse hanno il vantaggio di non aggravare i contribuenti di nuove ed onerose formalità, anche se esse possono dar luogo ad una “concorrenza fiscale” tra Stato ed enti locali, ben potendo il primo facilmente aumentare le aliquote dell’imposta principale. Si noti altresì che la tematica delle sovrimposte era già stata introdotta dall’art.1, n.19, lett. 6) della legge di delega n.421/1992, non esercitata, che appunto prevedeva la possibilità per i comuni di istituire un’addizionale Irpef. Si noti che nella proposta di cui alla Commissione Giarda l’addizionale era prevista in favore delle regioni e non dei comuni, di tal guisa fra l’altro riducendo sia i rischi di migrazione di residenza tra comuni, sia la complessità gestionale ‘dovuta dalla presenza sul territorio di circa 8.000 comuni.

attraverso l'introduzione di nuovi tributi⁴⁴⁹, tendenzialmente collegati alla prestazioni di particolari servizi (*es. asili, trasporti, ospedali, centri sportivi, case popolari ecc.*) da addebitare ai vari utenti⁴⁵⁰, di tal guisa ipotizzando in *prospettiva* una graduale sostituzione del principio della capacità contributiva con quello del beneficio⁴⁵¹. Deve ora osservarsi che l'accennata tendenza alla commutativizzazione del prelievo su base locale sembra più che altro spiegabile in quanto necessitata dall'esigenza di coordinare il prelievo tributario sia in una prospettiva verticale (cioè nei rapporti tra Stato e enti locali), che in una prospettiva orizzontale (cioè nei rapporti interni tra enti locali); quindi anche al fine di evitare che la sovrapposizione del prelievo, in un sistema tributario a fonti condivise⁴⁵², conduca a forme di imposizione plurime⁴⁵³ nei confronti

⁴⁴⁹ Da notare che i nuovi tributi potevano — nella proposta della Commissione — essere introdotti direttamente con legge regionale, senza alcuna predeterminazione ad opera della legge statale qualora e nella misura in cui il nuovo tributo non risultasse già previsto dall'ordinamento statale, ovvero non toccasse imposte dalla legge statale già attribuite ad altri soggetti. Circa l'introduzione dell'Irap con legge statale, e la non certo ampia autonomia riconosciuta alle regioni nella regolamentazione della nuova imposta (il tutto nel quadro dell'assetto 'costituzionale anteriore alla riforma del 2001), deve però precisarsi che in periodi di elevata pressione fiscale risulta preferibile l'introduzione di un'imposta nuova che non si sovrapponga a tributi già esistenti, meglio ancora se (proprio allo scopo di non innalzare ulteriormente il carico fiscale) si sostituisca a tributi già esistenti. Per cui, anche per tal motivo, si ritiene che l'Irap (quale tributo regionale proprio in senso ampio cioè quale tributo il cui gettito è idealizzato sul territorio regionale) sia stata istituita con legge statale, che così provvede al coordinamento della finanza regionale con quella statale soprattutto in considerazione della correlativa riduzione/abolizione di tributi erariali. Diversamente l'introduzione di un tributo regionale nuovo del tipo proprio in senso stretto, prescindendo dalla legge statale (o comunque rimesso alla sola valutazione delle regioni) avrebbe reso più difficile l'opera di coordinamento-integrazione della finanza regionale con quella statale anche nell'ottica della modulazione del carico fiscale complessivo. In tal senso pure F. GALLO, *Rilievi critici sulle proposte di federalismo fiscale contenute nel progetto di riforma costituzionale elaborato dalla cd. Commissione "bicamerale"*, in *Ris. dir. trib.*, 1998, I, 448, nota 7, il quale osserva poi che, attualmente, ostano alla introduzione di tributi regionali propri in senso stretto sia la limitatezza delle competenze delle regioni (alle quali correlare i tributi regionali a natura corrispettiva), sia gli obiettivi di semplificazione e razionalizzazione legislativa, sia la pessima situazione della finanza pubblica che non ammette imposizioni aggiuntive, aggiungendo che "probabilmente avremo il tempo favorevole alla istituzione di tributi regionali strettamente corrispettivi (solo) quando la finanza pubblica sarà risanata, la pressione complessiva sarà resa più sopportabile e le regioni saranno in grado di operare responsabilmente scelte di politica fiscale che, pur sottoponendo i contribuenti residenti nella regione ad un'imposizione aggiuntiva, tuttavia la giustificano — e per certi versi, la compensano — con la prestazione di maggiori servizi" così F. GALLO, *op. ult. cit.*, 448, nota 7.

⁴⁵⁰ Si osservi ora che negli studi della Commissione risulta teorizzarsi che il gettito dei tributi locali debba essere destinato, oltre che per finanziare funzioni strettamente locali, soprattutto per migliorare il livello dei servizi, per istituirne di diversi e per ridurre il livello, di copertura, a carico degli utenti, dei costi dei servizi a domanda individuale: dovendo il cittadino essere messo in grado di scegliere tra *meno servizi e meno tasse* e *più servizi e più tasse*. Su tale specifica tematica si vedano altresì le considerazioni di D'AMATI, *L'autonomia finanziaria delle regioni: dalla negazione al federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 1999, I, 13-16, il quale si sofferma criticamente in particolare sulla distinzione — data per presupposta — fra servizi indispensabili e servizi ritenuti necessari, per cui solo con riferimento ai primi dovrebbe prevedersi la copertura a carico del bilancio dello Stato, con funzione perequativa.

⁴⁵¹ Anche in relazione a tale aspetto, però, attenta dottrina già segnalava come le entrate da servizi sopra accennate avessero una "tollerabilità sociale" molto modesta: "perché l'uso di un servizio non è — necessariamente — indice di disponibilità economica, con cui contribuire alle pubbliche spese". Così LUPI, *Una proposta per la finanza regionale: la relazione della Commissione ministeriale* in *Rass. trib.*, 1994, 650, il quale aggiungeva che semmai "il principio del beneficio potrà essere affiancato a quello della capacità contributiva ma non potrà mai sostituirlo".

⁴⁵² Cioè caratterizzato da prelievi erariali e locali.

⁴⁵³ Cumulandosi cioè prelievo erariale e prelievo locale, come pure potendo cumulare più prelievi locali riferiti ad ambiti territoriali diversi e ciò qualora il fatto imponente denoti appunto un ragionevole legame con il territorio di due o più enti locali.

dello stesso fatto imponibile⁴⁵⁴.

Di qui appunto la necessità di strutturare organicamente il sistema tributario nel suo complesso, anche attraverso l'introduzione di nuovi tributi locali che — secondo gli studi accennati — non si sarebbero dovuti sovrapporre sullo stesso fatto economico⁴⁵⁵. Si noti difatti che la medesima Commissione di studio proponeva inoltre di abolire i contributi sanitari⁴⁵⁶, da sostituire con un'imposta sul valore aggiunto d'impresa ovvero con una tassa sulle attività produttive⁴⁵⁷, così come pure prevedeva l'abolizione dell'Ilor.

Ancora, la Commissione ipotizzava l'istituzione di addizionali regionali Irpef che andassero a compensare la corrispondente riduzione delle aliquote del medesimo tributo su base erariale⁴⁵⁸.

Visto che — probabilmente — la genesi dell'attuale Irap è da ravvisarsi anche nella sua sostituzione ai contributi sanitari⁴⁵⁹, pare senz'altro opportuno dare conto delle

⁴⁵⁴ Sull'esigenza di coordinamento tra prelievo erariale e locale, anche al fine di salvaguardare il cd minimo vitale, si veda altresì P. RUSSO, *finanza regionale e questione fiscale*, cit., 896-897, il quale avverte appunto che una "plurima incisione dello stesso fatto economico ad opera di ordinamenti tributari concorrenti, dando luogo ad un cumulo di prelievi sulla medesima ricchezza, può metter capo a fenomeni paraespropriativi o confiscatori, in palese contrasto con il principio di capacità contributiva".

⁴⁵⁵ Ed è quindi in questa chiave che sembra poter essere letta la sostituzione delle imposte erariali personali sugli immobili e dell'Invim con l'Ici e la sostituzione dell'Ilor e di altri tributi con l'imposta regionale sul valore aggiunto prodotto.

Pare a questo punto di potersi rilevare come il ricorso ai tributi a natura tendenzialmente commutativa a livello locale sia giustificabile anche sotto il profilo della efficienza distributiva. Difatti tale tipologia di tributi sembra consentire di evitare sia la sovrapposizione tra tributi erariali e tributi locali, come pure la sovrapposizione tra tributi locali fra loro. Ciò in quanto, mostrando un certo collegamento con l'attività apprestata su base locale, denota sia una maggiore visibilità, sia un evidente legame con un presupposto (quanto meno tendenzialmente) non ancora colpito nè ad opera di tributi erariali (principalmente a natura contributiva), nè ad opera di altri tributi locali paracommutativi in quanto correlati alla fruizione (o alla fruibilità) di altri beni o servizi ovvero di beni o servizi apprestati da altri enti.

⁴⁵⁶ Allora devoluti alle regioni che di esse rappresentavano la principale fonte di finanziamento della spesa sanitaria. La Commissione ministeriale osservava tuttavia che il gettito complessivo dei contributi sanitari (circa 40-45.000 miliardi di lire) non era comunque sufficiente a finanziare la spesa sanitaria in nessuna regione e, in quanto non direttamente collegati alle prestazioni sanitarie, essi erano considerati uno strumento di finanziamento particolarmente penalizzante nei confronti dei settori operanti con tecnologie a più alta intensità di lavoro. Così Ministero delle Finanze, COMMISSIONE PER LA RIFORMA DELLA FINANZA REGIONALI; *op' uil. cit.*, 657.

Sulla natura tributaria dei contributi sanitari si veda LORENZON, *Il contributo per le prestazioni del servizio Sanitario nazionale*, in *Rass. trib.*, 1988, I, 193 ss., come pure BAGGIO, *Riflessioni e proposte in tema di decentramento fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, I, 774, che, ipotizza un assorbimento dei contributi sanitari all'interno dell'Irpef, o meglio, dell'addizionale regionale Irpef.

⁴⁵⁷ Detta nuova forma d'imposizione già suscitava le prime perplessità giacché una tale forma di tassazione — come è stato rilevato — avrebbe finito per colpire il lavoro ed avrebbe avuto un modesto radicamento con il territorio. Così LUPI, *Una proposta per la finanza regionale: la relazione della Commissione ministeriale*, in *Rass. trib.*, 1994, 650, il quale evidenziava altresì difficoltà di adempimento e di accertamento e non nascondeva le sue preferenze per un'imposta sui consumi locali da collegare all'IVA e da applicare sulle prestazioni effettuate sul territorio regionale.

⁴⁵⁸ In modo da consentire la scelta tra "più servizi" e "meno tasse". Così LUPI, *Una proposta per la finanza regionale: la relazione della Commissione ministeriale*, in *Rass. trib.*, 1994, 650.

⁴⁵⁹ In particolare la Commissione ipotizzò la "trasformazione degli attuali contributi sanitari in una fonte di finanziamento generale dell'attività regionale, eventualmente da sostituire con imposte a base imponibile più ampia del tipo della imposta regionale sul valore aggiunto privato (IRVAP) o tassa regionale sulle attività produttive (TRAEP) o sul prodotto lordo d'impresa". Così Ministero delle Finanze, COMMISSIONE PER LA RIFORMA DELLA FINANZA REGIONALE, *op. ult. cit.*, 669. Il passaggio quindi dai contributi sanitari, intesi come strumento atto a finanziare direttamente la spesa sanitaria regionale, ad un'imposta destinata invece a finanziare l'intera attività regionale (all'interno della

valutazioni sul punto espresse dalla Commissione⁴⁶⁰.

In particolare la Commissione analizzò due alternative ai contributi sanitari: la prima, rappresentata dalla tassazione con aliquota proporzionale del valore aggiunto dell'impresa regionale; la seconda, rappresentata dalla tassazione dei redditi prodotti dall'attività d'impresa e di lavoro autonomo con aliquote diverse sui due cespiti. Entrambe le forme analizzate, secondo la Commissione, avrebbero poi — come già anticipato — comportato l'abolizione dell'Ilor e il coordinamento di tale nuova imposizione con l'Iciap. Entrambe le proposte, sempre nell'intenzione della Commissione, avrebbero inoltre dovuto rimuovere ogni collegamento allora esistente tra contributi sanitari e spesa sanitaria⁴⁶¹, giacché i contributi sanitari avrebbero dovuto essere sostituiti con un grande tributo regionale, potenzialmente utilizzabile anche per il finanziamento degli enti locali e sostitutivo, appunto, delle residue forme di tassazione reale (quali Ilor e Iciap^{462,463}).

quale vi è la spesa sanitaria), sembra deporre nella direzione di anettere valenza prevalentemente contributiva al nuovo tributo. Ravvisa nei previgenti contributi sanitari attribuiti alle regioni un collegamento diretto con la spesa sanitaria F. GALLO, *Il federalismo fiscale "cooperativo"*, cit., 280.

⁴⁶⁰ La Commissione, peraltro, sembra consapevole che il mutamento dell'assetto della finanza regionale è strettamente collegato alle soluzioni che verranno date ai seguenti problemi:

a) il finanziamento specifico o generale dell'assistenza sanitaria e dei trasporti locali; b) all'assetto che andranno ad assumere le competenze regionali, se cioè verranno o meno ampliate le materie oggi previste dall'art.117 della Costituzione;

b) all'idea di regionalismo o di federalismo che sarà concretamente attuata".

Così Ministero delle Finanze, COMMISSIONE PER LA RIFORMA DELLA FINANZA REGIONALE, *Relazione conclusiva*, in *op. ult. cit.*, 667.

⁴⁶¹ Accentuando quindi la natura contributiva del prelievo; si noti poi che — specie con riferimento alle esigenze solidaristiche — non sembra potersi ravvisare, con riferimento ai contributi sanitari, la loro inclusione nel novero dei tributi paracommutativi, in tal senso:

PERSIANI, *Il sistema giuridico della previdenza sociale*, Padova, 1960, 232 Ss.; ID., *Diritto della previdenza sociale*, Padova, 1998, 70ss.; GIUSTI, *La finanza pubblica della protezione sociale*, Milano, 1967, 47 Ss.; TRIMELONI, *Il paradosso dei contributi per l'assistenza "obbligatoria" di malattia a favore degli avvocati e procuratori*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1974, 1, 303; BARETTONI ARLERI, *Diritto della sicurezza sociale*, Milano, 1979, 324 Ss.; BRACCINI, *Finanza contributiva e fiscale nel passaggio dall'assistenza sanitaria di categoria a quella egualitaria*, in *Giur. cost.*, 1982, I, 2489, 2493; RUSSO, MICCINESI, *Considerazioni in ordine alla natura e alla legittimità costituzionale della "tassa sulla salute"*, in *Riv. it. dir. lav.*, 1987, 932 ss.; GRANELLI, *L'immarcescibile "tassa sulla salute"*, in *Boll. trib.*, 1988, 23 ss..

In termini generali sui contributi si vedano: ZINGALI, *Sulla natura dei contributi associativi e consortili*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 19ss, II, 225 e ss.; ID., *Contributi*, in *Noviss. Dig. it.*, vol. IV, Torino, 716 Ss.; DE MITA, *Contributi di miglioria e imposta sulle aree fabbricabili, nella legislazione italiana*, in *L'imposta sulle aree fabbricabili*, Milano, 1962, 62 ss.; GIOVANNI INGROSSO, *I contributi nel sistema tributario italiano*, Napoli, 1964; GRANELLI, *Questioni varie in tema di istituzione del nuovo contributo di miglioria specifica*, in *Dir. prat. trib.*, 1968, II, 519; SACCHETTO, *Commento all'art.3, legge 28 gennaio 1977, n.10, sull'edificabilità dei suoli*, in *Nuove leggi civili commentate*, 1978, 22 ss.; D'AMATI, *Il contributo di urbanizzazione*, in *Dir. prat. trib.*, 1979, I, 357 ss.; MISCALI, *Il contributo di urbanizzazione*, in *Dir. prat. trib.*, 1981, I, 26 ss.; FANZINI, *La natura giuridica del contributo della legge n.10 del 1977 ed i fondamenti dell'imposizione immobiliare locale*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1983, I, 308; MICCINESI, VIGORITTI, *Sulla natura dei contributi consortili e sulla giurisdizione del tribunale in ordine alle relative controversie*, in *Dir. prat. trib.*, 1999, I, 804 ss..

⁴⁶² In particolare, con riferimento all'Iciap, si noti che quest'ultima colpiva proprio esercizio di attività di imprese, arti e professioni e sembrava celare — a dispetto del *nomen* — una natura prevalentemente commutativa, giustificata dalla maggior domanda di servizi pubblici che si ritenevano provenire dai settori produttivi più dinamici, di tal guisa giustificando un maggior carico fiscale su imprese e lavoratori autonomi. In tal senso TOSI, *Principi generali del sistema tributario locale*, cit., 52, il quale tuttavia ammette come non siano rilevabili — sul piano giuridico od oggettivo — elementi che confortino tale tesi in ordine al fabbisogno differenziale di servizi pubblici, sembrando invece che la gran parte delle spese

2. L' IRVAP secondo la "Commissione Giarda"istituita dal Ministro Gallo.

Come accennato nel paragrafo che precede, la Commissione di studio voluta dall'allora Ministro delle Finanze Gallo, concentrò i suoi sforzi sull'ipotesi di un'imposta sul valore aggiunto prodotto dalle imprese e dai lavoratori autonomi nel territorio regionale. Secondo l'opinione della Commissione, per quanto attiene alle imprese il valore aggiunto prodotto sarebbe dovuto essere ottenuto dalla somma tra i redditi da lavoro e il margine operativo al netto degli ammortamenti⁴⁶⁴. Per quanto attiene ai lavoratori autonomi il valore aggiunto prodotto sarebbe dovuto coincidere con quello indicato in dichiarazione ai fini Irpef⁴⁶⁵.

L'aliquota d'imposta ipotizzata dalla Commissione sarebbe dovuto essere uniforme per tutti i settori⁴⁶⁶ e avrebbe dovuto aggirarsi attorno al 3,8% e il 4,63%, con facoltà delle regioni di aumentarla fino al 5%⁴⁶⁷.

La stessa Commissione osservava poi che⁴⁶⁸, rispetto ai contributi sanitari allora vigenti, la nuova imposta:

a) avrebbe esteso la tassazione anche ai profitti non distribuiti e a quella parte del valore

locali sia destinata a servizi sociali non essendo diretta alla soddisfazione dei bisogni del contribuente come persona fisica e non come produttore". In tal senso anche MARONGIU, *L'imposta comunale per l'esercizio di imprese, arti e professioni*, in *Dir. prat. trib.*, 1989, I, 74. Sulla sostituzione dell'Iciap con l'Ipar si noti quanto osservato dalla Commissione Gallo, con riferimento alla prima delle due imposte ora citate, ove ne rileva le difficoltà di misurare costi e benefici correlandoli alla superficie dei locali utilizzati, per non parlare poi del fatto che essa si aggiunge ad una pluralità di altre imposte gravanti sugli immobili. Cfr. COMMISSIONE GALLO, *La finanza regionale*, in *Quaderni*, 1-2, cit., 42. Si noti che tali considerazioni sembrano mantenere inalterate la loro attualità anche con riferimento all'Irap che, sotto il profilo metagiuridico, sembra giustificata dalla esigenza di finanziare la maggior domanda di servizi pubblici su base locale da parte di imprese e lavoratori autonomi (rivelando così una certa tendenza alla commutativizzazione), anche se sotto il profilo rigorosamente giuridico non sembra sia dato scorgere né indizi di una tale maggior domanda di servizi né — tantomeno — un correlazione tra questi e l'obbligo di contribuzione.

⁴⁶³ Così Ministero delle Finanze, COMMISSIONE PER LA RIFORMA DELLA FINANZA REGIONALE, *Relazione conclusiva*, in *Rass. trib.*, 1994, 657-658.

Sulla "realità" dell'Iciap si veda, ancora, TOSI, Principi generali del sistema tributario locale, cit., 53, in particolare sulla base dell'osservazione che essa colpisce solo alcune categorie produttive (imprenditori e lavoratori autonomi) ed è pressoché indifferente alle condizioni personali, familiari e sociali del contribuente; come pure in base all'osservazione che il presupposto d'imposta è il puro e semplice esercizio di attività produttive, peraltro analogamente a quanto avveniva in passato con riferimento alle vetuste "imposte di patente".

⁴⁶⁴ Cfr. Ministero delle Finanze, COMMISSIONE PER LA RIFORMA DELLA FINANZA REGIONALE, *Relazione conclusiva*, cit., 658.

⁴⁶⁵ Cfr. Ministero delle Finanze, COMMISSIONE PER LA RIFORMA DELLA FINANZA REGIONALE, op. ult. cit., 1994, 658.

⁴⁶⁶ Interessante notare che, in questa prima ipotesi, non era stata prevista una differenziazione delle aliquote né in funzione dell'attività d'impresa svolta, né con riferimento all'attività di lavoro autonomo. Deve invece fin da ora segnalarsi che l'Irap prevede l'applicazione di differenti aliquote d'imposta; rispetto all'aliquota ordinaria, con riferimento ad alcune attività d'impresa quali: attività bancarie, assicurative ed esercenti attività agricola. Mentre non prevede alcuna differenziazione di aliquota rispetto ai lavoratori autonomi, in questo non discostandosi dall'originario progetto che — già dal 1994 — mostrava scarsa considerazione per le ragioni dei lavoratori autonomi che invece risultavano da oltre dieci anni esclusi dall'applicazione dell'Ilor. Ma su tali aspetti ci si soffermerà più avanti quando si procederà al compiuto esame dell'Irap.

⁴⁶⁷ Cfr. Ministero delle Finanze, COMMISSIONE PER LA RIFORMA DELLA FINANZA REGIONALE, *Relazione conclusiva*, in *Rass. trib.*, 1994, 658.

⁴⁶⁸ Cfr. Ministero delle Finanze, COMMISSIONE PER LA RIFORMA DELLA FINANZA REGIONALE, op. ult. cit., 658.

aggiunto assorbita dagli interessi passivi⁴⁶⁹;

b) avrebbe eliminato la contribuzione sanitaria a carico dei 'lavoratori dipendenti'⁴⁷⁰;

c) avrebbe sostituito un'aliquota proporzionale sul reddito o sul valore aggiunto rispetto ad un'aliquota regressiva allora applicata alle contribuzioni sanitarie⁴⁷¹.

3. La TRAEP secondo la "Commissione Giarda" istituita dal Ministro Gallo.

La Commissione, in alternativa all'Irvap e prendendo spunto da alcune esperienze straniere⁴⁷², ipotizzò pure una tassa che ravasse sulle attività d'impresa e di lavoro autonomo, caratterizzata anch'essa da una base imponibile tendenzialmente vicina al "valore aggiunto o prodotto lordo d'impresa"⁴⁷³. La Commissione tuttavia non risultò specificare i dettagli tecnici della tassa professionale, limitandosi a dire che essa era piuttosto simile all'Irvap ma che, nonostante l'apparente similarità della denominazione, differiva radicalmente dall'esistente imposta sul valore aggiunto⁴⁷⁴.

In ogni caso, entrambe le ipotesi avanzate dalla Commissione, a livello macroeconomico e quantitativo, non avrebbero dovuto modificare in misura significativa il gettito rispetto ai contributi sanitari⁴⁷⁵. Esse si distinguevano invece —

⁴⁶⁹ L'Irvap — come si vedrà meglio più innanzi — prevede infatti l'indeducibilità dalla propria base imponibile delle spese per il personale e degli interessi passivi.

⁴⁷⁰ Anche in questo l'Irvap non si discosta dall'Irvap: entrambe prevedono infatti che i contributi sanitari non gravino più sui lavoratori dipendenti.

⁴⁷¹ L'Irvap — come si vedrà meglio più innanzi — prevede infatti l'applicazione di un'aliquota fissa, proporzionale al valore aggiunto prodotto.

⁴⁷² La Commissione sembra essersi ispirata alla *Taxe professionnelle* francese, su cui si veda anche: COMMISSIONE GALLO, *Proposte e documenti, Appendice*, in *Quaderni* n.1-2, Ministero delle Finanze, 1997, 169 ss.. Per la dimostrazione della scarsa somiglianza dell'Irvap alla *Taxe professionnelle* francese e alla *Gewerbesteuer* tedesca si veda MOSCHETTI, *Profili costituzionali dell'Irvap, imposta disattenta alla persona e alla tutela del lavoro*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, 735 ss..

⁴⁷³ Cfr. Ministero delle Finanze, COMMISSIONE PER LA RIFORMA DELLA FINANZA REGIONALE, *Relazione conclusiva*, in *Rass. trib.*, 1994, 658.

⁴⁷⁴ E ciò perché — secondo la Commissione — nell'Iva la deducibilità dell'imposta sugli acquisti farebbe sì che essa gravi sui consumi delle famiglie e sugli investimenti in abitazioni. Da queste notazioni appare in tutta la sua evidenza la forte influenza esercitata dalla componente economica (a scapito della componente più propriamente giuridica) nella formulazione della proposta. Infatti l'aspetto che il contribuente di fatto — o più propriamente il soggetto inciso — del tributo sul valore aggiunto sia il consumatore finale sembra più un effetto economico dell'imposta che una sua caratteristica. E, a ben vedere, nemmeno sempre ricorrente: basti pensare al soggetto (imprenditore o professionista e sia) e che pone in essere esclusivamente operazioni esenti (es. assicuratore o medico), in questo caso è il soggetto esercente l'attività d'impresa o l'arte o professione ad essere inciso dal tributo, e non già il consumatore finale, giacché in questo caso l'imprenditore o professionista non ha la concreta possibilità di recuperare l'Iva assolta sugli acquisti mediante l'Iva da addebitare sulle vendite o prestazioni. Conformemente a tale impostazione è infatti la maggior parte della dottrina tributaria secondo cui è l'imprenditore o il professionista ad essere considerato il soggetto passivo d'imposta, perché è su questo (e non sul consumatore finale) che ad esempio gravano gli obblighi di dichiarazione e versamento del tributo, tipici del soggetto passivo del rapporto tributario. Per tutti si veda CORDEIRO GUERRA, in RUSSO, *Manuale di diritto tributario* Milano, 1999, 707-709. Conseguentemente, per effetto della confutazione dell'argomento addotto dalla Commissione e secondo cui nell'Iva il soggetto passivo del tributo sarebbe il consumatore finale e non il suo dante causa, sembrano accrescersi gli elementi di similitudine tra l'ipotizzata Irvap e l'Iva, tant'è — come meglio si vedrà oltre — che molte delle critiche mosse contro l'Irvap consistono anche nel fatto che essa tasserebbe un valore aggiunto che è già (almeno in parte) colpito dall'Iva.

⁴⁷⁵ Secondo la Commissione l'aliquota dell'Irvap tale da produrre il gettito necessario a rimpiazzare i contributi sanitari (pari a circa 40.514 miliardi nel 1993) doveva essere pari a circa il 4,63%. Cfr.

nell'opinione della Commissione e sul piano qualitativo — per favorire “un significativo spostamento del carico tributario dai settori a più alta intensità di lavoro verso i settori a più alta intensità di capitale”⁴⁷⁶.

Sempre secondo la Commissione, l'ampliamento della base imponibile unitamente all'applicazione di aliquote nominali più basse avrebbe avuto il probabile effetto di rimuovere taluni disincentivi all'occupazione⁴⁷⁷.

La Commissione esaminò poi la problematica della ripartizione del gettito⁴⁷⁸: a) sia in relazione alle imprese operanti in più di un solo territorio regionale, in questo caso ipotizzando una ripartizione in funzione del numero degli addetti ovvero della dotazione di capitale fisico⁴⁷⁹; b) sia in relazione agli effetti “migratori” dipendenti dall'applicazione delle aliquote su base regionale, in questo caso limitando l'autonomia delle regioni in tema di aliquote⁴⁸⁰.

Ministero delle Finanze, COMMISSIONE PER LA RIFORMA DELLA FINANZA REGIONALE, *Relazione conclusiva*, in *Rass. trib.*, 1994, 669.

⁴⁷⁶ Cfr. Ministero delle Finanze, COMMISSIONE PER LA RIFORMA DELLA FINANZA REGIONALE, *Relazione conclusiva*, cit., 659. Anche in questa occasione la Commissione sembra non tenere in adeguata considerazione le peculiarità, quanto meno sotto il profilo teorico, che caratterizzano l'attività di lavoro autonomo. Giacché sembra ancora da dimostrare che l'attività di lavoro autonomo sia connotata da un'alta intensità di capitale. Ma anche su tali aspetti si avrà modo di ritornare in occasione dell'esame di alcuni profili di possibile incostituzionalità dell'Irap.

⁴⁷⁷ Cfr. Ministero delle Finanze, COMMISSIONE PER LA RIFORMA DELLA FINANZA REGIONALE, *Relazione conclusiva*, cit., 659. Si noti però che — secondo i detrattori dell'Irap, la quale per questi aspetti risulta assai simile alle due ipotesi originariamente formulate dalla Commissione — l'indeducibilità dalla base imponibile delle spese per il personale e la deducibilità degli ammortamenti avrebbe l'effetto di favorire le imprese caratterizzate da un alto grado di automazione e da una bassa intensità di manodopera.

⁴⁷⁸ La tematica della ripartizione del gettito fu esaminata dalla Commissione anche in un'ottica perequativa, giacché era ben nota la compresenza di regioni più ricche (in particolare nel Nord-Est della penisola) rispetto a regioni più povere, e ciò anche attraverso la “costruzione di un sistema di compartecipazione dello Stato allo sforzo fiscale delle regioni più povere che ne equalizzi la produttività rispetto alle regioni più ricche”. Cfr. Ministero delle Finanze, COMMISSIONE PER LA RIFORMA DELLA FINANZA REGIONALE, *Relazione conclusiva*, cit., 671.

Sulla tematica dei trasferimenti perequativi si veda altresì F. GALLO, *La via federalista al Fisco*, in *Il Sole 24 Ore*, 23 aprile 1994, il quale osserva che “tutti i Paesi con più livelli di governo prevedono sistemi piuttosto complessi di trasferimento tra le diverse amministrazioni, volti a riequilibrare, per ragioni di equità, la diversa dotazione naturale di risorse e a compensare gli effetti economici delle imposte”. Per una lettura, anche in chiave problematica, circa l'individuazione del limite minimo di spesa da assicurare ad ogni regione attraverso i suddetti trasferimenti correttivi si veda invece BAGGIO, *Riflessioni e proposte*, cit., 760. Per alcuni spunti — in una prospettiva *de iure condendo* — in ordine ai meccanismi redistributivi solidaristici, anche con riferimento alla compartecipazione delle regioni al gettito di alcuni tributi erariali riscossi sul loro territorio, si veda F. GALLO, *Rilievi critici sulle proposte di federalismo fiscale contenute nel progetto di riforma costituzionale elaborato dalla cd. Commissione “bicamerale”*, cit., 450 ss..

⁴⁷⁹ Per quanto attiene alle possibili modalità di ripartizione del gettito su base regionale (anche se con riferimento ai tributi erariali), si menziona pure la possibile applicazione di criteri utilizzati su base internazionale, su cui si veda LANCELLOTTI, *Quali imposte per il federalismo?*, in *Boll. trib.*, 1994, 1309. Tale spunto, seppur meritevole di un qualche approfondimento, non sembra però tenere in adeguata considerazione la funzione solidaristica che comunque deve presiedere alla distribuzione dei carichi fra i consociati sull'intero territorio nazionale.

⁴⁸⁰ Cfr. Ministero delle Finanze, COMMISSIONE PER LA RIFORMA DELLA FINANZA REGIONALE, *Relazione conclusiva*, in *Rass. trib.*, 1994, 659.

4. La ricaduta prodotta dai lavori della “Commissione Giarda” e le iniziative legislative tese ad introdurre un tributo regionale sul valore aggiunto d’impresa.

Sotto il profilo più generale le conclusioni dei lavori della Commissione Giarda, laddove confermavano un espresso riconoscimento dell’autonomia tributaria delle regioni (beninteso senza dover ricorrere a modifiche del testo costituzionale), furono salutate dalla dottrina con estremo favore⁴⁸¹, anche in prospettiva di una sempre maggiore compartecipazione delle regioni alla gestione delle risorse finanziarie, quale fondamentale strumento di autonomia politica⁴⁸².

Sotto il profilo più particolare, le già riferite proposte elaborate dalla Commissione⁴⁸³ sembravano poi mostrare numerosi punti di contatto con la proposta di legge, formulata dai Proff. Visco⁴⁸⁴ e Pola, che prevedeva appunto l’istituzione di un nuovo tributo a base regionale, da applicarsi al valore aggiunto d’impresa e sui redditi di lavoro autonomo⁴⁸⁵. Il tributo proposto — per buona parte ispirato alla *Gewerbesteuer* tedesca⁴⁸⁶ — avrebbe dovuto rimpiazzare il gettito derivante dall’abolizione dei contributi sanitari⁴⁸⁷, dell’Ilor e dell’Iciap⁴⁸⁸. Nell’opinione dei suoi pro

⁴⁸¹ Si veda per tutti P. RUSSO, *Finanza regionale e questione fiscale*, cit. 909.

⁴⁸² Su tali aspetti si veda, ancora, P. RUSSO, *Op. ult. cit.*, 909-911, secondo il quale si tratta di “condividere fra Stato e regioni la pianificazione della spesa pubblica, in funzione della quale soltanto assume (altresì) pieno significato il riconoscimento dell’autonomia impositiva alle stesse (regioni); tale autonomia, infatti, può consapevolmente esplicarsi, anche come strumento di autonomia politica, solo sul presupposto di una percezione preventivae globale delle esigenze da soddisfare, dei mezzi finanziari occorrenti, delle risorse disponibili e da reperire”, puntualizzando altresì che “l’attribuzione alle regioni di una funzione di indirizzo politico a livello locale e nel complessivo contesto dell’ordinamento statale inscindibilmente presuppone la partecipazione di questi enti al coordinamento della finanza e, in tale sede, la libertà (che è anzitutto consapevole) di scelta in punto di reperimento delle entrate per il tramite del prelievo fiscale”.

⁴⁸³ In particolare con riferimento all’introduzione di nuovi tributi.

⁴⁸⁴ Quest’ultimo — si noti — si era già da tempo espresso nel senso di un tributo regionale sul valore aggiunto, cfr. VISCO e altri, *Fiscalizzazione dei contributi sanitari, abrogazione dell’art.31 della legge 28 febbraio 1986, n.41 e introduzione di un’imposta regionale sul valore aggiunto destinato al consumo interno*, camera dei Deputati, proposta di legge, Atto n.1026, 1987.

⁴⁸⁵ Cfr. proposta di legge di cui all’Atto camera dei Deputati n.2023 del 1995, sulla Riforma del sistema fiscale in senso regionalista.

Si noti poi che l’idea di tassare il valore aggiunto prodotto dalle imprese risultava da tempo presente nella letteratura economica, come peraltro, rilevato da BUCCICO, *L’Irap nel sistema tributario italiana*, Napoli, 2000, 61, la quale appunto osserva che questa era un’idea già presente al tempo di Adams, che vagheggiava l’opportunità di tassare le imprese secondo il criterio del beneficio (secondo cui le imprese dovrebbero contribuire ai costi di produzione dei beni e servizi pubblici di cui si avvalgono), su cui, appunto, ADAMS, *Fundamental Problems offederal Income Taxation*, in *Quarterly Journal of Economics*, 1921, citato in Buccico, ap. ult. loc. cit..

⁴⁸⁶ Come peraltro rilevato da COMMISSIONE GALLO, *Appendice, La finanza sub- statale*, in *Quaderni*, 1-2, cit., 144.

⁴⁸⁷ A tal proposito, come rilevata da BUCCICO, ap. alt. cit., 62, l’idea di sostituire i contributi sociali con imposte sul valore aggiunto delle imprese è riscontrabile in taluni studi effettuati nel Regno Unito di Gran Bretagna, negli USA e in Belgio. ciò allo scopo di introdurre una tassazione tendenzialmente più neutrale che elimini le discriminazioni a favore dei settori a più elevata intensità di capitale rispetto a quelli a maggior intensità di manodopera. Per quanto attiene agli studi economici sul tema ora accennato svolti in Italia si veda Fan, *La cangiuntura in Italia 1961-1965*, Torino, 1966, ove si ipotizza un’imposta sul valore aggiunto ricostruita per somma degli imponibili di ricchezza mobile al netto delle spese di investimento e DI MAIO, *Struttura tributaria e struttura economica: il prelievo sulle imprese*, in GERELLI, (cur.), *Sistema tributario oggi e domani*, Milano, 1986, ove si ipotizza un’imposta regionale sul valore aggiunto in sostituzione dei contributi sanitari. Entrambi gli studi ora richiamati risultano citati in Buccico, ap. ult.

motori la sostituzione dei contributi sanitari (che gravavano sul solo lavoro) con il nuovo tributo (che avrebbe dovuto gravare anche sui profitti) avrebbe dovuto favorire un incremento dell'occupazione. L'analisi che, in dottrina, accompagnò e seguì l'ipotesi d'introduzione della nuova imposta non mancò di rilevare una certa complessità amministrativa nella gestione del tributo, in particolare con riferimento alla ripartizione del gettito nell'ipotesi d'impresе con impianti ubicati in più regioni⁴⁸⁹, così come — altrettanto — non mancò di rilevare i possibili, rischi di concorrenza fiscale tra le regioni⁴⁹⁰, assieme alla delicatezza di impostare un adeguato sistema di trasferimenti perequativi⁴⁹¹.

cit., 62-63. Sull'avvenuta attribuzione alle regioni del gettito dei contributi sanitari e, quindi, in “tema di accresciuto grado di autonomia impositiva delle regioni in tema di finanziamento della spesa sanitaria, si veda quanto criticamente espresso da BASI, *Regionalismo fiscale e autonomia tributaria*, cit., 1649, il quale rileva come sia “opinione comune che tale incremento non possa essere salutata come un segno di per sé positivo di modificazione strutturale dell'autonomia tributaria. Quel prelievo, così come molti altri tributi propri delle regioni, non sembra essere il più appropriato per sottolineare un nuovo rapporto tra contribuente e governo locale. Anche per queste ragioni le discussioni della riforma delle entrate regionali si è arricchita di proposte volte a sostituire i contributi sanitari con una forma di prelievo che meglio sia in grado di dare significato all'autonomia fiscale”.

⁴⁸⁸ Si noti che proprio con riferimento a quest'ultimo tributo la dottrina aveva rilevato più di un dubbio in ordine alla sua legittimità costituzionale. cfr. TOSI, *Finanza locale*, in Dig. IV, Disc. privat. Sez. comm., Torino, 1991, 150; Id., *Principi generali del sistema tributario locale*, in Riv. dir. trib., 1995, 53, secondo cui: “a) E' irragionevole l'assunzione a presupposto del tributo del puro e semplice esercizio di un'attività produttiva, atteso che ogni attività produttiva, in sé, può chiudere in attivo, in pareggio o in perdita, onde tassarla in ogni caso significa fingere che essa dia sempre reddito. Ed anche il riferimento ad un reddito potenziale non legittima affatto la tassazione di un reddito fittizio (...). b) E' immotivata l'esclusione dall'imposizione per i titolari di redditi fondiari, di capitale, di lavoro dipendente e diversi, alla luce sia del principio del beneficio sia del principio della capacità contributiva., sotto il primo profilo non è provato che imprese e lavoratori autonomi beneficino dei servizi pubblici più di altre categorie; sotto il secondo profilo non si può sostenere che, a parità di reddito, imprenditori e professionisti manifestino un'attitudine contributiva superiore a quella di chi possiede redditi fondiari o di capitale (...). c) Sono arbitrari l'abbinamento dell'imposta ai vari settori di attività e la gerarchia dei rispettivi valori (...) d) È irragionevole che l'imposta venga commisurata a classi di superficie. e) L'imposta si basa su una serie combinata di astrazioni. La prima, e più macroscopica, concerne l'individuazione stessa del presupposto (...)”. Si noti altresì che alcune delle censure mosse all'Iciap sembrano riproporsi anche con riferimento all'Irap.

⁴⁸⁹ Si avvede, tra gli altri, dei possibili rischi di distorsione conseguenti all'introduzione di un'imposta locale sulle attività produttive quando questa superi “la soglia dell'apprezzabile consistenza economica”, TOSI, *Principi generali del sistema tributaria locale*, cit., 47.

⁴⁹⁰ F. GALLO, *Il federalismo fiscale “cooperativo”*, cit., 280-281, il quale rileva altresì talune analogie con la *Taxe professionnelle* francese e con la *Gewerbesteuer* tedesca, entrambe preposte al finanziamento delle autonomie locali ed entrambe oggetto di proposte di modifica tendenti ad avvicinare la loro base imponibile al valore aggiunto d'impresa.

Lo stesso Autore identifica altresì possibili problematiche connesse ad una spinta frammentazione del prelievo su base locale, la quale rischierebbe dunque di riproporre le medesime tematiche studiate in ambito internazionale in tema di tassazione: con la conseguente necessità sia di introdurre accordi contro le doppie imposizioni, sia di rimediare alla competizione fiscale tra Stati (ovvero tra cantoni). Il tutto in costanza di un probabile aggravio sotto il profilo della gestione amministrativa dei tributi senza per questo con la garanzia di migliorare le prospettive della lotta all'evasione fiscale. cfr. F. GALLO, *La via federalista al Fisco*, in *Il Sole 24 Ore*, 23 aprile 1994.

⁴⁹¹ Su cui BOSI, *Regionalismo fiscale e autonomia tributaria: l'emersione di un modello di consenso*, in *Rass. trib.*, 1995, 1658 ss. e la dottrina ivi citata.

Ancora, con riferimento ai trasferimenti in chiave perequativa, si veda pure F. GALLO, *Per un progetto di federalismo fiscale*, in *Rass. trib.*, 1995, 1844, il quale — con riferimento alla tematica del federalismo fiscale — tende ad ipotizzare quindi un ridimensionamento del ruolo dello Stato, da giustificarsi appunto solamente con l'intervento teso a ridurre le disuguaglianze (riferite alle basi imponibili teoriche e non ai gettiti effettivi) nel rispetto del principio costituzionale della solidarietà così come interpretato dalla

In ogni caso è sembrato di poter affermare che — in un’ottica generale — il considerare nuove forme di prelievo⁴⁹² pare comunque sia stato giustificato sulla base di una riflessione in ordine all’evoluzione del sistema impositivo degli enti locali nella direzione dell’autonomia tributaria⁴⁹³ — per l’appunto prescindendosi dall’utilizzo di forme impositive già utilizzate a livello centrale perché fisiologicamente inidonee⁴⁹⁴ — e che infatti pochi anni prima, ad esempio a livello comunale, aveva portato

giurisprudenza della consulta. In quest’ottica la redistribuzione solidaristica avrebbe dunque il compito di finanziare quei servizi essenziali che le regioni più povere non riescono a finanziare da sole, e ciò anche in funzione della necessaria uniformità dell’offerta su base nazionale. Una chiara attenzione al contemperamento di finalità redistributive e perequative è espressa pure da P. RUSSO, *Finanza regionale e questione fiscale*, cit. 897-898 e 904-905 il quale segnala la necessità di evitare l’insorgenza di scompensi tra regioni ricche e regioni povere, poiché ciò avrebbe la conseguenza di aggravare proprio le zone più depresse del Paese. La citata dottrina a tal fine richiama pure l’art.9 della convenzione europea relativa alla carta europea della autonomia locale (firmata a Strasburgo il 15 ottobre 1985 e ratificata in Italia con legge 30 dicembre 1989, n.439), la quale espressamente prevede che “la tutela delle collettività locali finanziariamente più deboli richiede la messa in opera di procedure di perequazione finanziaria o di misure equivalenti, destinate a correggere gli effetti di una ripartizione impari di fonti potenziali di finanziamento, nonché degli oneri loro incombenti”

⁴⁹² Comunque non tali da autonomizzare integralmente le regioni sul terreno dei reperimento (anche tributario) delle entrate. Favorevole infatti ad una non completa autonomizzazione tributaria degli enti locali sembra appunto, P. RUSSO, *Finanza regionale e questione fiscale*, cit., 904, il quale ritiene che non possa ipotizzarsi un sistema di finanziamento delle autonomie locali che prescinda, quanto meno, da un sistema parallelo di entrate di carattere derivato aventi un precipuo scopo “giacché intese a fornire agli enti locali che ne siano sprovvisti i mezzi aggiuntivi necessari per porli in condizione di prestare servizi di livello omogeneo, sotto il profilo qualitativo e quantitativo, rispetto a quelli offerti dagli altri enti locali che godono di maggiori risorse proprie”.

⁴⁹³ Si noti poi che proprio allo scopo di aumentare l’autonomia tributaria degli enti locali è stata rivalutata — quanto meno a livello teorico — la istituzione di veri e propri tributi di scopo, ad esempio nell’ambito di un “allargamento del potere di autoregolamentazione dei comuni in ordine a quei tributi contro prestazione di loro spettanza che si riferiscono esclusivamente alle competenze comunali e ai servizi locali resi dagli enti”, così F. GALLO, *Per un progetto di federalismo fiscale*, cit., 1854-1855, il quale, in una prospettiva *de iure condendo*, aggiunge che “criterio necessario e sufficiente nella disciplina regolamentare è quello del beneficio delle controprestazioni, per cui il costo del servizio deve essere ripartito — ad esempio con riferimento alla Tarsu — proporzionalmente alla produzione di rifiuti (effettiva o presunta secondo criteri ragionevoli e verificabili).

⁴⁹⁴ Il ricorso a nuovi strumenti impositivi — oltre che per le accennate esigenze di coordinamento orizzontale — sembra altresì dovuto al fatto che i tributi personali risultano di difficile applicabilità su base locale e ciò sia a causa della struttura stessa dei tributi, sia a causa delle finalità che attraverso di essi il legislatore intende perseguire, in tal senso P. RUSSO, *Finanza regionale e questione fiscale*, cit. 898, il quale osserva che la matrice personale del tributo (che a sua volta postula la inscindibile unitarietà della capacità contributiva) mal si concilia con una frammentazione del prelievo su base territoriale, oltre a risultare tecnicamente complesso (a meno di non ricorrere a dati puramente formali ed estrinseci, e dunque insignificanti sotto il profilo del collegamento tra imposizione e territorio) il riparto del gettito su base territoriale.

Per la dimostrazione della fisiologica inidoneità delle imposte personali sui redditi a costituire espressione di una potestà impositiva degli enti locali si veda quanto rilevato da P. RUSSO, *op. ult. cit.*, 900, con riferimento all’Ilor.

Sempre con riferimento all’Ilor si noti che questa fu introdotta allo scopo di attuare la cosiddetta discriminazione qualitativa tra redditi da lavoro e gli altri redditi, oltre che allo scopo di contribuire al finanziamento delle regioni e degli enti locali, compito quest’ultimo però di fatto mai assolto sia in quanto il gettito è sempre stato acquisito dallo Stato, sia in quanto l’autonomia nella fissazione delle aliquote non è stata mai attuata. Per cui, anche in quanto l’Ilor ultimamente gravava solo sul reddito d’impresa (sia per effetto della ormai famosa sentenza della corte costituzionale n.42 del 1980 che aveva escluso i lavoratori autonomi dal campo di applicazione dell’imposta, sia per effetto dell’introduzione dell’Ici che aveva comportato l’esenzione dall’Ilor dei redditi da fabbricati e terreni), si è resa possibile la sua sostituzione con l’Irap.

all'introduzione dell'Ici⁴⁹⁵. Ed inoltre l'introduzione di un'imposta regionale caratterizzata da una base imponibile costituita dal valore aggiunto⁴⁹⁶ sembrava rispondere positivamente ad esigenze di razionalizzazione e semplificazione del sistema tributario complessivo, con l'eliminazione di forme di imposizione che avevano perso la loro ragione d'essere o che risultavano poco efficienti⁴⁹⁷. Tuttavia, in tale quadro di tendenziale entusiasmo, non sembra essere stata sottovalutata la problematica relativa alla carenza di capacità di accertamento e di controllo dell'evasione da parte degli enti regionali e locali, soggetti attivi e quindi responsabili dell'attuazione del tributo⁴⁹⁸, che

⁴⁹⁵ Si concorda infatti con chi ritiene che “se il federalismo fiscale si risolvesse nella mera devoluzione di quote di tributi erariali alle regioni o alle municipalità, esso esprimerebbe la sola libertà di bilancio e costituirebbe, perciò, se non un arretramento rispetto alla situazione attuale, certo non un passo in avanti”, così F. GALLO, *Per un progetto di federalismo fiscale*, cit., 1840, il quale poi aggiunge che “senza autonomia tributaria non sarà mai vero federalismo fiscale o, comunque, non sarà federalismo con responsabilità”.

⁴⁹⁶ Si noti che la nuova imposta non poteva né colpire il patrimonio immobiliare (anche se una tale soluzione ben si sarebbe prestata alla interpretazione di un prelievo su base regionale), in quanto già colpito (pesantemente) su base comunale attraverso l'Ici, né poteva direttamente colpire i consumi, in quanto già assoggettati ad Iva, il cui fondamento comunitario impedisce appunto ulteriori e diverse forme di imposizione. Su tale ultimo profilo si veda, ancora, P. RUSSO, *op. cit.*, 903, come pure, proprio con riferimento all'Irap in chiave nettamente critica, FALSITTA, *Nuove riflessioni in tema di Irap*, in *Boll. trib.*, 1998, 485 ss.; Id., *La sentenza della Consulta sull'Irap e l'insostenibile iniquità di un tributo mal fatto*, in *Il fisco*, 2001, 8725. In particolare per quanto attiene al principio, vigente in sede comunitaria, secondo il quale gli Stati membri non possono applicare più di una imposta generale sugli scambi (l'Iva per l'appunto) si veda quanto osservato dalla Commissione Gallo in tema di imposta regionale monofase sul consumo, giudicata (quanto meno nel breve/medio periodo) non compatibile con i trattati vigenti e, quindi, alla stregua di una soluzione impraticabile sotto il profilo dell'accentuazione dell'autonomia tributaria degli enti locali. Così COMMISSIONE F. GALLO, *Proposte e documenti*, in *Quaderni 1-2*, 1997, Ministero delle Finanze, 28-29.

⁴⁹⁷ In tal senso BOSI, *Regionalismo fiscale e autonomia tributaria*, cit., 1649-1650. Deve altresì rilevarsi che un certo peso nella teorizzata introduzione del nuovo tributo regionale sembra averlo costituito lo spunto offerto da alcune esperienze estere ove appunto è presente, a livello comunale, sia un'imposta sul patrimonio immobiliare, sia un'imposta sulle attività produttive. Per cui è stato ritenuto “naturale pensare ad un'imposta regionale, con possibilità di compartecipazione comunale, che abbia come base il valore aggiunto economico e che sostituisca non solo i contributi sociali sanitari e la tassa sulla salute, ma anche forme di imposizione che hanno perso l'originaria ragione d'essere o sono poco efficienti come l'Ilor e l'Iciap”, così F. GALLO, *Per un progetto di federalismo fiscale*, cit., 1852. Inoltre — e nella mente dei suoi ideatori — la nuova imposta regionale, sostituendo i contributi sociali ed applicandosi ad una base imponibile più vasta dei redditi di lavoro, avrebbe dovuto avere favorevoli effetti di sostituzione comportando una riduzione del costo del lavoro stesso, così incentivando l'occupazione. Cfr. F. GALLO, *op. ult. cit.* 1852.

⁴⁹⁸ Cfr. F. GALLO, *op. ult. cit.*, 1849, secondo il quale gli enti locali e, soprattutto le regioni, vanno preparati a gestire la funzione tributaria; quindi i tributi propri devono essere, comunque, di facile applicazione e accertamento e le loro basi imponibili devono essere, per quanto possibile, costruite con riferimento a quelle, già note, dei tributi erariali. In quest'ottica — secondo la citata dottrina — vanno pensate procedure di coordinamento che forniscano assistenza, informazioni e *know how* agli uffici tributari locali, ai fini della lotta all'evasione che essi devono condurre; ed inoltre pure la stessa amministrazione finanziaria andrebbe “scomposta” e riqualificata anche in funzione dell'assistenza da fornire agli enti territoriali sottordinati. Ed è quindi in questa direzione che, infatti, sembra essersi orientato il cammino intrapreso con la recente riforma delle Finanze, così come autorevolmente teorizzata, nel senso che — in armonia con il progetto federalista — “tale struttura dovrebbe avere un'organizzazione fortemente decentrata con bilancia proprio, con fini propri, con indicatori di produttività, che consenta di premiare i reparti produttivi che funzionano bene e di sostituire, invece, i dirigenti che non rispettano obiettivi, costi e tempi. E la sua articolazione sul territorio ben si presterebbe a fornire assistenza e servizi, a pagamento, anche a quegli enti territoriali che, per le loro ridotte dimensioni a per scelta degli amministratori, non, intendono prendersi in carico la gestione, diretta o consorziata, dei loro tributi a tale gestione vogliono attuare con l'aiuto di un ente specializzato soprattutto ai fini della repressione dell'evasione”, così F. GALLO, *op. ult. cit.*, 1850, il quale non manca di avvertire

però — almeno a regime — si ipotizzava avrebbero dovuto esercitare più efficacemente le relative prerogative (in quanto più vicini al contribuente), anche in coordinamento con lo Stato centrale⁴⁹⁹.

In ogni caso, più in particolare, con riferimento ai tributi ipotizzati e di cui sopra si è fatto cenno, si noti che l'Irvap — nella sua impostazione originaria — era concepita come un'imposta diretta regionale sul valore aggiunto delle attività produttive⁵⁰⁰ gravante su esercenti imprese, arti e professioni, caratterizzata da una base imponibile costituita dalla somma dei redditi da lavoro e dal margine operativo al netto degli ammortamenti, essendo esclusi dalla formazione dell'imponibile la Componente finanziaria della gestione d'impresa⁵⁰¹. Tale impianto riposava infatti sulla concezione che l'esercizio di un'attività produttiva è già di per se stesso tale da esprimere una qualche capacità di produrre reddito⁵⁰². Inoltre, sempre secondo l'originario disegno

che è proprio “sul raggiungimento di tali obiettivi di efficienza che si giacheranno nel prossimo futuro le sorti di qualunque disegno federalista”. Su tale tematica, più recentemente, si vedano altresì gli atti del Convegno, *Federalismo e controlli fiscali*, tenutasi a Preganziol il 22 giugno 2001, da consultare anche con riferimento a talune esperienze estere (in particolare Germania e Spagna).

⁴⁹⁹ Cfr. BASI, *Regionalismo fiscale e autonomia tributaria: l'emersione di un modello di consenso*, in *Rass. trib.*, 1995, 165, seconda cui “l'introduzione di uno schema di finanziamento dei livelli inferiori di governo simile a quello delineato sopra mostra alcune aree di intervento in cui i comuni e la regione possono intraprendere un ruolo attivo per la soluzione del principale problema della finanza pubblica del nostro Paese: la carenza di capacità di accertamento dei tributi e di controllo dell'evasione. Imposte come l'Ici e l'Irvap costituiscono infatti un terreno in cui comuni e regioni potrebbero utilmente cooperare per la realizzazione di una revisione del catasto o per realizzare, in modo coordinata con lo Stato, più efficienti forme di accertamento delle fasce di reddito d'impresa e di lavoro autonoma che si riescano a sottrarsi all'imposizione”. Deve tuttavia rilevarsi come un'eccessiva avvicinamento tra soggetto attiva e soggetto passiva dell'imposizione non sia accolta con molto favore, in primo luogo sotto il profilo della garanzia di imparzialità e neutralità di interpretazione ed applicazione del dato normativa. Cfr. P. RUSSO, *Finanza regionale e questione fiscale*, eit. 903, il quale rileva come “quanti più sono i soggetti che, dal lato attivo, risultano investiti di una autonomia nella produzione e/a gestione del dato normativa, tanto proporzionalmente maggiori sono i rischi di un irrazionale e disarmonico sviluppo del sistema tributario sul territorio nazionale; nonché, e soprattutto, i pericoli di una carenza di neutralità/imparzialità territoriale nell'interpretazione e applicazione della normativa, vista la carenza di un referente unitario investito di una funzione nomofilattica”. Analogamente — secondo la citata dottrina — anche sul piano politico “un deciso avvicinamento tra soggetto passivo e attivo del rapporto obbligatorio induce a considerare la pesante influenza perturbatrice che gli interessi lobbistici latenti (...) potranno esercitare, come pure l'emersione di influenze distorsive che le contingenti esigenze di disponibilità finanziarie del singolo ente locale o, peggio ancora, meri calcoli elettorali potranno spiegare quanto al carretto esercizio e in concreto dell'attività di accertamento da parte degli uffici”.

⁵⁰⁰ Si noti a tal proposito come in dottrina si sia identificata la distinzione tra “tributi sul valore aggiunto del tipo consumo” (es. Iva) e “tributi sul valore aggiunto del tipo reddito” (es. Irap), MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto italiano*, Torino, 1970, 172 e 197; più recentemente BATTISTONI FERRARA, *Prime impressioni sul salvataggio dell'Irap*, in *Rass. trib.*, 2001, 861

⁵⁰¹ Come peraltro rilevato da BOSI, *Regionalismo fiscale e autonomia tributaria*, cit., 1650.

⁵⁰² Anche se non sono pochi quelli che dubitano che la semplice veste di imprenditore o lavoratore autonomo del soggetto passivo basti a conferire all'imposta il necessario supporto economico. In questi termini TOSI, *Principi generali del sistema tributario locale*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, I, 53, 11 quale sembra ammettere un criterio di tassazione improntato sulla mera potenzialità economica semmai (solamente) con riferimento alle attività agricole, ovvero nei casi in cui manchi il corrispettivo (es. autoconsumo), oppure ove risulti l'oggettiva esigenza di sopperire alle difficoltà di una diversa determinazione dell'imponibile (es. *transfer pricing*). La citata dottrina ritiene infatti che tutti i criteri di determinazione normativa del reddito contrastino con il principio della capacità contributiva per difetto del requisito di effettività, ove ciò non risulti appunto giustificato dalla oggettiva esigenza di sopperire alle difficoltà di una diversa determinazione dell'imponibile, su cui anche, dello stesso Autore, *Su un'ipotesi di tassazione del reddito normale: problematiche applicative e costituzionali*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1990, I, 110-111. Ancora, secondo TOSI, il contribuente avrebbe un vero e proprio diritto ad

dell'Irvap, tale imposta sarebbe dovuto essere caratterizzata da una relativa semplicità nella gestione amministrativa, non differendo questa in misura sostanziale da quella normalmente prevista per le altre imposte sul reddito.

Analoghe considerazioni risultarono effettuate con riferimento all'ipotizzata tassa professionale, di cui è stata segnalata la somiglianza rispetto all'Irvap sia con riferimento alle funzioni, sia con riferimento ai soggetti passivi ed alla base imponibile.

5. La “Commissione Gallo” istituita dal Ministro Fa tozzi e gli studi sull'IPAR.

Il dibattito sul federalismo, e in particolare sulla finanza regionale, subì ulteriore impulso⁵⁰³ anche per effetto delle conclusioni rassegnate dalla Commissione ministeriale per il decentramento fiscale — istituita dall'allora Ministro delle Finanze Prof. Augusto Fantozzi con decreto del 16 giugno 1995 — e presieduta dal Prof. Franco Gallo⁵⁰⁴. I lavori della “Commissione Gallo” risultano degni di particolare attenzione sia per aver affrontato *ex professo* la tematica dell'autonomia tributaria e del federalismo fiscale⁵⁰⁵ e sia, soprattutto, perché la struttura della legge di delega sull'Irap successivamente introdotta risulta largamente ispirata alle ipotesi di nuovo tributo formulate dalla Commissione suddetta (Ipar). Per tale motivo si ritiene di dar conto degli studi e delle conclusioni della Commissione Gallo per il decentramento fiscale⁵⁰⁶. In particolare la Commissione aveva il compito di esaminare

essere tassato secondo la propria personale capacità contributiva e ciò, sul piano sostanziale, implica che venga tassata la sola ricchezza effettiva e non già quella sstratts o fittizia, mentre, sul piano proeedimentale, implica che sia sempre riconosciuta la possibilità di dare la prova contraria del proprio reddito effettivo; così TOSI, *Principi generali del sistema tributario locale*, in Riv. dir. trib., 1995, I, ss. Con riferimento a tale ultimo aspetto dello stesso autore si veda anche TOSI, *Le predeterminazioni nell'imposizione reddituale*, Milano, 1999, *passim*, ove appunto—del tutto condivisibilmente — si teorizza la facoltà di offrire lo stesso la prova contraria anche di fronte all'accertamento effettuato sulla base dei parametri e/o degli studi di settore.

⁵⁰³ Non deve peraltro dimenticarsi che — come già rilevato — le esigenze di rinnovamento in senso federalista sono state in buona parte indotte dalla “crisi fiscale dello Stato”. In tal senso si veda pure: VISCO, *Prefazione al Quaderno monotematico sulle proposte e i documenti della Commissione Gallo*, in *Quaderni* n.1-2, Ministero delle Finanze, 1997, 7, il quale affenna che un Paese con uno *stock* del debito pubblico dalle dimensioni abnormi come il nostro ha la necessità di rivedere radicalmente ed in fretta i meccanismi di generazione della spesa e di determinazione dei livelli di entrata. Tale dibattito sul federalismo si è altresì reso indifferibile anche in funzione di talune spinte politiche di stampo tendenzialmente secessionista che, aneorché minoritarie, sono state ritenute degne di attenzione.

⁵⁰⁴ La Commissione era altresì composta, oltre che da Franco Gallo (presidente), da Edoardo Narduzzi (segretario), Stefano Aldovisi, Aurelio Bertozzi, Massimo Bordigon, Carla Borra, Giampiero Brunefio, Enrico Buglione, Guido Carpani, Luigi Cecamore, Gianfranco Cerca, Vieri Ceriani, Caterina Cittadino, Domenico Da Empoli, Bruno De Leo, Nicoletta Emiliani, Umberto Fava, Andrea Fedele, Piero Gastaldo, Luigi Giampaolino, Antonio Giuncato, Giovanni Guerrieri, Girolamo Ielo, Linda Lanzillotta, Fabio Melilli, Franco Osculati, Giuseppe Peleggi, Leonardo Perrone, Giancarlo Pola, Nicolò Pollari, Mario Rey, Gilberto Ricci, Emilio Rosini, Giuseppe Roxas, Marina Sereni, Ennio Spaziani Testa, Riccardo Triglia.

⁵⁰⁵ Su cui si veda quanto delineato nei primi due capitoli del presente lavoro.

⁵⁰⁶ In questa sede ci limitiamo solamente a richiamare due considerazioni di fondo: la prima che vede l'istituzione di un nuovo tributo regionale come consacrazione di una più marcata autonomia tributaria, giacché la mera devoluzione di quote di tributi erariali esprimerebbe la sola libertà di bilancio e costituirebbe perciò, se non un arretramento, certo non un passo avanti; la seconda che presuppone l'introduzione di una nuova imposta regolata, quanto ai suoi aspetti essenziali (soggetti passivi, presupposto e base imponibile) dalla legge statale (quindi con funzione di coordinamento), evitando così

la possibilità di riforma del sistema tributario in considerazione della:

- a) revisione della vigente disciplina del finanziamento di regioni ed enti locali attraverso tributi propri, quote di tributi erariali e trasferimenti statali, abolendo, se del caso, alcuni tributi e istituendone altri nell'ottica dell'efficienza e delle semplificazioni del sistema;
- b) attribuzione di una maggiore potestà di imposizione a tali enti, nel rispetto degli artt. 23 e 119 Cost.;
- c) partecipazione delle regioni e degli enti locali al gettito di determinati tributi erariali;
- d) previsione di un sistema perequativo interregionale che consentisse di tener conto degli squilibri economici e sociali nelle varie aree del Paese;
- e) indicazione dei criteri di coordinamento e delle modalità di assistenza alle regioni e agli enti locali ai fini dell'ottimale gestione dei tributi propri⁵⁰⁷.

Può quindi osservarsi che — in estrema sintesi — i lavori della Commissione Gallo indicavano lo scenario di riferimento, entro cui era possibile collocare le varie ipotesi di federalismo fiscale⁵⁰⁸, nella rivalutazione dei principi autonomistici già contenuti nel testo costituzionale⁵⁰⁹. In questo quadro la Commissione proponeva nuove modalità di finanziamento delle regioni (quindi *a* Costituzione invariata), anche attraverso l'istituzione di un'imposta regionale (Ipar) volta a sostituire taluni tributi preesistenti⁵¹⁰. La Commissione formulava inoltre dei suggerimenti circa i miglioramenti e le semplificazioni da apportare alla disciplina dei tributi locali. Infine indicava alcune proposte in merito alla gestione coordinata dei tributi e, in particolare, alla loro applicazione, riscossione e accertamento, sul presupposto che nessun decentramento era praticabile senza una struttura organizzativa efficiente in grado di attuarlo⁵¹¹.

Deve anzitutto osservarsi che i lavori della Commissione Gallo si ponevano su di una linea di continuità sia rispetto alle conclusioni precedentemente formulate dalla Commissione Giarda⁵¹² (in tema di autonomia tributaria⁵¹³ come pure in tema del nuovo

un'inammissibile frammentazione del sistema tributario che si avrebbe se ciascun livello di governo potesse istituire liberamente qualsiasi tipo di tributo su qualsiasi base imponibile. In tal senso COMMISSIONE GALLO, Capitolo 1, *Lo scenario in cui collocare le proposte*, in *Quaderni*, 1-2, cit., 18-19.

⁵⁰⁷ fr. FORNARI, *Presentazione del Quaderno monotematico sulle proposte e i documenti della Commissione Gallo*, in *Quaderni* n.1-2, Ministero delle Finanze, 1997, 6.

⁵⁰⁸ Di tipo solidaristico e cooperativo.

⁵⁰⁹ Coerentemente con la lettura che di essi è stata data nel presente lavoro.

⁵¹⁰ Quali: Iciap, Ilor, contributi sanitari sulle retribuzioni e tassa sulla salute, tassa sulla concessione governativa per l'attribuzione della partita Iva e imposta sul patrimonio netto delle imprese.

⁵¹¹ Cfr. FORNARI, *Presentazione del Quaderno monotematico sulle proposte e i documenti della Commissione Gallo*, in *Quaderni* n.1-2, Ministero delle Finanze, 1997, 6.

⁵¹² Su cui abbiamo riferito nei paragrafi precedenti.

⁵¹³ Con riferimento a tale aspetto i punti di contatto sono particolarmente evidenti allorché si noti che la Commissione Gallo, analogamente a quanto aveva in precedenza fatto la Commissione Giarda, proponeva che le regioni dovessero giungere a finanziare con entrate proprie (prevalentemente frutto della loro autonomia tributaria) tutte le spese necessarie per far fronte alle loro funzioni normali ed esclusive, dovendosi utilizzare i trasferimenti statali solamente in un funzione perequativa per consentire alle regioni meno ricche l'erogazione di quei servizi definiti "essenziali" non coperti con risorse proprie, compensando così le disuguaglianze territoriali. Cfr. COMMISSIONE GALLO, *Capitolo 1, Lo scenario in cui collocare le proposte*, in *Quaderni*, 1-2, cit., 21-22. Secondo la Commissione Gallo i trasferimenti perequativi dovevano tuttavia essere tali da assicurare agli enti destinatari la possibilità di attuare politiche regionali autonome.

Circa il concetto di essenzialità di certi servizi da finanziare si noti che la stessa Commissione Gallo, riferendosi all'art.54 della legge n.142 del 1990, presupponeva che con la finanza trasferita dovessero essere garantiti (e non già interamente finanziati) i servizi locali indispensabili, mentre con i tributi propri

tributo regionale⁵¹⁴), sia rispetto alle proposte di legge circa la nuova imposta regionale presentate dall'On.Visco negli anni 1987 e 1994⁵¹⁵. Si noti quindi che, come già rilevato, le conclusioni della Commissione Gallo in tema di imposta per l'autonomia regionale (Ipar) risultavano poi trasfuse nella proposta di delega presentata dal Governo (L. 662/1996) avente ad oggetto, tra l'altro, l'introduzione dell'imposta regionale sulle attività produttive (Irep)⁵¹⁶.

Sotto il profilo generale — oltre che da un punto di vista economico — l'istituzione di tale imposta regionale sulla produzione, in aggiunta e separata da altri prelievi locali sulle famiglie, presupponeva — secondo gli studi e le proposte della Commissione Gallo — l'accettazione del c.d. *partnership principle* (o principio di collaborazione)⁵¹⁷,

potessero essere finanziati (oltre che i predetti servizi locali) anche i servizi pubblici non indispensabili, ma ritenuti necessari per lo sviluppo della comunità locale. Il tutto secondo una concezione che vedeva operare la leva tributaria in senso autonomistico, anche allo scopo di qualificare l'attività degli amministratori in grado di apprestare servizi opzionali (e quindi da finanziare con tributi di tipo tendenzialmente commutativo) intesi come nuovi e maggiori rispetto a quelli indispensabili. In tal senso COMMISSIONE GALLO, *Capitolo 1, Lo scenario in cui collocare le proposte*, in *Quaderni*, 1-2, cit., 22-23, ove espressamente si considera l'autonomia tributaria come funzionale a quella politica, in modo tale che ogni incremento del potere di imposizione ridondi il più possibile, quanto meno per gli enti locali, in espansione dell'autonomia finanziaria (e quindi di quella politica) di questi. Di tal guisa collegandosi ogni variazione della pressione fiscale alle libere scelte degli amministratori locali su cui il corpo elettorale è chiamato a dare il suo giudizio attraverso il voto.

⁵¹⁴ Con particolare riferimento a quest'ultima tematica si noti che gli studi della Commissione Gallo., in tema d'imposta regionale sulle attività produttive muovono proprio dall'ipotesi d'imposta (Traep) ipotizzata dalla Commissione Giarda.

⁵¹⁵ Su cui, pure, abbiamo riferito nei paragrafi precedenti.

In particolare, secondo il promotore dei suddetti progetti di legge, "il decentramento fiscale deve basarsi sull'autonomia tributaria, che implica almeno la facoltà di determinare entro certi limiti il livello delle entrate proprie e, di conseguenza, la fissazione del vincolo di bilancio. Solo questo introduce — poi — un principio di responsabilità e consente, al margine, autonome politiche di bilancio. Per questo nella nostra proposta non sono state avanzate formule di compartecipazione a tributi erariali". Così VISCO, *Prefazione al Quaderno monotematico sulle proposte e i documenti della Commissione Gallo*, in *Quaderni* o. 1-2, Ministero delle Finanze, 1997, 8.

Più in particolare, per quanto attiene al presupposto della nuova imposta oggetto del nostro studio (il valore aggiunto prodotto), giova osservare che la dottrina da ultimo citata ha ritenuto di sottolineare che sarebbe quindi preferibile — a parità di altre condizioni — affidare alle regioni un'imposta sui consumi piuttosto che un'imposta sui redditi o sui prodotti. Tuttavia questa è però impraticabile per i vincoli posti dall'Unione Europea", per questo si è proposta l'introduzione di un'imposta regionale sul valore aggiunto prodotto dalle organizzazioni che — a loro volta — producono beni e servizi, indipendentemente dal fatto che essi siano destinati o meno alla vendita. cfr. VISCO, *Prefazione al Quaderno monotematico*, cit., 8-9.

⁵¹⁶ Difatti, com'è stato rilevato, "le due imposte — Ipar e Irep —, a meno della denominazione, hanno quindi tutto in comune", così GUERRIERI, *Introduzione al Quaderno monotematico sulle proposte e i documenti della Commissione Gallo*, in *Quaderni* n.1-2, Ministero delle Finanze, 1997, 11. Deve in ogni caso precisarsi che, nella relazione della commissione Gallo, sono presentate alcune varianti (Otto ipotesi) differenziate in relazione . alla soppressione o meno dell'imposta sul patrimonio netto e dei contributi sanitari e all'introduzione o meno di un'addizionale Irpef, mentre le disposizioni contenute nella proposta di legge delega prevedono la soppressione dell'imposta sul patrimonio netto, dei contributi sanitari e l'introduzione dell'addizionale Irpef (sebbene quest'ultima inferiore a quanto ipotizzato dalla Commissione). Cfr. GUERRIERI, *introduzione al Quaderno Inonotematico*, cit., 11, il quale mette in luce l'ulteriore differenza consistente nell'aver il Governo ' proposto una contestuale revisione dell'Irpef e ciò, essenzialmente, per non gravare ulteriormente i soggetti passivi della nuova imposta regionale, e in particolare quelli che non erano soggetti all'Ilor, anche tenuto conto dell'addizionale regionale Irpef.

⁵¹⁷ È evidente l'interrelazione tra il principio di collaborazione e il principio del beneficio. Quest'ultimo, come d'altronde il primo, tende quindi a riferirsi al miglioramento della redditività corrente delle imprese, ovvero all'accresciuto valore dei cespiti patrimoniali. di queste in conseguenza dell'esistenza di servizi locali. Così COMMISSIONE GALLO, *Proposte e documenti, Appendice*, in *Quaderni* n.1-2, Ministero delle Finanze, 1997, 166, ove il principio del beneficio viene contrapposto a quello della capacità

il quale a sua volta presupponeva una stretta interazione tra il mondo della produzione e le comunità locali, compresi i loro organi di autogoverno. Più precisamente, secondo tale principio⁵¹⁸, le imprese — sulle quali sarebbe dovuto gravare il nuovo tributo — “tengono conto e si avvantaggiano non solo dell’adeguatezza strutturale dei luoghi, delle caratteristiche ambientali e della qualità e quantità dei servizi reali, ma anche della natura dei servizi educativi, ricreazionali, sanitari e di benessere offerti ai lavoratori e alle loro famiglie”⁵¹⁹. Ancora con riferimento ai profili generali della nuova imposta regionale⁵²⁰ — sempre sotto un profilo economico e come già ci osservato analogamente alle ipotesi di tributo in precedenza formulate⁵²¹ — l’Ipar si incentrava su di una base imponibile costituita dal valore aggiunto economico⁵²², al netto degli ammortamenti, di ciascuna organizzazione produttiva di beni e servizi⁵²³. Per cui, in via

contributiva che, viceversa, tende ad essere incentrato sulla nozione di reddito: nel caso dell’impresa alquanto “ambigua e fonte di potenziali distorsioni e inefficienza”.

⁵¹⁸ Assunto a base delle esperienze tedesca, francese e britannica, rispettivamente i in tema di *Gewerbesteuer*, *Taxe professionnelle* e *Council taz*. In particolare la stessa Commissione ha cura di precisare che la prima variante ipotizzata di imposta regionale sulla produzione si limita a tradurre il modello francese nel nostro ordinamento.

⁵¹⁹ Così COMMISSIONE GALLO, *La finanza regionale*, in *Quaderni*, 1-2, *cit.*, 30, ove è rilevata la somiglianza di tale impostazione con le teorie devitiane sul settore pubblico come fattore di produzione ed altresì con il principio del beneficio. In ogni caso la Commissione ritiene altresì che la “specializzazione del prelievo sulle imprese — è giustificata — per, offrire a queste maggior titolo per richiedere prestazioni pubbliche a miglior supporto della produzione e dei produttori, in una prospettiva dinamica dell’efficienza economica”, così COMMISSIONE GALLO, *La finanza regionale*, in *Quaderni*, 1-2, *cit.*, 30.

⁵²⁰ Si ritiene di precisare che la Commissione ha incentrato i suoi studi su di un tributo regionale, piuttosto che comunale e provinciale, sia perché la nostra Costituzione prevede in ogni caso un’autonomia impositiva in favore delle regioni, ma anche perché un’imposta locale da applicarsi ai livelli inferiori di governo avrebbe — con tutta probabilità — dato luogo ad un decentramento troppo capillare, con i conseguenti rischi di disorganicità ed armonia del sistema. In tal senso, COMMISSIONE GALLO, *Capitolo 1, Lo scenario in cui collocare le proposte*, in *Quaderni*, 1-2, *cit.*, 23.

⁵²¹ Ci si riferisce sia ai risultati della Commissione Giarda sia ai progetti di legge presentati dall’On.VISCO.

⁵²² Secondo i calcoli della Commissione Gallo particolarmente ampia: pari a circa unmilioneeduecentomila miliardi di lire, per cui ogni punto dell’aliquota dovrebbe corrispondere ad un gettito di circa dodicimila miliardi. A tal proposito si osservi che l’ampiezza della base imponibile consente l’adozione di aliquote nominali relativamente modeste, di tal guisa rendendo “psicologicamente” meno conveniente il ricorso a comportamenti di natura evasiva.

Si noti inoltre, che — sempre secondo la Commissione Gallo — l’ampiezza della base imponibile economica (comprendente salari, stipendi e qualche indice di reddito e/o di patrimonio reale finanziario) è opportuna (oltre che per rendere partecipi gli enti locali degli andamenti di fondo dell’economia) soprattutto al fine di evitare l’instabilità del gettito dovuto alla congiunturale fluttuazione delle basi imponibili fondate su indicatori esclusivamente reddituali, COMMISSIONE GALLO, *Proposte e documenti*, in *Quaderni* o. 1-2, Ministero delle Finanze, 1997, 30-31.

⁵²³ La base imponibile — da un punto di vista economico — è stata qualificata come di facile definizione, tuttavia — da un punto di vista tributario — essa richiede che si tengano in considerazione i diversi regimi fiscali e contabili richiesti per le varie tipologie di soggetti pdssivi; Così VISCO, *Prefazione al Quaderno monotematico sulle proposte e i documenti della Commissione Gallo*, in *Quaderni* h. 1-2, Ministero delle Finanze, 1997, 9, il quale sembra in questa fase sottovalutare (non facendone menzione) la problematica della costruzione di una base imponibile ai fini del tributo differente da quella prevista ai fini delle imposte sui redditi, per effetto della indeducibilità ai fini del tributo regionale di alcune voci invece deducibili ai fini delle imposte sui redditi, implicando così la introduzione di un “triplo binario”, ma su tali tematiche ci soffermeremo oltre, limitandoci per ora ad osservare che nelle intenzioni della Commissione Gallo i tributi propri (e quindi anche il nuovo tributo regionale sul valore aggiunto) devono essere, comunque, di facile applicazione ed accertamento (ciò soprattutto negli interessi degli enti chiamati a gestire il tributo) e le loro basi imponibili, per quanto possibile, devono essere costruite con riferimento a quelle già note dei tributi erariali, così COMMISSIONE GALLO, *Proposte e documenti*, in

di prima approssimazione, deve fin da ora osservarsi che l'imposta sul valore aggiunto della produzione oggetto di studio si differenzia quindi dalla ordinaria imposta sul valore aggiunto che invece grava (solo) sui consumi⁵²⁴.

Deve altresì precisarsi che anche le proposte riguardanti la nuova imposta formulate dalla Commissione Gallo suscitarono un vivace dibattito⁵²⁵. In ogni caso è bene fin da ora segnalare che — secondo gli estensori del progetto di legge delega — la nuova imposta avrebbe consentito il raggiungimento dei seguenti obiettivi:

a) avvio del decentramento fiscale⁵²⁶;

b) diminuzione del costo del lavoro e maggiore neutralità a regime in ordine alla scelta dei fattori della produzione⁵²⁷;

c) diminuzione del vantaggio all'indebitamento e maggiore neutralità a regime del sistema tributario in ordine alla scelta dei mezzi di finanziamento degli investimenti⁵²⁸;

Quaderni n.1-2, Ministero delle Finanze, 1997, 23. Ma relativamente a tale profilo sembra proprio che le aspettative della Commissione siano state deluse dal legislatore delegato.

⁵²⁴ Di tal guisa — secondo la Commissione — evitando di porsi in contrasto con la normativa comunitaria che consente un solo tributo sui consumi (l'Iva). Difatti l'imposta in esame non tiene conto della destinazione del prodotto (al consumo, agli investimenti, alle esportazioni) ma lo tassa nella sua interezza, così COMMISSIONE GALLO, *Proposte e documenti*, cit., 3 1-32, ove appunto l'accurata dimostrazione della differenza tra l'imposta sul valore aggiunto della produzione (o imposta reale sul "reddito netto"), assimilabile quindi alle imposte dirette, e l'Iva, tributo certamente del tipo indiretto. Di contrario avviso, sull'argomento specifico, si veda per tutti FALSITTA, *Nuove riflessioni in tema di Irap*, in *Boll. trib.* 1998, 485 Ss.; Io., *La sentenza della Consulta sull'Irap e l'insostenibile iniquità di un tributo mal fatto*, in *Il fisco*, 2001, 8725.

⁵²⁵ La nuova imposta — nell'opinione comune a coloro che in quel tempo si occuparono della tematica dell'ampliamento dell'autonomia tributaria delle regioni — doveva rispondere ai seguenti requisiti: a) significatività del gettito; b) manovrabilità dei parametri d'imposta; c) inamovibilità (relativa) dell'imponibile; d) non esportabilità dell'onere tributario posto a carico del contribuente; e) percepibilità soggettiva dell'onere tributario; f) percepibilità oggettiva dell'onere tributario; g) corrispondenza dell'imposta con le funzioni svolte a livello locale. Su cui, *amplius*, COMMISSIONE GALLO, *Proposte e documenti*, cit., 154.

⁵²⁶ L'aumento del grado di autonomia finanziaria — in base agli studi fatti risulterebbe infatti dovuto per effetto dell'attribuzione alle regioni di un nuovo strumento impositivo che, anche se modulabile quanto alle aliquote all'interno di una forchetta predefinita, rappresenterebbe comunque un passo in avanti rispetto al sistema di finanziamento previgente (ove ad esempio i contributi sanitari, proprio in quanto destinati vincolativamente a finanziare la spesa sanitaria regionale, non erano suscettibili di essere manovrati dalle regioni).

Tale aumento del grado dell'autonomia finanziaria delle regioni risulterebbe, infatti, pari alla differenza tra il gettito della nuova imposta, al netto della quota da versare allo Stato e agli enti locali, e quanto assicurato dai contributi sanitari inclusivi della tassa sulla salumi precedentemente raccolti.

⁵²⁷ E' forse questo che — come si vedrà meglio in seguito — rappresenta uno degli aspetti più controversi dell'Irap. In ogni modo, secondo i fautori di quest'impostazione, mentre il livello dei contributi sanitari gravava sul costo del lavoro, con l'abolizione dei contributi stessi (anche se controbilanciata da una nuova imposta) detto costo avrebbe dovuto diminuire per l'economia nel suo insieme. Per la dimostrazione di tale assunto rinviamo comunque ai lavori della Commissione Gallo, in particolare si vedano alle considerazioni svolte da COMMISSIONE GALLO, *La finanza regionale*, cit., 37-38 circa la riduzione del cuneo fiscale per opera del nuovo tributo.

Sempre in tema di impatto sui fattori della produzione si noti che — secondo la Commissione Gallo — in un'epoca in cui la ricchezza tassabile è sempre più mobile quanto non volatile, risulta quanto mai opportuno prevedere una forma di tassazione "a monte", più vicino cioè a dove la ricchezza si forma, secondo una logica che presuppone l'evoluzione della tassazione dalle persone alle fonti della ricchezza; inoltre una base imponibile ampia e aliquote basse limitano le possibilità che il fattore fiscale possa costituire un fattore di distorsione nell'allocatione dei fattori di produzione, cfr. COMMISSIONE GALLO, *La finanza regionale*, in *Quaderni*, 1-2, cit., 37.

⁵²⁸ Per effetto dell'ineducibilità dalla base imponibile degli interessi passivi, cfr. COMMISSIONE GALLO, *La finanza regionale*, in *Quaderni*, 1-2, cit., 38. Tuttavia — come rilevato dai detrattori

d) semplificazione del sistema⁵²⁹ e invarianza del gettito complessivo⁵³⁰.

6. IPAR:lineamenti generali.

Come già rilevato dalla Commissione Gallo, l'idea di tassare il valore aggiunto delle imprese risultava ben nota alla letteratura economica e agli studi, sia esteri⁵³¹ che italiani⁵³², i quali si erano spesso concentrati sull'ipotesi di imposta sul valore aggiunto della produzione anche quale forma di finanziamento del servizio sanitario⁵³³.

dell'imposta — ciò avrebbe nel breve termine un effetto particolarmente penalizzante per le imprese finanziariamente più deboli, caratterizzate da un elevato indice di indebitamento.

Si noti poi come la Commissione Gallo abbia, senza mezzi termini, parlato di funzione genericamente "anti-elusiva" ed "anti-erosiva" della nuova imposta data la scarsa influenzabilità della base imponibile da quelle valutazioni soggette ad elementi di arbitrarietà che, appunto, caratterizzano la determinazione dell'utile ai fini delle imposte sui redditi (il riferimento è alla inclusione nella base imponibile delle spese per il personale e degli interessi passivi), in guisa tale da rendere assai improbabile e poco frequente l'eventualità di un debito d'imposta nullo (o di un credito), in tal senso COMMISSIONE GALLO, *La finanza regionale*, in *Quaderni*, 1-2, cit., 43.

⁵²⁹ Dovuta alla sostituzione di sei tributi con un unico tributo.

Inoltre, secondo la Commissione, il percorso verso il decentramento e l'autonomia avrebbe riflessi positivi anche sul sistema tributario in generale che, "in grave crisi di efficienza anche a causa del suo centralismo, — risulta — ancora ricco di potenzialità nelle sue imposte chiave"; Così, COMMISSIONE GALLO, *Capitolo I, Lo scenario in cui collocare le proposte*, in *Quaderni*, 1-2, cit., 18; 41.

⁵³⁰ Quest'ultima indotta alla stregua di un vincolo esterno: infatti, gli studi della Commissione Gallo presuppongono un progetto di federalismo da attuare senza traumi istituzionali, a Costituzione e pressione fiscale invariate, improntato ai principi dell'autonomia politica della solidarietà e della sussidiarietà. Riconosce come il principio di sussidiarietà possa ritenersi compreso nel portato dell'art.5 Cost. anche SACCHETTO, *Il diritto comunitario e l'ordinamento tributario italiano*, cit., 40.

⁵³¹ Si vedano sul punto i fondamentali contributi di ADAMS, COLM, STUDENSKI citati nelle proposte della Commissione, ove — con particolare riferimento all'ultimo dei tre Autori ora citati — è messo in evidenza il ruolo dello Stato come produttore di beni pubblici indivisibili necessari per il funzionamento del mercato, da cui la giustificazione del tributo in base al principio del beneficio, cfr. COMMISSIONE GALLO, *La finanza regionale*, in *Quaderni*, 1-2, cit., 33 ss.. Per quanto attiene alle esperienze o comunque agli studi ed alle proposte d'introduzione di imposte sul valore aggiunto della produzione del tipo reddito si vedano altresì: il Rapporto Meade (1978) sulla riforma del sistema fiscale del Regno Unito; gli studi della Commissione Margo in Sudafrica (1987); le proposte formulate da Wetzler (1979) negli USA e da Frank (1976) in Belgio, piuttosto che quelle di De Neubourg-Caspers (1982) nei Paesi Bassi, anch'esse citate in COMMISSIONE GALLO, *La finanza regionale*, in *Quaderni*, 1-2, cit., 33.

⁵³² Ove il richiamo è ai contributi di SARACENO, FORTE, DI MAJO e VISCO, poi oggetto di simulazioni quantitative. Per i relativi riferimenti si veda quindi COMMISSIONE GALLO, *La finanza regionale*, in *Quaderni*, 1-2, cit., 34.

⁵³³ Con particolare riferimento alle modalità di finanziamento del servizio sanitario nazionale si noti che la Commissione Gallo distingue le attività del servizio sanitario nazionale in due gruppi. Nel primo vi sarebbero ricompresi i "grandi rischi" che meritano copertura da parte dell'intera collettività (es. ricoveri ospedalieri, igiene e sanità pubblica, ricerca scientifica, formazione ecc.), nel secondo vi sarebbero invece comprese quelle prestazioni complementari che possono essere fatte gravare sugli utenti effettivi, chiamati quindi a partecipare direttamente alla spesa (es. *tickets* sanitari, accertamenti diagnostici, cure termali, ecc.); ebbene secondo la Commissione Gallo le prestazioni del primo tipo dovrebbero essere finanziate con prelievi fondati sul principio della capacità contributiva (maggiormente rispondente ai criteri solidaristici), mentre quelle del secondo tipo ben potrebbero essere finanziate con prelievi collocati direttamente in capo al singolo utente in base al criterio del beneficio. Per cui, proprio in conformità a questa logica, la Commissione suggerisce un tipo di finanziamento della spesa sanitaria di tipo misto: incentrato vale a dire sia sull'addizionale Irpef (tributo di tipo contributivo teso a finanziare le prestazioni del primo tipo), sia sull'Ipap (tributo tendenzialmente commutativo teso a finanziare le prestazioni del secondo tipo). In quest'ottica quindi l'Ipap sarebbe diretta a finanziare (solamente) una parte della spesa sanitaria (mentre la restante parte sarebbe da finanziarsi a carico dello Stato), per il resto il gettito della

Sempre in termini abbastanza generali con riferimento agli elementi qualificanti del tributo, si sa che l'Ipar si basava sul presupposto che l'esercizio di un'attività produttiva organizzata, da un lato, trae benefici dai servizi pubblici locali e crea costi per la collettività⁵³⁴, mentre dall'altro manifesta un'autonoma capacità contributiva⁵³⁵. Essa era dunque prevista a carico, indistintamente, di tutti quei soggetti esercenti una qualche attività produttiva, in qualunque settore economico o con ogni tipo di organizzazione giuridico- produttiva⁵³⁶.

La base imponibile, come già altre volte rilevato, era composta dal valore aggiunto prodotto (del tipo "reddito netto"), calcolato per sottrazione prendendo a base talune voci del conto economico civilistico, e comprendeva salari e stipendi, gli utili dell'impresa, le spese, gli interessi, dividendi e canoni pagati al netto di quelli ricevuti. Dalla base imponibile dell'Ipar erano esclusi gli ammortamenti. La Commissione Gallo, anche sulla scorta delle osservazioni pratiche effettuate con riferimento alle ipotesi formulate dalla Commissione Giarda in tema di ripartizione del gettito relativamente alle attività localizzate in più regioni⁵³⁷, proponeva poi di ripartire la base imponibile in virtù di una suddivisione territoriale.

Per quanto attiene all'aliquota la Commissione Gallo, in considerazione della vastità della base imponibile, ipotizzava un tasso contenuto tra l'1,5% e il 4,5%, in funzione dei

nuova imposta dovrebbe invece essere diretto ad alimentare la finanza regionale nel suo complesso, in una prospettiva di sempre maggiore autonomia degli enti locali (di tal guisa non assumendo il ruolo di tributo di scopo, bensì di tributo volto al finanziamento dell'autonomia regionale). Cfr. COMMISSIONE GALLO, *La finanza regionale*, in *Quaderni*, 1-2, cit., 38-39.

La spesa sanitaria — secondo la Commissione Gallo — ben potrebbe essere in parte, posta a carico non degli individui singolarmente ma delle attività produttive anche perché queste, direttamente o indirettamente, sembrano fruirla: sia perché ad esempio pongono a carico della collettività le spese per infortuni, sia perché possono giovare di una forza lavoro in buone condizioni psico-fisiche. In tal senso COMMISSIONE GALLO, *La finanza regionale*, in *Quaderni*, 1-2, cit., 39.

⁵³⁴ Ad esempio in termini d'inquinamento prodotto, in altre parole di distruzione di risorse ambientali a disposizione della collettività. - In generale, sulla tematica della tassazione ambientale si vedano: OSCULATI, *La tassazione ambientale*, Padova, 1979, *passim*; PERRONE CAPANO, *L'imposizione e l'ambiente*, in AMATUCCI, (dir.), *Trattato di diritto tributario*, cit., vol I, 459 ss.; PICCIAREDDA, SELICATO, *I tributi e l'ambiente. Profili ricostruttivi*, Milano, 1996; MARCHETTI, *La tassazione ambientale*, Roma, 1995, *passim*; GALLO, MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rass. trib.*, 1999, 127, 115 ss., ove questi ultimi classificano i tributi ambientali, o meglio i tributi con funzione ambientale, tra i tributi di scopo, nel senso che essi perseguono anche finalità extrafiscali di tutela dell'ambiente (*Ibid.*, 118). Per la dottrina tributaria straniera si veda, in particolare, ROSEMBUJ, *La proteccion y la conservacion del medio ambiente en el derecho tributario*, Madrid, 1996.

⁵³⁵ Sul ruolo del principio del beneficio nei tributi ambientali ricostruiti come di tipo contributivo si veda GALLO, MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, cit., 136 ss. i quali considerano distorsiva e riduttiva una ricostruzione dei tributi a matrice ambientale come commutativi, difatti una ricostruzione in termini di commutatività rischierebbe di incentivare l'inquinamento ambientale, o almeno di legittimarlo e, inoltre, tutelerebbe solo dai danni per i quali sia istituito un servizio di risanamento, limitando rischiosamente la funzione di disincentivo solamente a taluni danni ambientali e non solo ai più subdoli. Così GALLO, MARCHETTI, *op. ult. cit.*, 137. Secondo tale dottrina, infatti, il prelievo con finalità ambientali non dovrebbe avere funzione meramente di risanamento dei danni ambientali, ma dovrebbe avere funzione di prevenzione del deterioramento dell'ambiente. In senso critico con riferimento alla logica indennitaria si veda altresì FICARI, *Prime note sull'autonomia tributaria delle Regioni a Statuto speciale*, cit., 1300.

⁵³⁶ A quest'ultimo riguardo si noti che la recente sentenza n.156/2001 della Corte Costituzionale sembra fare riferimento al requisito dell'organizzazione produttiva in termini materiali e non già giuridici, come invece sembra fare la Commissione Gallo, così COMMISSIONE GALLO, *La finanza regionale*, in *Quaderni*, 1-2, cit., 36.

⁵³⁷ Vedasi *retro* par. 4 del presente capitolo.

tributi da abolire e del relativo gettito da compensare. Sempre secondo la Commissione, per una maggiore neutralità, sarebbero dovute essere valutate differenziazioni di aliquota in relazione alle varie categorie di soggetti passivi, salvo casi eccezionali⁵³⁸. Si noti poi che la stessa Commissione suggeriva di disporre ineducibilità del tributo dalle imposte dirette erariali, non tanto per motivi di principio, quanto per “motivi di semplicità amministrativa e di chiarezza nei rapporti finanziari tra lo Stato e le regioni”⁵³⁹. Si noti altresì che – in quanto imposta di tipo reale – la Commissione tendeva ad escludere la possibilità del riporto a nuovo delle perdite di esercizio ai fini Ipar⁵⁴⁰.

Nelle proposte della Commissione Gallo, qualora l’Ipar fosse andata a sostituire l’Iciap, avrebbe dovuto prevedersi l’attribuzione di una quota del gettito della nuova imposta ai comuni (quale compartecipazione ovvero sotto forma di addizionale).

Sotto il profilo applicativo, la Commissione Gallo presupponeva una certa semplicità e sopportabilità dei relativi costi amministrativi, sia per i contribuenti, sia per il Fisco e ciò anche in vista del decentramento della gestione del tributo su base locale⁵⁴¹.

7. Caratteri strutturali dell’Ipar.

Brevemente, qui si accenna solo in via generale alla elencazione degli elementi strutturali dell’Ipar secondo il punto di vista espresso dalla Commissione Gallo. Tale operazione pare senz’altro opportuna in quanto, essendo l’Irap figlia diretta dell’Ipar, molte delle censure mosse alla prima imposta risultano essere già state esaminate dalla Commissione per quanto attiene alla seconda: e sembra dunque utile darne contezza⁵⁴². Quanto agli elementi strutturali dell’imposta — conformemente alla manualistica tradizionale si può ritenere questi essere: il presupposto d’imposta; i soggetti passivi; la base imponibile; e l’aliquota⁵⁴³.

Sarebbe stato opportuno procedere ad una descrizione, seppur fugace degli stessi, ma in

⁵³⁸ Tra cui — secondo la Commissione doveva essere considerato il comparto della pubblica amministrazione così COMMISSIONE GALLO, *La finanza regionale* in *Quaderni* 1-2, *cit.*, 36.

⁵³⁹ COMMISSIONE GALLO, *La finanza regionale* in *Quaderni* 1-2, *cit.*, 36. Con riferimento a tale aspetto accese si sono levate le critiche riguardo all’ineducibilità dell’Irap, critiche alle quali la Consulta non ha potuto dare risposta posto che il giudizio a *quo* era relativo al rimborso dell’Irap e non dell’imposta personale erariale (Irppef o Irpeg) dalla cui base imponibile si ritiene l’Irap debba essere dedotta, cfr. Corte cost., sent. n.156/2001.

⁵⁴⁰ E ciò anche in considerazione del fatto che dati i criteri di detenzione della base imponibile — la formazione di crediti d’imposta dovrebbe essere circoscritta a casi sporadici quanto non eccezionali, così COMMISSIONE GALLO, *La finanza regionale* in *Quaderni*, 1-2, *cit.*, 36.

⁵⁴¹ Ciò anche in considerazione dei tributi di cui s’ipotizzava la soppressione. In ogni caso la semplificazione proposta dalla Commissione dipende soprattutto dalla riunione degli annuali “appuntamenti fiscali”, già di per sé notevoli ai fini dei tributi erariali, nonché dalla unificazione della modulistica.

⁵⁴² Si noti poi che molti degli spunti delineati dalla Commissione sembrano essere tenuti presenti nelle argomentazioni svolte dalla Corte costituzionale nel recente giudizio di verifica della legittimità dell’Irap (come ad esempio in tema di rivalsa).

⁵⁴³ Quest’ultima non da tutti è considerata elemento indefettibile al fine di identificare i componenti essenziali del tributo, giacché essa — a certe condizioni — può essere disciplinata anche non con legge (si vedano ad esempio — nell’ambito del reddito d’impresa e i coefficienti d’ammortamento: fissati con decreto ministeriale; oppure si pensi al fatto che la legge può limitarsi ad individuare una “forchetta” di aliquote entro la quale la fonte normativa subprimaria può intervenire concretamente fissando puntualmente l’aliquota, come avviene ad esempio in tema di Ici).

questa sede pare più opportuno proseguire con la illustrazione della fonte legislativa istitutiva di quella che sarà qualificata come Irap.

8. La legge delega 23 dicembre 1996, n.662.

Come si è potuto riscontrare nel corso del capitolo che precede, la proposta di tributo regionale sul valore aggiunto della produzione formulata dalla Commissione Gallo senza dubbio rappresenta l'ipotesi di studio più completa ed approfondita sul tema, tant'è che essa è stata poi fatta propria dal Parlamento italiano che ne ha tratto ampio spunto per la formulazione della legge di delega 662 del 1996⁵⁴⁴.

Difatti proprio con l'art.3, commi 143 e 144, della L. 23 dicembre 1996, n.662, il Parlamento ha delegato il Governo ad emanare uno o più decreti legislativi contenenti disposizioni volte al fine di semplificare e razionalizzare gli adempimenti dei contribuenti⁵⁴⁵, ridurre il costo del lavoro⁵⁴⁶ e il prelievo complessivo che grava sui redditi di lavoro autonomo e di impresa minore⁵⁴⁷, il tutto nel rispetto dei principi costituzionali del concorso alle spese pubbliche in ragione della capacità contributiva⁵⁴⁸ e dell'autonomia politica e finanziaria degli enti territoriali. Più dettagliatamente, a tal fine, il Parlamento ha quindi — attraverso le disposizioni sopra citate — delegato il Governo ad istituire un nuovo tributo regionale gravante sulle attività produttive, da (gradualmente) introdurre in sostituzione: dei contributi per il servizio sanitario

⁵⁴⁴ D'altronde proprio questo era il compito della Commissione Gallo.

⁵⁴⁵ Anche per *effetto* della riduzione di alcuni adempimenti connessi alla soppressione di taluni tributi. Con particolare riferimento alla tematica della razionalizzazione del sistema impositivo, questa potrebbe essere ritenuta raggiunta attraverso la riduzione di talune distorsioni dipendenti da scelte economiche dovute a ragioni fiscali (come ad esempio la propensione alla sottocapitalizzazione e quindi all'indebitamento: in prospettiva meno conveniente per effetto della ineducibilità dalla base imponibile degli interessi passivi).

⁵⁴⁶ Principalmente per opera dell'abolizione dei contributi sanitari, il cui gettito avrebbe comunque dovuto essere assicurato dal nuovo tributo regionale.

⁵⁴⁷ Sulla tematica della riduzione del carico fiscale sui redditi di lavoro autonomo e d'impresa minore quale criterio direttivo della legge di delega ci si soffermò meglio più avanti, ci si limita sin da ora ad osservare che il nuovo tributo, non prevedendo una modulazione delle aliquote in favore di quei soggetti (ad esempio lavoratori autonomi e piccoli imprenditori) che non erano tenuti al versamento dell'Ilor, come pure dell'imposta sul patrimonio detto delle imprese (abolite entrambe per effetto dell'introduzione dell'Irap), sembra aver gravato questi di maggiori oneri tributari rispetto al sistema previgente. Concorde sul punto SCHIAVOLIN, *L'imposta regionale sulle attività produttive*, in AA.VV., MICCINESI (cur.), *Commento agli interventi di riforma*, cit., 767, il quale rileva altresì come per effetto di tale nuovo tributo sia venuta meno una qualche forma di discriminazione qualitativa, prima operante (vigente l'Ilor), tra redditi derivanti da capitale e redditi derivanti da lavoro.

Poiché il nuovo tributo è introdotto con il vincolo della parità di gettito, per contribuenti che risentono di un aggravio di imposizione ve ne sono altri che probabilmente beneficiano di un alleggerimento (come ad esempio quei soggetti precedentemente assoggettati ad Ilor e ai contributi sanitari se caratterizzati da un alto reddito), dato che l'aliquota nominale Irap è inferiore sia a quella dell'Ilor che a quella dei contributi sanitari, dfr. SCHIAVOLIN, *op. ult. cit.*, 768, così come pure i possessori dei redditi di capitale e divesi che erano assoggettati ad Ilor e non risultano soggetti passivi Irap (in quanto non titolari dell'esercizio di un'attività imprenditoriale organizzata), cfr. BAGGIO, *Profili di irrazionalità d' illegittimità costituzionale dell'imposta regionale sulle attività produttive*, in *Riv. dir.trib.* 1997, I, 641 ss..

⁵⁴⁸ Il riferimento al rispetto del principio della capacità contributiva sembra lasciar supporre che — nell'opinione del legislatore delegante — il principio del beneficio che caratterizza la *ratio* del nuovo tributo possa considerarsi non incompatibile con il precetto costituzionale di cui all'art.53.

nazionale⁵⁴⁹; dell'Ilor; dell'Iciap; della tassa di concessione governativa sulla partita Iva; dell'imposta sul patrimonio netto delle imprese⁵⁵⁰. Da notare che il comma 144 dell'art.3 della predetta L. 662/1996 — nel solco delle conclusioni formulate dalla Commissione Gallo — espressamente prevede:

- a) l'affermazione del carattere reale dell'imposta⁵⁵¹;
- b) l'applicazione del tributo in relazione all'esercizio di attività organizzate per la produzione di beni o servizi e nei confronti degli imprenditori individuali, delle società, degli enti commerciali e non commerciali, degli esercenti arti e professioni, dello Stato e delle altre amministrazioni pubbliche⁵⁵²;
- c) la determinazione della base imponibile in funzione del valore aggiunto prodotto nel territorio regionale così come risultante dal bilancio, con le eventuali variazioni previste per le imposte erariali sui redditi⁵⁵³;
- d) la ripartizione della base imponibile tra regioni — nel caso di soggetti passivi che svolgono attività in più stabilimenti e uffici ubicati in territori regionali diversi — in funzione del costo del personale dipendente operante presso i vari stabilimenti e uffici;
- e) la fissazione dell'aliquota base dell'imposta in misura tal da rendere (su base aggregata) il gettito del nuovo tributo complessivamente equivalente a quello dei tributi e contributi soppressi: dunque in misura compresa tra il 3,5% e il 4,5%, con attribuzione alle regioni del potere di variare l'aliquota fino ad un massimo di un punto percentuale;
- f) la possibilità di prevedere differenziazioni di aliquota e di basi imponibili per settori di attività⁵⁵⁴ ovvero per categorie di soggetti passivi⁵⁵⁵, ovvero anche su base territoriale con riferimento alle aree c.d. depresse;
- g) la possibilità di prevedere agevolazioni per soggetti che intraprendono nuove attività produttive;

⁵⁴⁹ Attraverso l'Irap si è quindi proceduto a trasferire sulla fiscalità generale il finanziamento della spesa sanitaria così come peraltro vagheggiato dalla Corte Costituzionale (Corte cost., 3 dicembre 1987, n.431, in *Giur. cost.*, 1987, I, 2914).

⁵⁵⁰ Il comma 143 dell'art.3 della L. 662 del 1996 prevedeva altresì l'istituzione di una addizionale regionale Irpef compresa tra lo 0,5% e l'1%; così come pure la revisione della curva delle aliquote Irpef (*rectius*: degli scaglioni) e delle detrazioni d'imposta. Infine la predetta norma prevedeva la possibilità per le regioni di non applicare le tasse sulle concessioni regionali, così come pure la revisione della disciplina degli altri tributi locali.

⁵⁵¹ Tale esplicita affermazione — che come vedremo meglio in seguito è pure donntuta nell'art.I del D.Lgs. 446/1997 —sembra palesare la preoccupazione del legislatore che la nuova imposta sia considerata di carattere personale, con ciò potendosi mettere in discussione la costruzione proposta poiché incentrata sulla tassazione dell'organizzazione produttiva in quanto tale, cioè in quanto autonomamente intesa rispetto alla persona dell'imprenditore che la esercita e, per questa via, in qualche modo prescindente dal principio della capacità contributiva tradizionalmente inteso.

⁵⁵² Sul punto è possibile osservare che il carattere reale dell'imposta è desumibile, non tanto dalle affermazioni di principio, quanto dal presupposto d'imposta che ha riguardo all'organizzazione d'impresa, a prescindere dunque dal fatto che questa sia esercitata da un soggetto passivo dotato della qualifica di imprenditore commerciale (a titolo principale) o, meno.

⁵⁵³ Per le imprese non obbligate alla redazione del bilancio la base imponibile è costruita sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazioni fiscali. La medesima norma di delega prevede altresì differenti modalità di calcolo della base imponibile sia per quanto attiene le imprese creditizie e finanziarie, sia per quanto attiene le imprese assicurative, come pure per quanto attiene i produttori agricoli, gli esercenti arti e professioni, gli enti non commerciali lo Stato le altre amministrazioni pubbliche.

⁵⁵⁴ Es. banche e assicurazioni.

⁵⁵⁵ Es. Stato e, più in generale, soggetti (sia pubblici che privati) non esercenti attività commerciali, per i quali l'imponibile è invece costituito dalle retribuzioni da essi corrisposte. Seppur in questo caso il tributo non sembra colpire gli interessi passivi conformemente: SCHIAVOLIN, *L'imposta regionale sulle attività produttive*, cit., 765.

- h)* la previsione dell'inededucibilità del tributo dalla base imponibile ai fini delle imposte erariali sui redditi⁵⁵⁶;
- i)* l'attribuzione alle regioni del potere di autoregolamentare, con legge, talune procedure applicative;
- j)* la previsione di una disciplina transitoria, da applicare sino alla fase di avvio di cui alla lettera *i)* che precede, nell'ambito della quale la presentazione della dichiarazione tributaria e il versamento relativa imposta avvenga direttamente all'amministrazione centrale con l'onere per quest'ultima, di trasmettere alle regioni i dati versamenti ad esse relativi, così come di provvedere alla gestione, ai controlli e agli accertamenti dell'imposta, potendo comunque gli enti locali partecipare all'attività di controllo e accertamento;
- k)* l'attribuzione del contenzioso alla giurisdizione delle commissioni tributarie;
- l)* il coordinamento delle disposizioni da emanare in materia con quelle previste per le imposte erariali sui redditi;
- m)* l'attribuzione allo Stato, nella fase transitoria, di una quota compensativa dei costi di gestione dell'imposta e della soppressione dell'imposta sul patrimonio netto delle imprese;
- n)* l'attribuzione alle regioni del potere di stabilire una percentuale di compartecipazione al gettito dell'imposta a favore degli enti locali in dipendenza della gestione delle funzioni loro delegate dalle regioni;
- o)* la previsione di una compartecipazione di province e comuni al gettito onde compensare gli effetti dell'abolizione dell'iciap delle tasse sulle concessioni comunali;
- p)* la possibilità di adeguare la misura dell'aliquota di base in funzione dell'andamento del gettito attraverso appositi decreti legislativi⁵⁵⁷;
- q)* l'equiparazione della nuova imposta, ai fini dei trattati internazionali contro le doppie imposizioni, ai tributi erariali aboliti.

In attuazione della predetta delega il Governo ha quindi introdotto l'imposta regionale sulle attività produttive (Irap) per mezzo del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n.446, la cui disciplina — dato il potere attribuito al Governo di emanare provvedimenti correttivi entro il secondo anno rispetto a quello di entrata in vigore della nuova imposta (cioè entro il 31 dicembre 2000) — è stata in seguito modificata ad opera dei decreti legislativi: 23 marzo 1998, n.56; 10 aprile 1998, n.137; 19 novembre 1998, n.422; 10 giugno 1999, n.176 e 23 dicembre 1999, n.506, così come pure ad opera della legge 23 dicembre 1999, n.488 e ad opera della L. 23 dicembre 2000, n.388 e — da ultimo — ad opera della L.27 dicembre 2002, n.289.

Nei paragrafi successivi si procederà quindi, ad analizzare i profili giuridici dell'imposta regionale sulle attività produttive, e ciò anche alla luce della nozione di autonomia

⁵⁵⁶ Anche in questo il legislatore delegante sembra essersi conformato alle conclusioni espresse dalla Commissione Gallo.

⁵⁵⁷ Anche questa (vale a dire l'erraticità del gettito) sembra una preoccupazione ben presente nella mente del legislatore delegante, pur essendo il nuovo tributo — per effetto sia dell'ampiezza della platea dei soggetti passivi che della peculiare costruzione della base imponibile che tende a tassare il valore aggiunto alla fonte della sua produzione — in grado di assicurare una relativa stabilità nel gettito. Si avvedono del fatto che con la nuova imposta la ricchezza globalmente prodotta dall'attività viene colpita alla fonte, in un momento cioè logicamente anteriore alla sua distribuzione a titolo di remunerazione dell'apporto dei fattori della produzione, tra gli altri, LUPI, *L'irap tra giustificazioni costituzionali e problemi applicativi*, in *Rass. trib.*, 1997, 1413 ss., come pure SCHIAVOLIN, *op. ult. cit.*, 764.

tributaria delle regioni proposta nel corso dei capitoli precedenti, il tutto in un'ottica che tenga in adeguata considerazione la coerenza del nuovo tributo con l'impianto sistematico del nostro ordinamento tributario.

9. Il decreto legislativo 15 dicembre 1997, n.446.

Dopo quasi un anno di gestazione (durante il quale il dibattito sul federalismo fiscale come pure sulla nuova imposta regionale non hanno subito battute d'arresto) ha finalmente visto la luce il decreto delegato in materia di imposta regionale sulle attività produttive⁵⁵⁸, quest'ultima introdotta — a far data dal 1 gennaio 1998⁵⁵⁹ — nell'ambito degli interventi strutturali di riforma voluti dall'allora Ministro delle Finanze On.Vincenzo Visco.

Quanto alla sua “giustificazione politica”, l'Irap è stata introdotta sia per dare concreta attuazione al processo di federalismo fiscale da più parti a gran voce reclamato, sia per consentire il finanziamento di determinati servizi pubblici (indivisibili) apprestati su base locale⁵⁶⁰.

In linea generale l'Irap, così come introdotta dal legislatore delegato, è per la gran parte ispirata all'ipotesi di Ipar formulata dalla Commissione Gallo. Essa è un'imposta del tutto nuova, sia per il panorama nazionale che per quello degli altri Paesi⁵⁶¹. L'Irap, infatti, tende a colpire una grandezza di origine economica fino ad ora sconosciuta nel

⁵⁵⁸ Deve subito osservarsi che: sia la lunga meditazione avvenuta in sede di studi preparatori (completi ed approfonditi), sia l'altrettanto lunga gestazione prima della formulazione definitiva del tributo, hanno sicuramente contribuito a ridurre i rischi di introduzione di misure disorganiche e lacunose, tuttavia — nonostante ciò — tali fattori non sembrano essere riusciti ad appianare del tutto le difficoltà di traduzione sul piano giuridico-normativo di concetti tipici delle scienze economiche, cosicché la nuova imposta ha suscitato (e suscita tuttora) un vivace dibattito critico, appunto TOSI anche sugli aspetti essenziali della disciplina. Concorde sul punto SCHIAVOLIN, *op. ult. cit.*, 763.

⁵⁵⁹ Per la precisione l'Irap è entrata in vigore dal 1° gennaio 1998 per quanto attiene ai soggetti aventi l'esercizio coincidente con l'anno solare, per quelli che hanno l'esercizio non coincidente la data d'effetto decorre a far tempo dalla data d'inizio del predetto esercizio ove il periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 1998 sia iniziato dopo il 30 settembre 1997.

⁵⁶⁰ Quanto alla logica commutativa che — per effetto del richiamo al principio del beneficio — risulta in qualche modo sottesa al tributo oggetto del nostro studio, sembra di potersi fin da ora osservare che la concreta fruizione del servizio apprestato non rileva ai fini della integrazione del presupposto d'imposta nè sempre (a stretto rigore) sembra possibile identificare un legame tale da immediatamente e direttamente giustificare l'imposizione: in quanto dei servizi resi su base locale a volte godono soggetti diversi da quelli chiamati al versamento dell'Irap (es. spesa sanitaria); anche se deve rilevarsi che — negli studi della Commissione Gallo — si presuppone che comunque l'impresa si avvantaggi (anche indirettamente) delle prestazioni sanitarie in favore della forza lavoro (in termini quindi di maggior efficienza del fattore lavoro), ovvero in quanto essa (impresa) può dar luogo ad un maggior ricorso a tali tipi di prestazioni (es. infortuni sul lavoro, inquinamento ecc.), secondo una logica in qualche misura indennitaria (sul tipo del principio “chi inquina paga” espresso in tema di tributi ambientali). Sul tema della soggettività passiva ai fini del nuovo tributo si veda in particolare PORCARO, *Riflessioni sulla soggettività passiva dell'irap: in particolare, i casi del non residente, degli enti non commerciali e delle “amministrazioni pubbliche*, in *Rass. trib.*, 1997, 909, 921.

⁵⁶¹ Difatti, pur ispirandosi in qualche modo alla *Taxe professionnelle* francese e alla *Gewerbesteuer* tedesca, ha semmai qualche punto di maggior contatto con taluni tributi presenti negli Stati USA del Michigan e del New Hampshire, su cui FERLAZZO NATOLI, NOSTRO, *Riflessioni in tema di Irap*, in *Finanza locale*, 1998, 198, analogamente SCHIAVOLIN, *L'imposta regionale sulle attività produttive*, cit., 765, nota 14.

diritto tributario: il valore aggiunto della produzione “del tipo reddito netto”⁵⁶².

In linea generale e volutamente semplificatoria, sembra quindi che la logica dell'Irap risieda nella volontà del legislatore di sottoporre a tassazione una grandezza reddituale di determinati soggetti (principalmente imprese e lavoratori autonomi) prima che questa si assottigli, ovvero dia luogo ad una perdita, per effetto sia della deduzione di talune voci di costo che tendono a remunerare il capitale impiegato⁵⁶³, così come pure del costo del personale. Deve comunque subito precisarsi — come si vedrà meglio in seguito sulla base di un'analisi prettamente giuridica — che l'Irap non : colpisce però né il reddito né una grandezza tipicamente reddituale, essa colpisce infatti una grandezza del tutto nuova: il valore aggiunto della produzione (anche se, nelle scienze economiche, definito del tipo reddito netto)⁵⁶⁴.

Ma è ora tempo di passare ad esaminare l'imposta nei suoi vari aspetti strutturali.

Prima di trattare compiutamente l'oggetto del tributo si rileva però che — all'art.1 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n.446 — è posta la specificazione normativa della realtà dell'imposta, come pure della sua indeducibilità dalla base imponibile ai fini delle

⁵⁶² Da distinguersi dal valore aggiunto “del tipo consumo”, oggetto dell'imposta, sul valore aggiunto, gravando quest'ultima sul valore aggiunto destinato (appunto) al consumo nel territorio dello Stato e consentendo la detrazione integrale dell'Iva anche sull'acquisto di beni strumentali. In tal senso: COMMISSIONE GALLO, *Proposte e documenti*, in *Quaderni* 1-2, 1997, Ministero delle Finanze, 33; STEFANI, *Obiettivi ed effetti dell'irep*, in *Finanza locale*; 1997, 816; SCHIAVOLIN, *op. ult. cit.*, '766; di contrario avviso risulta invece FALSITTA, *Nuove riflessioni in tema di irap*, in *Boll. trib.*, 1998, 486 s..

Sull'autonomia del valore aggiunto dell'Irap rispetto alla corrispondente grandezza economica si veda PIANTINO, *Il federalismo fiscale: prospettive di attuazione*, in *Riv. tributi locali*, 1997, 256 s., come pure SCHIAVOLIN, *op. ult. cit.*, 765, il quale correttamente osserva che “il valore aggiunto prodotto assoggettato ad Irap si avvicina alla nozione economica di valore aggiunto come margine determinato deducendo dai ricavi i costi delle materie prime e dei servizi impiegati nella produzione, ma non corrisponde pianamente a tale concetto”. La medesima dottrina rileva poi come la stessa Commissione Gallo, precisando che l'imposta tende a colpire una grandezza reddituale netta, avesse già precisato la non coincidenza dell'oggetto dell'Irap con la nozione teorica di valore aggiunto: in quanto il nuovo tributo si applica alla differenza, risultante dal bilancio, tra il valore della produzione e quello dei consumi intermedi, con la deduzione degli ammortamenti (che qualora fossero indeducibili l'imposta si troverebbe al colpire una grandezza lorda). Cfr. SCHIAVOLIN, *Op. ult. cit.*, 765, come pure quanto già esposto sul punto nel corso del capitolo che precede con riferimento agli studi della Commissione Gallo. Tale precisazione sembra ora riproporre la più ampia (ed antica) tematica della tendenziale autonomia (ri)qualificatoria, ai fini del diritto tributario, di concetti ed istituti propri di altre scienze giuridiche (ed economiche); ben potendo il legislatore tributario servirsi di concetti provenienti da altri rami delle scienze, tuttavia ad essi attribuendo un significato e un'estensione spesso diversa rispetto a quella tipica del settore di provenienza. Difatti, particolare cautela deve adottarsi prima di procedere alla meccanica trasposizione in sede tributaria di concetti ed istituti propri di altre scienze (ovvero di altri rami del diritto), giacché tale possibilità di trasposizione deve comunque essere effettuata nel coerente rispetto dei postulati che sovrintendono la nostra materia, in tal senso, *ex multis*, si vedano: MICHELI, *Legge (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, Milano, 1973, vol. XXIII, 1079; FANTOZZI, *Diritto tributario* Torino, 1991, 8 Ss.; TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 1987, vol. I, 27 ss.i AMATUCCI, *L'interpretazione della norma di diritto finanziario*, Napoli, 1965 117 ss. TRIMELLONI, *L'interpretazione del diritto tributario*, Padova, 1979, 168 ss..

⁵⁶³ Es. interessi passivi.

⁵⁶⁴ Tale precisazione risulta tanto più necessaria quanto più — in seguito — si esamineranno i profili critici dell'imposta con particolare riferimento all'affermata conformità delle norme che disciplinano il presupposto rispetto al principio della capacità contributiva. Difatti la stessa Corte costituzionale ha chiarito che l'Irap non è un'imposta sul reddito con il che non risulta sensato fondare le relative censure di incostituzionalità su argomentazioni definite “reddituali”(come invece sembrano aver fatto i singoli giudici remittenti). In tal senso CASTALDI, *Considerazioni a margine della sentenza n.156 del 2001 della Corte costituzionale in materia di Irap*, in *Rass. trib.*, 2002, 858

imposte sui redditi.

Quanto al primo dei due profili ora accennati, certamente inusuale risulta la determinazione normativa del carattere reale dell'imposta, giacché questa è, generalmente, una classificazione di carattere teorico che mai prima d'ora sembrava aver trovato posto in un articolato di legge⁵⁶⁵.

Peraltro, l'attenzione posta dal legislatore su tale classificazione, così come volutamente normativizzata, se da un lato non sembra tale — di per se stessa — da rivelare con certezza l'autentica natura (reale o personale) del tributo⁵⁶⁶, giacché questa deve essere senz'altro ricavata dalla concreta disciplina dell'imposta, potendosi semmai annettere a tale petizione di principio un valore in qualche modo indiziario, cioè rivelatore delle intenzioni del legislatore medesimo⁵⁶⁷; dall'altro sembra invece in qualche modo lasciar trasparire le inquietudini del legislatore — appunto esorcizzate per mezzo della predetta affermazione normativa del carattere reale dell'imposta — dovute al fatto che qualora il tributo fosse considerato di carattere tipicamente personale, ciò avrebbe potuto avere un effetto dirompente sull'impianto stesso dell'imposta, il cui presupposto risulta in qualche modo sganciato dal principio della capacità contributiva del soggetto passivo, per essere funzionalmente collegato alla oggettiva signoria sui fattori della produzione impiegati nell'organizzazione di un'attività produttiva di beni e/o servizi. Difatti, proprio passando attraverso l'affermazione del carattere reale dell'imposta (e, più ancora, procedendo ad una sensibile rivalutazione dello stesso), sembra possibile leggere il fenomeno impositivo di cui si discorre in chiave prettamente oggettiva. Quanto all'ineducibilità dell'Irap dalla base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, si ci limita, in questa sede ad osservare che la medesima è stata essenzialmente motivata — recependo i suggerimenti della Commissione Gallo — con la necessità di introdurre un tributo dalla struttura il più possibile semplificata e con una base imponibile piuttosto ampia e stabile, caratterizzato altresì da un'aliquota nominale relativamente modesta, in guisa tale da scoraggiare eventuali comportamenti evasivi od elusivi. Per cui anche tale disposizione sembra in qualche modo lasciar trasparire il timore del legislatore che la previsione della deducibilità dell'imposta dalla base imponibile dei tributi erariali sia foriera di negative ripercussioni in termini di gettito, quanto meno in termini di erraticità.

10. Il presupposto dell'Irap.

Nel disposto della legge di delega il presupposto oggettivo dell'Irap è, in linea generale,

⁵⁶⁵ Con riferimento all'affermata realtà dell'imposta, rileva l'inconsuetudine di tale attenzione del legislatore per le classificazioni teoriche pure recente dottrina la quale correttamente osserva che: “benché il carattere di imposta reale comporti l'irrelevanza della situazione personale del contribuente ai fini della determinazione del debito d'imposta, commisurato soltanto alle caratteristiche dell'oggetto tassato, lo *status* del contribuente, per esempio di ente pubblico, non è affatto irrilevante ai fini della tassazione”, cfr. SCHIAVOLIN, *L'imposta regionale sulle attività produttive*, cit.7&4, nota 11.

⁵⁶⁶ Posto che: “*rubrica legis non est lex*”.

⁵⁶⁷ Peraltro si noti che — pur nella consapevolezza che la nuova imposta non può avere la medesima natura giuridica dei tributi da essa soppressi (anche in quanto piuttosto eterogenea fra di essi) — l'Ilor e l'Iciap avevano un carattere reale, mentre i contributi sanitari, ad esempio, avevano un carattere personale.

individuato nel valore aggiunto⁵⁶⁸ prodotto dall'esercizio di un'attività autonomamente organizzata per la produzione di beni e/o di servizi. È quindi evidente che l'enfasi del legislatore è posta sul profilo della "produzione" intesa quale risultato dell'attività di organizzazione oggetto della tassazione, appunto prima che (ed indipendentemente dal fatto che) il valore aggiunto della produzione sia eventualmente e successivamente sopravanzato dal risultato economico extra-produzione⁵⁶⁹.

Secondo questa logica, difatti, la ricchezza verrebbe chiamata alla contribuzione direttamente presso il soggetto generatore, a prescindere dalla sua (ulteriore) tassazione in capo ai rispettivi percettori dopo che la stessa ricchezza prodotta sia stata distribuita. L'enfasi sull'aspetto della produzione (dei beni e servizi in senso lato), a prescindere quindi dal risultato economico ultimo, è altresì tale da coerentemente consentire di ricomprendere nel novero dei soggetti passivi anche quei soggetti che non hanno finalità lucrative, purché — secondo la *ratio legis* — essi creino comunque, un qualche valore aggiunto economico, ancorché questo sia poi destinato a remunerare taluni fattori produttivi (es. lavoro).

Il presupposto dell'Irap tende dunque a colpire un novero di attività piuttosto eterogenee fra loro [attività d'impresa (sia essa commerciale⁵⁷⁰ che agricola), arti e professioni, attività di erogazione di servizi (non commerciali), prestazione di servizi

⁵⁶⁸ Grandezza questa che prescinde dal requisito dell'economicità (sono difatti soggette ad imposta anche le organizzazioni non commerciali che svolgono attività di tipo erogativo).

⁵⁶⁹ In altre parole, il riferimento alla produzione tende a sancire, quasi del tutto, l'irrelevanza dei risultati economici anche potenziali dell'attività, se ed in quanto ulteriori rispetto al risultato economico derivante dal valore aggiunto della produzione al netto della remunerazione dei fattori produttivi (capitale e lavoro). In sostanza — come peraltro già correttamente osservato — "qualsiasi attività produttiva organizzata da luogo al presupposto dell'imposta, indipendentemente non solo dallo scopo di lucro, ma anche dall'economicità, quindi anche se strutturalmente i costi di essa superano i proventi". Così SCHIAVOLIN, *L'imposta regionale sulle attività produttive*, cit., 771.

Purché — come peraltro è dato desumere dalle regole che presiedono alla determinazione dell'imponibile — la grandezza "valore aggiunto della produzione" sia comunque positiva.

⁵⁷⁰ Si noti che sono soggette ad Irap anche le imprese fallite e le società sottoposte a liquidazione coatta amministrativa, in entrambi i casi nell'ipotesi di esercizio provvisorio dell'impresa, così come pure le società in liquidazione volontaria e ciò, con riferimento all'ipotesi di fallimento e liquidazione coatta amministrativa con esercizio provvisorio, in quanto l'attività d'impresa è ancora in corso di svolgimento (l'imposta non è invece dovuta nel caso in cui non vi sia esercizio provvisorio dell'impresa), ovvero, nel caso di liquidazione volontaria, in quanto anche in questi casi potrebbe emergere un valore aggiunto in relazione all'attività d'impresa in precedenza svolta. Si noti che altresì che — dal punto di vista teorico — tale motivazione potrebbe risultare valida anche allo scopo di ricondurre a tassazione l'eventuale valore aggiunto in casodi fallimento o liquidazione coatta amministrativa senza esercizio provvisorio, giacché pure in queste ipotesi potrebbe astrattamente emergere un valore aggiunto (es. rimanenze) in relazione all'attività d'impresa in precedenza svolta. Si ritiene comunque che lo scarso gettito assicurabile da tale ipotesi e le esigenze di semplificazione del meccanismo applicativo del tributo abbiano indotto il legislatore a non prevedere la tassazione della fattispecie teorica appena accennata. Sul tema dell'applicazione dell'Irap nei casi di liquidazione volontaria e di fallimento o liquidazione coatta amministrativa — in queste due ipotesi solamente in caso di esercizio provvisorio dell'impresa — si veda altresì la CM. 263/E/I 998/172563 del 12 novembre 1998 ove si specifica che tali regole valgono anche per le procedure concorsuali iniziate in periodi precedenti rispetto a quelli di prima applicazione dell'Irap purché ancora in corso a tale data, cessando in questo caso l'applicazione dell'Illor, Sempre in tema di procedure concorsuali (si ritiene per analogia con il fallimento), nel caso di imprese sottoposte alla procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi qualora queste non svolgano — perché non autorizzate — attività imprenditoriale, gli e che esse sono escluse dall'ambito soggettivo di applicazione dell'Irap, così R.M. 153/E/138864 del 7 ottobre 1998.

L'autonomia dell'organizzazione sembra utile ad inquadrare l'imposta come gravante sull'organizzazione in quanto tale, autonomamente intesa e prescindente dalla figura del soggetto cui l'organizzazione produttiva appartiene, da ciò anche la realtà dell'imposta.

istituzionali] ma comunque tali — in quanto attività autonomamente⁵⁷¹ organizzate — da palesare una qualche capacità contributiva, a prescindere dalla redditività.

Il valore aggiunto della produzione — quale oggetto immediato del tributo — rappresenta pertanto la grandezza attraverso la quale è possibile in qualche modo misurare ed esprimere il requisito dell'organizzazione che costituisce, essa stessa, dato il carattere reale dell'imposta, l'oggetto mediato del tributo, quanto meno secondo la ricostruzione offerta dalla Corte costituzionale. Giacchè è il “dominio sui fattori della produzione” — secondo gli ideatori dell'imposta — che risulta oggettivamente rilevante e che, in definitiva, rappresenta il presupposto ultimo del tributo. L'idea di fondo, difatti, riposa sulla concezione che l'organizzazione si risolverebbe, per il suo *dominus*, nella disponibilità di beni e servizi economicamente valutabili che, a loro volta, fruiscono di beni e servizi pubblici ovvero provoca costi e/o diseconomie per la collettività che sembra giustificato compensare con un tributo locale imperniato appunto sulla logica del beneficio.

11. L'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata.

In linea con quanto appena osservato, si noti che, a mente del vigente art.2 del D.Lgs. n.446/1997, il presupposto d'imposta è affermato consistere nell'esercizio abituale di una attività organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi”.

Orbene, quanto al significato da riferire rispettivamente ai requisiti dell'abitudine, dell'autonomia e dell'organizzazione, pare potersi agganciare, quanto meno in via tendenziale e di prima approssimazione, alle corrispondenti nozioni dettate dallo stesso legislatore tributario in tema di imposte sui redditi; e ciò sia in quanto la stessa disciplina generale dell'Irap (ad esempio in tema di soggetti passivi di cui all'art.3 tende a richiamare in termini, concetti già noti al diritto tributario⁵⁷², sia anche perché (almeno in questa fase preliminare) non sembrano ravvisarsi argomenti che depongano nel senso di un particolarismo e di un'autonomia delle definizioni in tema di Irap (se non per quanto riguarda il requisito dell'autonomia dell'organizzazione⁵⁷³) rispetto a quelle già

⁵⁷¹ L'autonomia dell'organizzazione sembra utile ad inquadrare l'imposta come gravante sull'organizzazione in quanto tale, autonomamente intesa e prescindente dalla figura del soggetto cui l'organizzazione produttiva appartiene, da ciò anche la realtà dell'imposta.

⁵⁷² Es. nozione di impresa commerciale ovvero di arte o professione.

Risulta invece assai critica nei confronti della tendenza — riscontrabile frequentemente a livello legislativo — consistente nell'utilizzo di concetti giuridici, elaborati in un contesto normativa con ben precisi scopi e finalità, ma poi impiegati in ambiti legislativi e con scopi e finalità diversi, CASTALDI, *Considerazioni a margine della sentenza n.156 del 2001 della Corte Costituzionale in materia di Irap*, cit., 879-880, la quale rileva altresì, l'inidoneità delle categorie reddituali Irpef ad essere assunte a base di riferimento per l'individuazione delle attività autonomamente organizzate ai fini Irap, con ciò rafforzando il convincimento dell'Autrice circa la loro scarsa propensione ad essere trasposte e utilizzate *tout court* in ambiti operativi e in realtà impositive diverse, specialmente con funzione discriminatoria in ordine alle attività autonomamente organizzate da assoggettare o meno ad Irap.

⁵⁷³ Su cui, appunto, CASTALDI, *op. cit.*, 880, in chiave critica sul ruolo discriminatorio delle attività autonomamente organizzate ai fini della tassazione Irap, e ciò a motivo — sempre secondo la dottrina da ultimo citata — soprattutto dell'inadeguatezza delle categorie reddituali Irpef a ricoprire quel ruolo di centralità sistematica che però il legislatore tributario riserva loro nell'economia dell'intero sistema tributario.

contenute nella disciplina di altre imposte la cui interpretazione risulta da tempo sedimentata e alle quali può utilmente attingersi per ciò che concerne alcuni aspetti definitivi, sia infine perché — sotto il profilo logico-sistematico — non avrebbe granché senso, salvo deroghe espresse e peraltro a volte riscontrabili nella disciplina dell'imposta allo studio⁵⁷⁴, prevedere ad esempio una nozione di “abitudine” diversa da quella normalmente codificata nell'ambito di provenienza⁵⁷⁵. Tale generale approccio interpretativo (al quale si è voluto invero attribuire valore tendenziale, quanto meno in via di prima approssimazione) — così come si ritiene di precisare subito — sembra tuttavia fare eccezione con particolare riferimento alla nozione d'impresa rilevante ai fini Irap (intesa cioè come attività organizzata) rispetto a quella già codificata ai fini delle altre imposte già conosciute (in specie ai fini Irpef) e ciò in particolare — come si vedrà meglio in seguito — con funzione discriminatoria dei soggetti passivi del tributo.

Rimane ora da precisare che le nozioni sopra ricordate, che sono chiamate a comporre il presupposto d'imposta, in quanto da interpretarsi conformemente all'elaborazione già svolta con riguardo all'impiego delle medesime nozioni nella disciplina delle imposte sui redditi o (in subordine) dell'Iva, risultano a loro volta in qualche modo influenzate pure dall'elaborazione civilistica.

12. Il valore della produzione netta scaturente dall'autonomia organizzativa come presupposto e limite all'operare del tributo.

Ci si sofferma ora, sul requisito dell'autonomia organizzativa, riteniamo di dover accertare il motivo di tale aggiunta specificazione giacché — come già anticipato — il riferimento all'attività organizzata che costituisce il presupposto d'imposta è stato solo successivamente colorato⁵⁷⁶ dell'avverbio “*autonomamente*”, non presente nella originaria stesura dell'art.2 del decreto delegato.

Probabilmente — come già da altri osservato — il mancato riferimento al requisito dell'organizzazione, pur previsto nella legge di delega, nell'originaria versione dell'art.2 era stato ritenuto implicito nel concetto di “esercizio abituale di attività”, essendo appunto inteso il requisito dell'organizzazione nella sua riduttiva accezione di mera “stabilità e programmazione di un'attività, non inserita in un'organizzazione altrui”.

Altrettanto probabilmente — e se l'innesto normativo ha un senso — l'aggiunta nell'art.2 della locuzione “autonomamente' organizzata” sottende un mutamento di

⁵⁷⁴ Anche a tener conto delle peculiarità della nuova imposta che colpisce altresì il lavoro autonomo, tendenzialmente trattato in maniera differente dal legislatore tributario delle imposte sui redditi (che appunto — in linea generale — lo tassa come reddito di arti e professioni e non già come reddito d'impresa). Si noti peraltro, che; ai fini Iva, le aree dell'impresa e quella del lavoro autonomo sono assai meno distanti di quanto ciò non avvenga nella sistematica delle imposte sui redditi. Sul punto si veda anche FANTOZZI, *Impresa e imprenditore*, in *Enc. giur.*, XVI, Roma, 1989, 2 e 6; sulle sussistenti differenze si veda LUPI, *Imposta sul valore aggiunto (Iva)*, in *Enc. giur.*, XVI, Roma, 1993, 7.

⁵⁷⁵ In senso sostanzialmente conforme sul punto si veda pure BORIA, *Il sistema dei tributi locali*, in RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, cit., 342, secondo il quale “le nozioni adottate nella disciplina dell'Irap in ordine alla definizione del presupposto — e segnatamente il richiamo all'impresa commerciale, all'impresa agricola, al lavoro autonomo — sono da intendere in senso corrispondente alle nozioni usate nella sistematica delle imposte sui redditi”.

⁵⁷⁶ Ad opera dell'art.1, primo comma, del D.Lgs. 10 aprile 1998, n.137.

prospettiva rispetto alla versione originaria laddove poteva anche ritenersi implicito il requisito dell'organizzazione, il tutto in un'accezione originariamente svalutativa dello stesso. Ben potrebbe infatti il legislatore essersi avveduto del fatto che tra abitudine e organizzazione⁵⁷⁷ non necessariamente sussiste una relazione biunivoca, che il requisito dell'organizzazione — seppur connaturato nella nozione stessa di impresa — altrettanto non può ritenersi essere implicito con riferimento all'attività di lavoro autonomo, ancorché svolta con carattere di abitudine⁵⁷⁸. Occorre poi sul punto osservare che non sempre l'occasionalità (intesa come non abitudine non ripetitività delle azioni teleologicamente coordinate) può 'dirsi prescindere dall'organizzazione⁵⁷⁹.

Con il che ben potrebbe il legislatore del 1998, essendosi avveduto di tale mancanza rispetto alla legge di delega, essere, così, corso ai ripari esplicitando che il presupposto del tributo presuppone l'esercizio abituale di un'attività "autonomamente organizzata", quindi sia con riferimento alle attività d'impresa, sia con riferimento alle attività extra-impresariali in genere.

Ebbene, rilevata dunque la compresenza tra il requisito dell'abitudine e quello dell'organizzazione (autonoma), sembrerebbe potersi dire che la seconda non può essere la necessaria esplicitazione della prima, a meno di non considerare che il legislatore sia incorso in una ripetizione concettuale. Deve quindi verificarsi se sia possibile attribuire alla nozione di organizzazione un qualche significato diverso da quello della persistenza temporale tipica dell'abitudine. Dunque, poiché inoltre il legislatore ha inteso accompagnare il requisito dell'organizzazione all'avverbio "autonomamente", parrebbe potersi ritenere (anche questa volta) che la prima non può essere considerata come mera esplicitazione della seconda, a meno di considerare che — anche questa volta — il legislatore delegato sia incorso in una rinnovata (e perciò inammissibile) duplicazione concettuale.

⁵⁷⁷ Nel senso che ben può esservi organizzazione pur in assenza di abitudine.

⁵⁷⁸ Nel senso che è anche possibile ipotizzare un'attività professionale svolta in assenza di organizzazione di capitali o di lavoro altrui, come peraltro osservato dal Giudice delle leggi nella più volte richiamata sentenza n.156/2001, ove è infatti aggiunto che "nel caso di una attività professionale che fosse svolta in assenza di elementi di organizzazione — (...) — risulterà mancante il presupposto stesso dell'imposta sulle attività produttive, per l'appunto rappresentato, secondo l'art.2, dall'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi, con la conseguente inapplicabilità dell'imposta stessa".

⁵⁷⁹ Basti pensare all'attività di organizzazione di una "mega-evento" una tantum sia di carattere sportivo (es. Olimpiadi invernali), che spettacolistico (es. fiera della casa) o musicale (es. concerto Jazz). In tutti questi casi qualora l'attività sia riferibile ad una persona fisica, anche quantunque questa si riprometta fin dall'inizio di non ripetere l'esperienza, si dubita che la medesima possa far a meno di dotarsi di un'adeguata organizzazione al fine di compiere la propria attività, sebbene occasionale.

Sulla rilevanza del compimento di affari isolati si veda altresì POLANO, *Impresa* nel diritto tributario, cit., 190, ove si osserva proprio che "nel caso dell'affare isolato o dell'attività breve, seppur di una certa rilevanza, non potrà parlarsi di esercizio dell'impresa ai sensi dell'art.51 se non in presenza di casi che quantomeno denotino (ma la cosa è da verificarsi puntualmente) una predisposizione acquisita alla ripetizione dell'affare o dell'attività. A tal fine potendosi distinguere tra operazioni che possono essere svolte da chiunque (come la mera vendita) e quelle che sono tipicamente caratteristiche di attività imprenditoriali determinate (esecuzione di opere che richiedano un particolare dispiegamento di mezzi materiali ed elaborate conoscenze tecniche) e tali quindi da inserire di necessità una connotazione intrinsecamente professionale nel loro esercizio. Così potrebbero essere considerate separatamente le operazioni semplici (composte da uno o pochi atti) per le quali dovrebbe valere il principio della ripetitività, da quelle complesse (composte da molti atti o sequenze di atti), la cui esecuzione potrebbe essere di per sé indicativa di un'organizzazione di tipo professionale. In tal senso, ancora, POLANO, op. ult. cit., 190.

Ciò premesso, prima di illustrare il significato che riteniamo di annettere al requisito dell'organizzazione, si è tentati di affermare quali siano i significati che non è opportuno attribuire all'espressione "attività autonomamente organizzata" nel quadro di una lettura sistematica dell'art.2 del D.Lgs. 446/1997. Dunque, coerentemente con quanto sino ad ora osservato in ordine al susseguirsi delle varie formulazioni normative, pare che l'organizzazione non possa essere considerata come (sufficientemente) implicita né nel concetto di abitualità⁵⁸⁰, né nel concetto di autonomia soggettiva⁵⁸¹. E ciò proprio in quanto nell'art.2 il legislatore ha inteso accompagnare il requisito dell'organizzazione a quello dell'esercizio abituale di un'attività e a quello della modalità autonoma con la quale la stessa si svolge, cosa che non avrebbe fatto qualora a detti termini fosse stato possibile ricondurre analoghi significati, o meglio ancora un ambito di operatività esattamente sovrapponibile. Pertanto, escludendo la perfetta riconducibilità dell'espressione "autonoma organizzazione"(nel senso però di attività autonomamente organizzata) al concetto di mera stabilità e programmazione nel tempo di un'attività; analogamente, escludendo altresì l'esatta riconducibilità del termine in discorso al concetto di non inserimento in un'organizzazione altrui, non resta che — in un'ottica rivalutativa dell'aspetto oggettivo — attribuire al termine (autonoma) organizzazione (*rectius*: all'espressione "attività autonomamente organizzata") il significato di insieme coordinato dei fattori produttivi (ulteriori rispetto al solo lavoro del soggetto passivo)⁵⁸², tale da fargli assumere una qualche autonomia "soggettivo-funzionale"⁵⁸³, beninteso nel senso di *non appartenenza funzionale*, anche se nel quadro di una necessaria appartenenza giuridica⁵⁸⁴, peraltro, in piena coerenza sia con la legge

⁵⁸⁰ È infatti possibile osservare che se l'abitualità presuppone l'organizzazione, non necessariamente l'organizzazione implica l'abitualità. Diversamente, con riferimento all'originaria formulazione normativa del presupposto, si veda anche PORCARO, *Prime esperienze giurisprudenziali su Irap e attività prive di organizzazione*, cit., 373, nel senso cioè che il riferimento all'organizzazione potesse ritenersi insito nell'abitualità, la quale peraltro già caratterizzava il presupposto del tributo.

⁵⁸¹ È infatti anche in questo caso possibile osservare che se l'autonomia soggettiva presuppone l'organizzazione, non necessariamente l'organizzazione implica l'abitualità, ben potendo darsi il caso di organizzazioni funzionalmente autonome (e per ciò stesso ad esempio titolari di reddito d'impresa), tuttavia inserite in un ambito soggettivo che travalica l'organizzazione stessa (si pensi ad esempio al caso degli enti che svolgono anche attività commerciale).

⁵⁸² Tale accezione pare altresì conforme al significato che di organizzazione è stato dato da accorta dottrina nell'ambito del reddito d'impresa — ove l'organizzazione (intesa quale combinazione di fattori produttivi primi fra tutti capitale e lavoro) ha la funzione di consentire il riferimento a se stessa della prestazione e non già ad una sola persona che dell'organizzazione è parte; in tal senso TINELLI, *op. ult. cit.*, 90 ss. — né sembrano esservi, almeno per il momento, argomenti per discostarsi da tale interpretazione.

⁵⁸³ Concorde con una visione rivalutativa del requisito dell'organizzazione pure COLLI VIGNARELLI, *Rilevanza dell'organizzazione nell'imposta regionale sulle attività produttive*, 892, il quale ritiene che occorra — ai fini dell'integrazione del presupposto — un *quid pluris*, che va ravvisato — secondo l'Autore — "in quegli elementi organizzati in grado di ampliare/incrementare la capacità produttiva del soggetto"(come ad esempio l'esistenza di un particolare apparato strumentale allo svolgimento dell'attività stessa).

⁵⁸⁴ Ciò risulta evidente se si ha riguardo al profilo transnazionale della tassazione Irap, nel senso che — in ipotesi — questa si ha in capo al soggetto giuridico non residente limitatamente all'organizzazione che opera nel territorio dello Stato e viceversa (cioè non si ha tassazione) — *mutatis mutandis* — per quanto attiene alle attività svolte all'estero dal residente. La rilevanza del requisito dell'autonomia emerge pure avendo riguardo alle collaborazioni coordinate e continuative che non risultano autonomamente tassabili in capo al singolo collaboratore in quanto, pur essendo caratterizzate dal requisito dell'organizzazione, sono tuttavia inserite in un'altra organizzazione, non potendosi appunto intendere autonome rispetto a questa, sulla quale — conseguentemente — grava la tassazione ai fini Irap anche in relazione all'attività

di delega, sia con gli studi svolti dalla Commissione Gallo, secondo cui l'organizzazione costituisce una "espressione reale di potenzialità economica"⁵⁸⁵).

Difatti, autonomizzandosi funzionalmente l'organizzazione rispetto al soggetto (passivo) che esercita l'attività attraverso il suo potere di organizzazione e coordinamento, essa viene ad assumere una rilevanza pure ai fini del risultato dell'attività stessa anche se — pur essendo idealmente e funzionalmente distinta dal soggetto passivo come tale — non può, allo stato, che ritenersi al medesimo soggetto passivo giuridicamente appartenente e ad esso collegata attraverso il valore aggiunto della produzione che ne costituisce il risultato. Con ciò pare quindi potersi configurare che — in ambito Irap — la nozione di "autonoma organizzazione", pur partendo da un ceppo comune a quello civilistico prima richiamato, come pure comune a quello già delineato ai fini delle imposte sui redditi e dell'Iva, se ne viene progressivamente a distinguere per essere fondata su di una maggior pregnanza che fa perno proprio sul concetto di autonomia funzionale rispetto sia alla figura del titolare dell'attività stessa, sia rispetto agli altri soggetti (o fattori) che a vario titolo possono dirsi coinvolti nell'organizzazione stessa: nel senso cioè di eterorganizzazione⁵⁸⁶.

Si noti poi che tale prospettazione sembra pure in qualche modo condivisa sia dalla difesa della parte pubblica nel corso del giudizio di costituzionalità sull'Irap: ove si deduce che "l'ambito applicativo dell'imposta risulta *delimitato* dalla necessaria autonoma organizzazione di mezzi per lo svolgimento dell'abituale attività produttiva", sia — soprattutto — dalla stessa Corte Costituzionale dove, nella nota sentenza n.156/2001, seppur non senza contraddizioni, tende ad ipotizzare "l'inapplicabilità dell'imposta" — anche se solo — riguardo a quelle attività professionali svolte in assenza di elementi di organizzazione⁵⁸⁷, in tal caso risultando "mancante il presupposto

dei collaboratori coordinati e continuativi stessi: per mezzo della indeducibilità dei costi connessi alle remunerazioni di questi.

Per una rivalutazione dei profili qualitativi e funzionali al fine di individuare una nozione di organizzazione rilevante, si veda anche FICARI, *La rilevanza dell'organizzazione nella tassazione dei proventi dei laboratori di analisi tra reddito di lavoro autonomo e reddito d'impresa*, nota a Comm. Trib. Centr., sez. XVI, 22 maggio 2001, o. 3900, in *Boll. trib.*, 2002, 1667 e ss..

⁵⁸⁵ Cfr. quanto riportato al capitolo che precede.

Sembrano concordare con la ricostruzione appena offerta VERNA, MOSCATO, *Il presupposto oggettivo dell'Irap. Profili dell'autonoma organizzazione nella giurisprudenza di merito*, in *Il fisco*, 2002, 12426 Ss., i quali ritengono appunto che l'autonoma organizzazione non equivale alla (mera) organizzazione in forma d'impresa che, invece, acquista una propria autonomia, individualità e distinzione. Analoghe considerazioni sono pure svolte da SALLUSTIO, *Il rimborso dell'Irap ai lavoratori autonomi: questioni controverse ed ipotesi interpretative*, in *Rass. trib.*, 2002, 1306, il quale ritiene che, ai fini Irap, l'attitudine alla contribuzione sia nulla od irrilevante quando non esistano fattori produttivi diversi ed ulteriori rispetto al lavoro dell'imprenditore o del lavoratore autonomo.

⁵⁸⁶ In altre parole — come pure già rilevato da alcuni commentatori — per autonoma organizzazione si deve intendere una etero-organizzazione in vario modo asservita all'attività dell'imprenditore e — dato il carattere reale dell'Irap — è proprio l'autonoma organizzazione che costituisce l'oggetto del tributo, ancorché esso sia riscosso in capo al suo titolare. Cfr. VERNA, MOSCATO, *Il presupposto oggettivo dell'Irap. Profili dell'autonoma organizzazione nella giurisprudenza di merito*, in *Il fisco*, 2002, 12429.

Nel senso della etero-organizzazione si veda pure SALLUSTIO, *Il rimborso dell'Irap ai lavoratori autonomi: questioni controverse ed ipotesi interpretative*, in *Rass. trib.*, 2002, 1303 ss., il quale perviene a tale conclusione al termine di una compiuta analisi interpretativa fondata sugli argomenti funzionale, logico, storico e sistematico.

⁵⁸⁷ Su cui si vedano anche; CIOCCA, *I professionisti soggetti all'Irap non diminuiscono ma aumentano le perplessità*, in *Boll. trib.*, 2002, 502 Ss.; DEL TORCHIO, *Il Concetto di "autonoma organizzazione" secondo l'insegnamento dei giudici e secondo l'orientamento dell'Agenzia delle Entrate*, ivi, 2002, 578 ss.; LEONI, *I lavoratori autonomi sono da considerarsi sempre soggetti passivi ai fini Irap?*, in *Il fisco*,

stesso dell'imposta sulle attività produttive, per l'appunto rappresentato, secondo l'art.2, dall'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata (...)"⁵⁸⁸.

Ora, le surrichiamate argomentazioni della Corte Costituzionale — fatta eccezione che per la limitazione della rilevanza dell'autonoma organizzazione ai soli esercenti arti e professioni — paiono altresì in buona parte allineate con la rilevanza che abbiamo riconosciuto potersi attribuire — a livello sistematico — al requisito della organizzazione, anche tenuto conto della realtà dell'imposta. Difatti — a partire dall'ambito dell'imposizione diretta — l'elemento organizzatorio assume una valenza cruciale, la cui mancanza determina di per sé sola, in certe ipotesi, l'inapplicabilità della normativa concernente le imprese commerciali, ove l'organizzazione riveste un carattere meramente strumentale allo svolgimento dell'attività professionale, anche se diversa potrebbe sembrare la problematica ai fini dell'Irap. Potrebbe quindi dirsi che la giurisprudenza di merito appena richiamata, quanto alla verifica della sussistenza del requisito dell'organizzazione, abbia sotteso come questo possa dirsi integrato allorché la prestazione (*out-put* della supposta organizzazione) possa dirsi sufficientemente oggettivata, nel senso cioè che il prodotto possa essere ricondotto all'organizzazione in quanto tale piuttosto che ad una sola delle sue componenti (es. lavoro del professionista, ovvero capitale).

2002, 6750.

⁵⁸⁸ Cfr. Corte cost., sent. n.156/2001 del 21 maggio 2001, la quale tuttavia considera l'accertamento della sussistenza del requisito dell'organizzazione — in assenza di specifiche disposizioni normative — una questione di mero fatto, per ciò stesso demandata all'esame del giudice di merito.

Riguardo ora alla posizione della giurisprudenza di merito successivamente al *dictum* della Corte costituzionale, possiamo in proposito dare menzione del fatto che taluni giudici tributari hanno già sancito la non assoggettabilità ad Irap — per carenza proprio del requisito dell'organizzazione — con riferimento a lavoratori autonomi in relazione ai quali si possa accertare come il professionista stesso risulti "indispensabile allo svolgimento della propria attività, che — appunto — solo lui può svolgere e che in sua mancanza muore"(cfr. Commissione Tributaria provinciale di Trento, sent. n.101/01/01 del 5 luglio 2001, depositata il 20 ottobre 2001, riportata per esteso in *Rass. trib.*, 2002, 347 ss., con nota di PORCARO; di analogo tenore pure Commissione Tributaria provinciale di Piacenza, sez. IV, sent. dell'8 ottobre 2001, parimenti riportata per esteso in *Rass. trib.*, 2002, 351 ss). E questo il caso — secondo il giudice trentino — del professionista che può svolgere la propria attività solo personalmente, in via diretta ed esclusiva (quindi senza dipendenti né collaboratori) e con un ridotto impiego di capitale, con il che in questo caso non sarebbe riscontrabile quell'autonomia organizzativa che costituisce il presupposto e il limite della tassazione ai fini Irap. Diverso sarebbe invece il caso — sempre secondo la giurisprudenza di merito sopra richiamata — di professionista ad esempio svolgente attività consistente nella tenuta della contabilità ovvero dei libri paga, ove potrebbe riscontrarsi un'organizzazione tale che consenta al dipendente di gestire l'immissione e l'elaborazione dei dati, consentendo così "la produzione di quel valore aggiunto sulle attività autonomamente organizzate che va assoggettato ad Irap". Si noti comunque che nel caso esaminato dal Giudice trentino il contribuente aveva appunto dimostrato lo svolgimento dell'attività senza dipendenti, e con attrezzature che consistono solo in mobili per ufficio, fotocopiatrice, telefono e auto. In termini sostanzialmente analoghi si veda pure Commissione Tributaria provinciale di Terni, sez. II, sentt. 8-18 gennaio 2002, nn.1 e 2, in *Rass. trib.*, 2002, 1123 ss. le quali — dopo aver dato atto che nei casi esaminati non risultavano spese né per personale né per interessi passivi — paiono entrambe in buona parte appiattite nel solco tracciato dalla Consulta per quanto attiene alla rilevanza dell'organizzazione. Debbono altresì menzionarsi la sentenza della Commissione tributaria regionale di Firenze 15 novembre 2002-7 febbraio 2003 o. 91, Sez. VI, e la sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna, sez. staccata di Parma n.11/35/03 che affermano l'inapplicabilità dell'Irap quando l'attività sia priva di elementi di organizzazione (cfr. *Il Sole 24 Ore* del 21 marzo 2003). A commento dell'impostazione di questa prima giurisprudenza di merito — riferita agli esercenti arti e professioni — deve però rilevarsi che non sempre l'elevato valore dei beni strumentali impiegati, il numero dei collaboratori e, in genere, le dimensioni dell'organizzazione risultano sufficienti a trasformare (quanto meno ai fini delle imposte sui redditi) il reddito del professionista in reddito d'impresa, basti pensare al caso dei grandi studi notarili.

Recentemente, la Corte di Cassazione, sezione tributaria, con sentenza 05.11.2004, n.21203, ha stabilito, accogliendo le tesi difensive presentate dal contribuente (ingegnere, libero professionista), che per i piccoli professionisti l'Irap è in contrasto con i principi costituzionali. Per l'esclusione da tale imposta necessita quindi, l'insussistenza di struttura organizzativa, la mancanza di dipendenti o di collaboratori e la mancanza di capitali conseguiti a seguito di mutuo. Ciò soprattutto, quando a sostegno di tali argomentazioni sia prodotta la relativa documentazione. Le prove documentali, inoltre, in presenza di beni strumentali irrilevanti e di compensi occasionali a terzi, fanno escludere, nell'esercizio della professione, sia l'esistenza di una struttura organizzativa stabile, con lavoratori subordinati o con collaboratori parasubordinati, sia l'impiego di capitali provenienti da mutui esterni. Non occorre, peraltro, la verifica della esistenza di una organizzazione, avente caratteri ulteriori rispetto alla abitudine ed autonomia dell'attività esercitata.

Analogamente in tema di Irap si ritiene quindi che l'organizzazione (*rectius*: la mancanza di organizzazione) costituisca un limite all'operare del presupposto, nel senso che l'imposta non deve applicarsi in mancanza dell'elemento organizzatorio, o meglio (in mancanza) di un'autonoma organizzazione sufficientemente significativa⁵⁸⁹, e ciò a prescindere dal fatto che l'attività svolta sia annoverabile fra quelle d'impresa ovvero di arti e professioni.

Deve tuttavia a questo proposito precisarsi che il requisito dell'organizzazione — ritenuto quindi presupposto e limite della tassazione a fini Irap — non necessariamente risulta coincidente con il significato che a questa si è attribuito con riferimento all'Ilor. Difatti, un'eventuale meccanica trasposizione in sede di Irap dei risultati a cui si è pervenuti in sede di Ilor avrebbe l'assurdo effetto di escludere dalla tassazione a fini Irap tutti i *professionisti*⁵⁹⁰ e quelle imprese organizzate prevalentemente con il lavoro dell'imprenditore e dei suoi familiari⁵⁹¹, che invece il legislatore del 1996 ha — almeno

⁵⁸⁹ In tale direzione è sembrata appunto, orientarsi la giurisprudenza tributaria di merito successiva alla sentenza n.156/2001 della Corte costituzionale anche con riferimento a soggetti esercenti attività d'impresa commerciale purché dotati di una modesta organizzazione (cfr. Comm. Trib. prov.le di Parma, sent. nn.93/3/01 e 94/3/01 entrambe del 15 novembre 2001, con nota critica di PORCARO, *Prime esperienze giurisprudenziali su Irap e attività sprovviste di organizzazione*, *ivi*, 361 ss). Il limite di tale ricostruzione, tuttavia, sembra più di ordine pratico che teorico giacché — allo stato attuale della normativa — non risulta affatto facile (e la giurisprudenza di merito sta a dimostrarlo) identificare la soglia "minima" di organizzazione al di sotto della quale viene meno il presupposto d'imposta.

Al riguardo si rinnova il richiamo alla recente e significativa sentenza della sezione tributaria della Corte di Cassazione, menzionata nella precedente nota.

⁵⁹⁰ Difatti: "Poiché inoltre il legislatore delegante considera senz'altro tassabili i professionisti, l'organizzazione e la produzione di servizi rilevanti ai fini dell'Irap debbono reputarsi sussistenti anche nelle normali modalità di svolgimento delle attività professionali: non basterebbe dunque osservare che queste sono caratterizzate dall'intuitus persone e che decisivo per realizzare la prestazione è l'apporto personale del professionista", così SCHIAVOLIN, *L'imposta regionale sulle attività produttive*, *cii.*, 780.

⁵⁹¹ Così come peraltro aveva già fatto il Giudice delle leggi con la predetta sentenza n.42 del 1980. Per alcuni riferimenti dottrinali in tema di Ilor, oltre alla manualistica più volte citata nel testo, si vedano: FEDELE, *La "discriminazione" dei redditi di lavoro autonomo ed i principi di eguaglianza e capacità contributiva*, in *Giur. it.*, 1980,1, 1802 ss.; GRANELLI, *Novità nella disciplina dell'ilor*, in *AA.VV.*, *Il reddito d'impresa nel nuovo Testo Unico*, Padova, 1988, 897 SS.; MISCALI, *Gli immobili non costituenti beni "strumentali"*, *ivi*, 915 Ss.; MARONGIU, *Imposta Locale sui Redditi (Ilor)*, in *Enc. Giur. Treccani*, XVI; *Id.*, *Incostituzionalità dell'ilor sui redditi di lavoro autonomo*, nota a Sentenza della Corte cost., del 26 marzo 1980, n.42, in *Dir. prat. trib.*, 1980, II, 189 Ss.; MICCINESI, *Redditi (imposta locale sui)*, in *Enc. dir.*, vol. XXXIX, 167 ss per la giurisprudenza di legittimità si vedano altresì: Cass., 13 ottobre

in via di principio – espressamente inteso assoggettare a tassazione, naturalmente sempre che sia riscontrabile un minimo di organizzazione⁵⁹². Pertanto, all’esito di un esame che tenga in adeguata considerazione anche l’aspetto qualitativo, sembra sul punto potersi ritenere che (anche per quanto attiene agli esercenti attività artistiche e professionali, ma non solo limitatamente a questi⁵⁹³ il requisito dell’organizzazione possa dirsi sufficientemente integrato quando sia riscontrabile il contemporaneo ricorso — in misura significativa — a più fattori produttivi tipici che, tra loro coordinati (ad opera del *dominus*), danno luogo ad un risultato in qualche modo, riconducibile all’organizzazione in quanto tale, piuttosto che ad un suo singolo componente (ovvero prestatore d’opera) e che comunque trascende rispetto al ruolo dell’imprenditore-organizzatore, nel senso che è da esso funzionalmente autonomo (anche se — ovviamente — è ad esso giuridicamente appartenente e sempre funzionalmente riferibile in quanto *output*, ancorché l’apporto personalistico all’interno del processo produttivo possa dirsi fungibile). E dunque — anche con valenza più generale — può ritenersi integrato il requisito in discorso qualora il risultato dell’organizzazione possa dirsi rappresentare l’oggettivizzazione dell’organizzazione stessa⁵⁹⁴, in quanto funzionalmente autonoma rispetto alla figura del suo titolare (nel senso cioè di eterorganizzazione). Occorre però subito precisare che tale autonomia funzionale non deve essere intesa come (brutalmente e rigidamente) prescindere *in toto* dalla figura del titolare (giacché in tal caso si finirebbe per escludere da imposizione anche quelle attività imprenditoriali che comunque, più o meno necessariamente presuppongono un pur minimo contributo causalmente qualificante del loro titolare), ma come autonomia organizzativa “tendenzialmente”⁵⁹⁵ autonoma e distinta, dal punto di vista funzionale, anche dalla stessa figura del titolare — che in quanto tale si limita ad esercitare un potere di coordinamento e di organizzazione dei vari fattori — a prescindere dalla sua, partecipazione o meno all’attività dell’organizzazione che diventa quindi — sempre sotto il profilo funzionale — occasionale (*rectius*: fungibile) e non di per sé qualificante nel senso appena indicato. Situazione questa che — di fatto — ben potrebbe essere espressa sia da un’organizzazione fondata sul lavoro di terzi, sia su di una particolare (*rectius*: significativa) dotazione di mezzi in grado di assicurare una qualche ‘autonomia funzionale all’organizzazione stessa — intesa anche come oggettivazione del prodotto/risultato dell’attività — tendenzialmente in grado di prescindere dal contributo

1981, n.952, in *Corr. trib.*, 1982, 546 ss.; Cass., 9 novembre 1981, n.5916, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1982, II, 199 ss. con nota di Cocco, *Sulla qualificazione fiscale delle attività di prestazione di servizi a terzi ai sensi dell’art.51 D.P.R. n.597*; Cass., 6 febbraio 1982, n.952, in *Dir. prat. trib.*, 1983, II, 840 ss., con nota di MARONGIU, *Redditi di lavoro autonomo o d’impresa ai fini dell’imposta locale sui redditi*; Cass., 9 aprile 1987, n.3477, in *Rass. trib.*, 1987, II, 549 ss., con nota di TABET, *Sulla qualificazione fiscale del reddito dell’agente di commercio ai fini Ilor*.

⁵⁹² Che la tassazione ai fini Irap dei soggetti di minore dimensione sia comunque prevista (purché comunque essi integrino quel *minimum* di autonoma organizzazione) pare altresì potersi desumere pure dallo stesso art. 16 della L. 23 dicembre 2000, n.388, il quale ha appunto espressamente previsto un carico fiscale ai fini Irap, ancorché attenuato, per i soggetti di minori dimensioni (ivi compresi i lavoratori autonomi).

⁵⁹³ Come invece sull’argomento erroneamente esplicitato nella sentenza n.156/ 2001 che sembra tener fuori dalla “tenzone” gli imprenditori individuali.

⁵⁹⁴ Peraltro conformemente all’accezione di organizzazione che si è riscontrata quale risultato degli studi di diritto commerciale e di quelli di diritto tributario.

⁵⁹⁵ Dove la portata dell’avverbio tendenzialmente è tanto più problematica quanto più, in assenza di una compiuta regolamentazione normativa sul punto, ci si trova a dover valutare ipotesi c.d. “border line”.

tecnico(-causale) del suo titolare, o comunque in grado di ridurre sensibilmente il contributo tecnico⁵⁹⁶ dello stesso, seppur senza eliminarlo del tutto, specie nel caso in cui questo risulti necessario giuridicamente, ma non anche indispensabile sotto il profilo funzionale⁵⁹⁷.

Quindi, conclusivamente riguardo all'autonoma organizzazione - sia sulla base di una lettura sistematica, sia sulla base di una lettura evolutiva, come pure sulla base di un'interpretazione che privilegi la conformità alla legge di delega⁵⁹⁸ — si potrebbe ritenere che ai fini Irap questa debba comunque considerarsi requisito necessario (in quanto presupposto e limite dell'imposizione sia per le attività d'impresa che per le altre attività), potendosi altresì a tal fine intendere, in guisa tale da integrare detto requisito, al limite anche come semplice potere di coordinamento e di organizzazione (*rectius*: dominio) sui (vari) fattori della produzione, sempre-ché il loro regolato interagire sia in grado di rendere l'*output* come l'oggettivo frutto dell'organizzazione nel suo complesso e non già di uno solo dei suoi componenti (es. lavoro), in altre parole come il prodotto di un'organizzazione funzionalmente autonoma e distinta (c.d.

⁵⁹⁶ Intendendosi per contributo tecnico il contributo che lo stesso titolare apporta non in quanto titolare (cioè in quanto organizzatore dell'attività), ma in quanto fattore della produzione egli stesso.

⁵⁹⁷ Concorda sul rilievo riconosciuto al profilo funzionale anche FICARI, *La rilevanza dell'organizzazione*, 1670.

Si pensi — per fare un esempio riferito questa volta alle attività professionali — allo studio notarile di grandi dimensioni: dove è ben vero che l'*output* non può (soprattutto giuridicamente) prescindere dal contributo personale del suo titolare (per tutti, basti pensare al caso del notaio), ma ben può tale contributo personale e professionale essere limitato alla mera correzione e lettura degli atti predisposti in gran serie da uno stuolo di segretarie che si avvalgono di una dotazione organizzativa di un certo rilievo (es. *computers*, stampanti, collegamenti *internet*, banche dati, programmi di scrittura Sotto dettatura) tali da rendere l'*output* stesso come l'oggettivo frutto dell'organizzazione in quanto tale piuttosto che della sola attività del professionista, di tal guisa consentendo al professionista di stipulare un notevole numero di atti al giorno che, diversamente, non potrebbe stipulare se non avvalendosi di una organizzazione di una certa rilevanza e funzionalmente autonoma.

⁵⁹⁸ Il fatto che l'organizzazione (seppur in forma "minimale") costituisca il presupposto e il limite dell'Irap sembra altresì desumibile osservando le attività escluse dal campo di applicazione del tributo. Sono difatti escluse dal tributo quelle attività c.d. assimilate a quelle di lavoro autonomo (cfr. art.49 secondo comma TUIR) e ciò non solo in quanto esse risultano spesso prive di autonomia (sia giuridica che economica) — in quanto inserite in un'organizzazione altrui — ma probabilmente proprio in quanto sfornite di una seppur minima organizzazione costituita dall'interagire coordinato di più fattori produttivi (es. capitale e lavoro), come peraltro sembra di potersi verificare con riferimento agli autori e agli inventori che, non necessariamente, risultano collaborare "simbioticamente" con altri soggetti Irap (es. imprese). E di tale aspetto sembra peraltro avvedersi la stessa dottrina che tende ad escludere il ruolo dell'organizzazione come limite all'operare del tributo, cfr. SCHIAVOLIN, *L'imposta regionale sulle attività produttive*, cit., 780-781. Risulta concorde nel giustificare la carenza di soggettività passiva ai fini Irap con la mancanza di organizzazione LUPI, *L'irap tra giustificazioni costituzionali e problemi applicativi*, in *Rass. trib.*, 1997, 1425 s., il quale riscontra comunque un'asimmetria data dalla deducibilità ai fini Irap dei relativi diritti d'autore corrisposti. Ancora, lo stessa dottrina che nega — sull base dell'esame testuale della formulazione normativa dell'imposta — che le attività non organizzate siano al di fuori del presupposto dell'Irap, finisce per ammettere — anche se solo da un punto di vista della *ratio legis* (che quindi darebbe luogo alla irrazionalità della norma di delega così come dalla medesima dottrina ricostruita in ordine alla formulazione normativa del testo di legge) — che "il criterio di riparto delle spese pubbliche insito nell'Irap altro non è se non l'organizzazione, pur nella particolare configurazione che a quest'ultima occorre riconoscere; ove questa manchi, non vi sono spazi per la applicazione del tributo". Così PORCARO, *Prime esperienze giurisprudenziali su Irap e attività sprovviste di organizzazione*, cit., 379-380 il quale giungà a sospettare che l'art.2 del D.Lgs. 446/1997 sia incostituzionale in quanto intrinsecamente incoerente (e quindi irrazionale) rispetto alla logica che ne giustifica l'esistenza. Si ribadisce che a livello giurisprudenziale, la questione sembra aver ricevuto una adeguata soluzione alla luce della più volte richiamata sentenza della sezione tributaria della Corte di Cassazione, n.21203, del 5.11.04.

eteroorganizzazione), seppur giuridicamente appartenente, rispetto al soggetto passivo cui essa pertiene⁵⁹⁹.

Sempre sotto il profilo della verifica della sussistenza del presupposto d'imposta, il secondo periodo dell'art.2 del decreto delegato — enfatizzando il profilo soggettivo piuttosto che quello oggettivo sul quale risulta invece incentrato il primo periodo dello stesso art.2 — precisa che questo (cioè il presupposto) è in ogni caso integrato nell'ipotesi in cui l'attività (*rectius*: qualsiasi attività) sia esercitata da società ed enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato⁶⁰⁰, come sembra a prescindere dai requisiti della abitualità, dell'autonomia e dell'organizzazione, “quindi da ritenersi connaturati nella tipologia di soggetti testé menzionati. Pare dunque evidente che il legislatore considera normalmente rilevante l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata qualora questa sia svolta attraverso il ricorso allo strumento societario⁶⁰¹ [che di per se stesso implica un certo grado di organizzazione e di autonomia rispetto alle persone fisiche, la quale ultima (l'autonomia) in questo caso non è solo funzionale ma anche giuridica].

Quanto al fatto che la norma in discorso (art.2 secondo periodo) non richieda espressamente che l'attività sia “diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi”, come invece avviene nel primo comma, da un lato sembra essere riconducibile al fatto che l'attività svolta attraverso lo strumento societario è, per definizione, commerciale (e quindi implica di per sé la produzione o scambio di beni ovvero la prestazione di servizi), per cui il mancato richiamo allo svolgimento di tali attività può dirsi implicito nel riferimento al ricorso allo strumento societario; dall'altro denota che le attività (di tal guisa esercitate) “in ogni caso” soggette ad Irap, non sono necessariamente solo quelle derivanti da attività commerciale, ma anche quelle non commerciali di mera erogazione. Ciò potrebbe dunque spiegarsi con l'intenzione del legislatore delegato di affermare che, l'attività organizzata non è necessariamente attività d'impresa — essendo soggetti passivi del tributo anche lo Stato e gli enti non aventi ad oggetto attività commerciale —, pur dovendo comunque essere diretta alla produzione o scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi in senso lato (e quindi anche quale attività di mera erogazione). Con questo pare però che a tale locuzione (che impiega altresì l'espressione “in ogni caso”), possa annettersi un portato ulteriormente

⁵⁹⁹ Sembra più prudente in ordine a tali conclusioni CASTALDI, *Considerazioni a margine della sentenza n.156 del 2001*, cit., 880, la quale se da un lato pare quasi condividere il punto di arrivo — cioè che “(tutte) le attività redditualmente rilevanti richiamate dall'art.3 del D.Lgs. n.446/1997 sono soggette ad Irap non già *tout court* ma solo nella misura in cui siano autonomamente organizzate (nel senso di eteroorganizzate) — dall'altro precisa che “questo è un salto di qualità che né il dato normativo consente, allo stato, di fare, nè tanto meno la Consulta sembra, in verità, essere stata intenzionata a compiere”.

L'ipotesi ricostruttiva prospettata nel testo sembra peraltro preconizzata, seppur implicitamente, dall'opinione autorevolmente espressa sull'argomento da FALSITTA, *La sentenza della Consulta sull'Irap*, in *Il fisco*, 2001, 8724, laddove il chiaro Autore pare già leggere nella sentenza n.156/2001, l'affermazione della non applicabilità dell'imposta per tutti quei soggetti (compresi quelli esercenti attività d'impresa) che non soddisfano il requisito dell'autonoma organizzazione.

⁶⁰⁰ Le quali invece non sono soggette ad Irap *ex art.88 TUIR*.

⁶⁰¹ Sembra quindi di doversi criticare — alla stregua di quanto appena rilevato quell'orientamento giurisprudenziale di merito che, forzando oltre misura il dato testuale, ha escluso dal tributo in esame una S.n.c. tra due parrucchiere per difetto del requisito dell'autonoma organizzazione (cfr. comm. Trib. prov. di Parma, 15ottobre2001, nn.93 e 94 in *Il fisco*, 2001, 14280), seppur il percorso argomentativo seguito dai giudici si sia fondato sulla equiparazione dell'attività in concreto svolta a quella artistica o professionale.

maggior rispetto ad un'eventuale espressione che "avesse fatto riferimento al mero svolgimento di attività commerciale, industriale, di servizi ovvero, anche in senso lato, di semplice erogazione, potendosi infatti, ipotizzare la tassazione di qualsiasi attività esercitata da società o enti⁶⁰², in guisa tale, però da, probabilmente, travalicare i limiti posti dalla legge di delega.

13. I soggetti passivi.

L'art.3 del D.Lgs. 446 definisce soggetti passivi coloro che esercitano una o più delle attività di cui all'art.2. E infatti l'identificazione della fattispecie imponibile nell'esercizio dell'attività (autonomamente organizzata) che, dato il carattere reale dell'imposta, implica anche un criterio di individuazione dei soggetti passivi i quali, appunto, risultano tali in quanto titolari del potere di organizzazione e gestione sull'attività imponibile⁶⁰³.

Si noti ora che tale modo di procedere sottende una lettura coordinata dell'art.3 (relativo ai soggetti passivi) con l'art.2 (relativo al presupposto d'imposta), e sembra pure condiviso dalla stessa Corte costituzionale che — nella sentenza n.156/2001 — esclude l'assoggettabilità ad Irap di determinati soggetti passivi (elencati nell'art.3) in quanto privi di autonoma organizzazione (ai sensi dell'art.2), come sembra, di tal guisa presupponendo che tali norme debbano essere interpretate in stretto collegamento fra loro⁶⁰⁴.

Peraltro, la conferma di tale opzione ermeneutica (che presuppone una lettura coordinata degli artt. 2 e 3) sembra potersi evincere pure dalla natura dell'elencazione meramente esemplificativa (e quindi non tassativa) — dei soggetti passivi effettuata nell'art.3 che invece — a scopo più propriamente definitorio — si fonda sul richiamo ai soggetti di cui all'art.2. Pertanto, coerentemente con tale ricostruzione, in uno con la natura reale dell'imposta e con il ruolo che abbiamo ritenuto di attribuire

⁶⁰² Concorde sul fatto che il secondo periodo dell'art.2 riconduce a tassazione qualsiasi attività esercitata (anche non solo produttiva) pure SCHIAVOLIN, *op. ult. cit.*, 781, il quale osserva come risultino tassabili anche le attività che danno luogo a redditi di capitale o diversi, su cui PORCARO, *Riflessioni sulla soggettività passiva dell'irap*, cit., 922 ss..

⁶⁰³ In tal senso FEDELE, *Prime osservazioni in tema di Irap*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, 461, il quale osserva che "la disposizione intitolata ai soggetti passivi (art.3) in realtà non esprime il criterio per la loro definizione che deve invece essere desunto dalla definizione del presupposto, ma si limita a una classificazione dei possibili soggetti passivi secondo tipologie di attività svolte, che è funzionale all'articolazione della disciplina dell'imponibile, non a quella dei soggetti (...)". In questo senso, data un'attività produttiva autonomamente gestita, soggetto passivo dell'Irap non può che essere il titolare dell'attività stessa. Così, ancora, FEDELE, *Prime osservazioni in tema di Irap*, cit., 461.

⁶⁰⁴ Sulla necessità di una lettura coordinata delle due norme appena richiamate si veda pure COLLI VIGNARELLI, *Rilevanza dell'organizzazione* cit., 886-887, il quale — pur menzionando l'orientamento dottrinale che tende a valorizzare l'elencazione dei soggetti passivi di cui all'art.3 a discapito del riferimento all'autonomia dell'organizzazione di cui all'art. 2 — critica la posizione espressa dall'Amministrazione finanziaria nella Ris. 31 gennaio 2002, n.32/E, in *Boll. trib.*, 2002,224 s. che invece sottende un'interpretazione delle due norme appena richiamate fondata sull'autonomia delle stesse fra di loro. La predetta risoluzione è stata altresì aspramente criticata, tra i tanti, pure da DE MITA, *Fisco in fuori gioco sull'Irap negli studi. Consulta travisata*, in *Il Sole 24 Ore*, 3 febbraio 2002, il quale ha appunto affermato che la sentenza n.156/2001 è stata dall'A.F. arbitrariamente smontata nel suo nucleo centrale, svuotando così di significato — oltre che la sentenza stessa — anche la legge. Presuppone una lettura coordinata degli artt. 2 e 3 anche LEONI, *Irap, autonoma organizzazione, Impresa*, in *Il fisco*, 2002, 6833 ss..

all'organizzazione, si ritiene si possa trovare ulteriore conferma dell'opzione interpretativa sopra proposta nel caso in cui soggetto passivo eserciti contemporaneamente sia attività d'impresa che attività professionale o artistica, in questo caso il medesimo sarà tenuto a determinare distintamente la base imponibile con riferimento a ciascuna delle due attività⁶⁰⁵.

Ammessa quindi la correttezza di tale procedimento interpretativo fondato su di una lettura sistematica dell'art.3 con l'art.2 (che presuppone l'esercizio di un'attività autonomamente organizzata) e con l'art.1 (che afferma la natura reale dell'imposta) del decreto, passiamo quindi alla trattazione dei soggetti passivi.

Sono dunque assoggettati ad Irap, in via esemplificativa⁶⁰⁶:

- a) le società e gli enti commerciali di cui all'art.87, comma 1 lett. a) e b) TUIR⁶⁰⁷;
- b) le società di persone e quelle ad esse equiparate di cui all'art.5 TUIR, nonché le persone fisiche esercenti attività commerciali di cui all'art.51 TUIR;
- c) le persone fisiche, le società semplici e quelle ad esse equiparate ai sensi del predetto art.5 esercenti le arti e professioni di cui all'art.49, primo comma, TUIR;
- d) i produttori agricoli titolari di reddito agrario di cui all'art.29 TUIR, esclusi quelli con un volume d'affari minimo esonerati dagli adempimenti ex art.34, comma 6, del D.P.R. 633/1972, sempreché non abbiano rinunciato all'esonero⁶⁰⁸;
- e) gli enti privati, non commerciali, di cui all'art.87, primo comma lett.c)⁶⁰⁹, TUIR nonché le società e gli enti, non residenti, di cui alla lettera d) dello stesso comma;
- f) tutte le amministrazioni pubbliche e dello Stato⁶¹⁰. Il comma secondo del medesimo

⁶⁰⁵ In tal senso CORASANITI, *Irap: Gli elementi*, cit., 977, il quale richiama sul punto anche la C.M. 141/E del 1998, cap. 11 par. 2.1..

⁶⁰⁶ Il ricorso fatto nel secondo periodo del primo comma dell'art.3 del D.Lgs. 446/1997 al termine "pertanto" prima dell'elencazione dei soggetti passivi, a seguito della definizione generale data nel primo periodo dello stesso primo comma, ha fatto ritenere che l'elencazione stessa sia di tipo esemplificativo e non tassativo, così MARONGIU, BODRITO, *L'imposta regionale sulle attività produttive (Irap)*, cit., 501.

Ancora, si noti che la stessa qualificazione dell'elencazione di cui all'art.3 come esemplificativa e non tassativa, sembra peraltro necessitata proprio dal fatto che l'elencazione dei soggetti passivi è già desumibile leggendo combinatamente il primo periodo del primo comma dell'art.3 con l'art.2. E ciò può quindi ritenersi ulteriore conferma della necessità della lettura coordinata degli artt. 2 e 3 del decreto. Si noti poi che da tale lettura combinata, ulteriormente, trova conferma la rilevanza del requisito dell'organizzazione quale presupposto e limite dell'imposizione ai fini Irap su cui si veda il paragrafo che precede.

⁶⁰⁷ Si noti che il richiamo ai fini delle imposte sui redditi è stato ritenuto tale da operare anche ai fini della determinazione della residenza (ricavabile ai sensi dell'art.87, comma 3, del TUIR). Cfr. BODRITO, *L'Irap tra genesi ed esegesi*, in *Dir. prat. trib.*, 1999, I, 481. Ciò nel senso che si considerano residenti ai fini Irap le società e gli enti che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno la sede legale, la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale dell'attività nel territorio dello Stato. Così anche CORASANITI, *0Irap: Gli elementi*, cit., 977.

⁶⁰⁸ Circa il carattere agevolativo di tale esclusione, dovuto anche alla ridotta portata delle attività, si veda SCHIAVOLIN, *L'imposta regionale sulle attività produttive*, cit., 785, il quale osserva che non essendo prevista l'indecubilità dei costi derivanti dagli acquisti effettuati nei confronti di tali produttori minori, il valore aggiunto da essi prodotto risulta detassato.

⁶⁰⁹ Tra cui possono essere ricompresi anche gli enti condominiali, su cui si veda, MOCCI, *Enti condominiali. Soggettività Irap e determinazione della base imponibile*, in *Il fisco*, 2003, 830, ss..

⁶¹⁰ In particolare: gli istituti, le scuole e le istituzioni educative, le aziende ed amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, le regioni, le province, i comuni, le comunità montane e loro consorzi ed associazioni, le istituzioni universitarie, gli istituti autonomi delle case popolari, le camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni, tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, le amministrazioni, le aziende e gli enti del servizio sanitario nazionale (cfr. art.1, secondo comma, D.Lgs. 3 febbraio 1993, n.29), nonché le amministrazioni della camera dei Deputati, del

art.3 precisa espressamente che non sono soggetti passivi del tributo i fondi comuni d'investimento (mobiliare e immobiliare), i fondi pensione e i gruppi europei di interesse economico, per questi ultimi salvo quanto disposto dall'art.13 del medesimo decreto delegato.

Deve sin da ora osservarsi che, rispetto alla legge delega, il D.Lgs. 446 reca un'elencazione maggiormente analitica (anche se non tassativa) ed introduce altresì l'esclusione dal tributo dei soggetti appena menzionati.

La tecnica normativa utilizzata dal legislatore delegato, risolvendosi in una complessa serie di previsioni che fanno rinvio a talune nozioni già disciplinate nell'ambito delle imposte sui redditi, ha la funzione sia di individuare puntualmente i soggetti passivi senza introdurre nuove e diverse tipologie di soggetti rispetto a quelle già note, sia di collegare i singoli soggetti all'attività-presupposto dai medesimi esercitata, di tal guisa potendosi altresì facilmente ricollegare l'elencazione dei soggetti passivi rispetto alle relative disposizioni in tema di base imponibile.

Sotto il profilo teorico deve però osservarsi che — nonostante la tecnica del rinvio, ma per effetto del richiamo all'esercizio di una delle attività produttive rilevanti — l'area della soggettività ai fini Irap risulta comunque più estesa rispetto a quella dettata ai fini delle imposte sui redditi: basti pensare che (in aggiunta ai soggetti passivi di cui all'art.87 TUIR) sono altresì soggetti passivi Irap anche lo Stato e gli enti pubblici, o ad esempio le società di persone e le associazioni professionali residenti⁶¹¹.

Partendo da quest'ultima osservazione è dato ritenere che tale maggiore estensione dell'area della soggettività risulta senz'altro spiegabile per effetto della natura reale dell'Irap che, gravando sull'organizzazione in quanto tale piuttosto che sui soci persone fisiche⁶¹², costituisce un tributo che ha per oggetto proprio l'esercizio (autonomamente) organizzato di un certo tipo di attività.

14. La base imponibile.

Il primo comma dell'art.4 del D.Lgs. 446/1997 — in linea generale — dispone che l'imposta sia applicata sul valore della produzione netta derivante dall'attività esercitata sul territorio della regione, la quale costituisce dunque, la base imponibile del tributo. Il successivo secondo comma precisa poi che, se l'attività è esercitata nel territorio di più regioni, il valore della produzione si considera prodotto in ciascuna regione in proporzione di determinati indicatori, primo fra tutti l'ammontare delle retribuzioni spettanti al personale dipendente. Tale ripartizione dell'imponibile su base regionale — successiva alla determinazione complessiva del valore aggiunto prodotto — risulta quindi necessaria per consentire a ciascuna regione di applicare (a regime) l'aliquota da

Senato, della Corte costituzionale, della Presidenza della Repubblica e gli organi legislativi delle regioni a statuto speciale. Sono ovviamente esclusi gli Stati esteri e gli organismi internazionali che operano nel territorio delle regioni in regime di extraterritorialità (cfr. C.M. 9 aprile 1998, n.97/E).

⁶¹¹ Che peraltro — essendo stata abrogata l'Ilor — per il principio della trasparenza sono caratterizzate dall'imputazione ai soci dei relativi redditi, in capo ai quali questi vengono tassati. Su cui, specificamente, si veda BORIA, *Il principio di trasparenza nella imposizione delle Società di persone*, Milano, 1996.

⁶¹² Per un parallelo con l'Ilor quale imposta reale in deroga al principio di trasparenza si veda BORIA, *op. ult. cit.*, 1996, 59 ss., ove ulteriori riferimenti.

essa stessa determinata⁶¹³, di tal guisa consentendo il successivo afflusso del relativo gettito presso ciascuna regione ove il presupposto si è verificato.

Le regole che presiedono alla determinazione della base imponibile essendo ben più complesse e minuziose rispetto a quelle che disciplinano il presupposto e i soggetti passivi, sono tali quindi da suggerire, in questa sede, l'analisi di una tipologia di determinazione della base imponibile quale è quella relativa alle banche, in quanto spiccatamente problematica e quindi degna di particolare attenzione⁶¹⁴.

L'accennata complessità nella determinazione della base imponibile, peraltro, riscontrabile sia negli studi della Commissione Gallo – che difatti aveva già individuato come fosse necessario procedere con differenti metodologie in funzione delle diverse modalità di formazione del valore aggiunto presso le varie (macro) tipologie di contribuenti, rispetto alle quali non sempre il monte salari assume la stessa significatività – sia nella disposizione della legge di delega, che addirittura individua otto differenti tipologie di determinazione del valore aggiunto della produzione.

In ogni caso, sempre sotto il profilo generale, deve preliminarmente osservarsi che – conformemente alle proposte formulate dalla Commissione Gallo – l'Irap è un'imposta sul valore aggiunto del tipo “reddito netto”, applicandosi essa ad un valore della produzione – calcolato quindi per sottrazione – al netto dei consumi intermedi con la deduzione degli ammortamento ma non del costo del lavoro e senza altresì conferire rilevanza ai componenti della gestione né di carattere finanziario, né straordinario.

Da quanto sopra consegue quindi, che il valore della produzione netta è grandezza del tutto differente ed autonoma rispetto al reddito così come risultante del conto economico. Preme in questa sede sin da ora sottolineare che la base imponibile rileva quindi – essendo calcolata per sottrazione e non per somma – solamente nei limiti in cui sia riscontrabile un valore aggiunto della produzione positivo, in grado cioè di coprire i costi deducibili ai fini Irap.

15. Profili problematici correlati alla determinazione dell'imponibile delle Banche.

Una delle principali caratteristiche dell'Irap è costituita dalla previsione di diverse modalità di determinazione del valore della produzione netta, stabilite, in ragione dei diversi soggetti passivi, dagli articoli da 5 a 10 del d.lgs. n.446/97.

Le disposizioni per gli enti creditizi finanziari, in particolare, sono disciplinate dall'art.6, che risulta composto da 5 commi, il primo dei quali racchiude le norme che potrebbero essere definite di carattere “generale” per il settore bancario e finanziario, rimandando ai successivi commi la previsione di regole particolari per le società di intermediazione mobiliare (comma 2), per le società di gestione di fondi comuni di investimento (comma 3) e per le società di investimento a capitale variabile (comma 4);

⁶¹³ Ricordiamo infatti che l'Irap — analogamente a quanto teorizzato dalla Commissione Gallo riguardo all'Ipar — prevede un'autonomia tributaria regionale esplicitata essenzialmente in tema di aliquote (seppur entro una determinata forchetta), mentre i criteri per la determinazione della base imponibile non risultano nella disponibilità delle regioni essendo questa materia riservata esclusivamente alla disciplina statale.

⁶¹⁴ Analoghe considerazioni e analoga metodologia sono peraltro riscontrabili in SCHIAVOLIN, *L'imposta regionale sulle attività produttive*, cit., 786 ss..

l'ultimo comma, invece, ha il solo scopo di stabilire che per la Banca d'Italia e per l'Ufficio Italiano Cambi, la base imponibile è determinata con i criteri dettati dal predetto comma 1, al pari, della generalità dei soggetti bancari.

Più in particolare sono tenuti a determinare l'Irap, secondo le regole dettate dal citato art.6, "le banche e gli altri enti e società finanziarie indicati nell'articolo 1 del decreto legislativo 27 gennaio 1992, n.87, come modificato dall'articolo 157 del decreto legislativo 1° settembre 1993, n.385".

La puntualità del riferimento normativo è tale per cui non vi dovrebbero essere dubbi circa il novero dei soggetti rientranti nelle previsione in argomento⁶¹⁵.

Ne deriva che restano escluse dalla disciplina dettata dal citato articolo 6, le società finanziarie la cui attività consiste, in via esclusiva o prevalente, nell'assunzione di partecipazioni in società esercenti attività diversa da quella creditizia o finanziaria⁶¹⁶.

Dette società, infatti, ai sensi dell'articolo 44, comma 2, del d.lgs. 127/91, sono tenute all'osservanza della disciplina in materia di bilancio dettata dal codice civile e, conseguentemente, rimangono attratte nel regime delineato nell'articolo 5 del d. lgs. n.556/97.

Tenuto, tuttavia, conto che le regole di determinazione dell'imponibile stabilite da quest'ultima disposizione non si attagliano perfettamente alla realtà operativa delle *holdings* industriali, per queste ultime si applicano i criteri analoghi a quelli propri delle altre "finanziarie".

Ci si soffermerà in questa sede solo sugli aspetti concernenti le aziende di credito, cercando di porre in rilievo le peculiarità che caratterizzano tale settore in generale, e quindi anche in relazione alla loro configurazione quali soggetti passivi ai fini Irap.

Le imprese bancarie e finanziarie debbono dunque, fare riferimento alle regole stabilite dall'articolo 6 del d. lgs. n.446/97, secondo il quale il valore della produzione netta è determinato dalla differenza algebrica di alcune voci espressamente menzionate che richiamano, in materia pressoché identica, voci di conto economico contemplate dalla normativa di cui al d. lgs. n.87/92, valido sino al 31/12/05, in quanto sostituito dai Nuovi Principi Contabili Internazionali (IAS) a decorrere dal 1 gennaio 2006.

A tal riguardo è appena il caso di rilevare come il legislatore delegato, nel definire le varie basi imponibili valide ai fini dell'Irap, abbia adottato una tecnica non del tutto uniforme con riguardo alle diverse categorie imprenditoriali, Infatti, all'articolo 5 relativo alle imprese in genere⁶¹⁷ è stata fatta l'elencazione delle voci rilevanti a questi fini, con puntuale riferimento alle disposizioni di conto economico previste dall'art.2425 del codice civile, addirittura attraverso il solo richiamo numerico; invece, per i soggetti bancari e finanziari, all'art.6⁶¹⁸ è stata stabilita la rilevanza di una serie di voci che nella sostanza costituiscono parte dello schema di conto economico, ma che sul piano formale non sono altrettanto puntualmente richiamate.

⁶¹⁵ Trattasi delle banche, delle società di gestione previste dalla legge 23 marzo 1983, n.77, delle società finanziarie capogruppo dei gruppi bancari iscritti nell'albo, delle società contemplate dalla legge 2 gennaio 1991, n.1, dei soggetti operanti nel settore finanziario previsti dal Titolo V del Testo Unico delle leggi in materia bancaria e creditizia emanato ai sensi dell'articolo 25, comma 2, della legge 19 febbraio 1992, n.142, nonché delle società esercenti altre attività finanziarie indicate nell'articolo 59, comma 1, lettera b) dello stesso T.U..

⁶¹⁶ Cosiddette *holdings* industriali.

⁶¹⁷ Diverse da quelle bancarie, finanziarie ed assicurative.

⁶¹⁸ Ed anche per le società di assicurazione nel successivo art.7.

Ad ogni modo, non sembra possano esservi dubbi circa la necessità per detti ultimi soggetti di assumere proprio il conto economico come punto di partenza per la determinazione dell'Irap dovuta, anche in relazione al fatto che i componenti del valore della produzione individuati nel predetto art.6 coincidono praticamente con le voci indicate nello schema previsto dal d.lgs. n.87/92.

Entrando nell'analisi della disposizione in parola, è previsto che per gli enti creditizi e finanziari assume rilevanza, ai fini Irap, la somma algebrica tra le seguenti voci:

- interessi attivi e proventi assimilati (voce 10 del conto economico);
- proventi di quote di fondi comuni di investimento (parziale voce 30);
- commissioni attive (voce 40);
- profitti di operazioni finanziarie (voce 60);
- riprese di valore su crediti verso clientela (voce 130)⁶¹⁹;
- altri proventi di gestione (voce 70), esclusi i recuperi di oneri del personale distaccato presso terzi (voce 20);
- commissioni passive (voce 50);
- perdite da operazioni finanziarie (voce 60);
- spese amministrative (voce 80), escluse quelle relative al personale dipendente;
- ammortamenti dei beni materiali ed immateriali (voce 90);
- altri oneri di gestione (110);
- rettifiche di valore su crediti alla clientela, comprese quelle sui crediti impliciti relativi a operazioni di locazione finanziaria (voce 120)⁶²⁰;

Rispetto allo schema di conto economico del settore bancario e finanziario risultano, invece, estranei alla base imponibile:

- dividendi ed altri proventi su titoli diversi dai fondi comuni (parziale voce 30);
- recuperi di personale distaccato (parziale voce 70),
- spese di personale (parziale voce 80);
- accantonamenti per rischi ed oneri (voce 100);
- rettifiche/riprese di valore ed accantonamenti su crediti verso banche e crediti di firma (parziale voci 120/130);
- accantonamenti di fondi su rischi (voce 140);
- rettifiche/riprese di valore su immobilizzazioni finanziarie(voci 150/160);
- proventi/oneri straordinari (voci 180/190);
- variazioni del fondo rischi bancari generali (voce 210).

Una volta identificate le voci che influenzano la determinazione del valore aggiunto prodotto, occorre verificare se le stesse debbano essere o meno assunte nell'importo risultante dal conto economico, tenendo presente che, in base alle disposizioni comuni recate dal successivo art.11, comma 1, lett.a), i componenti positivi e negativi dell'imponibile Irap debbono concorrere in conformità delle norme del Tuir e dell'applicazione di esse in sede di dichiarazione dei redditi.

In altre parole, il legislatore delegato ha previsto una valorizzazione delle voci rilevanti agli effetti dell'Irap in misura pari a quella prevista dalla disciplina dell'Ires, vale a dire

⁶¹⁹ Voce abrogata dal Decreto Legge 12 luglio 2004, n.168, convertito in legge, con modificazioni, dalla Legge 30 luglio 2004, n.191, con effetto discriminatorio, si ritiene, per le aziende di credito rispetto alle modalità di determinazione della base imponibile, ai fini Irap, previste per gli altri soggetti passivi aventi il carattere di impresa.

⁶²⁰ V. nota precedente.

nei limiti ed alle condizioni con cui le stesse concorrono a formare il reddito imponibile da dichiarare nel modello Unico.

Esaminate la norma di riferimento per il calcolo della base imponibile delle banche e degli altri enti e società finanziarie, occorre ancora tenere in considerazione, come anticipato, quanto stabilito dall'art.11 del medesimo decreto legislativo n.446/97, che contiene le "disposizioni comuni"; queste ultime, come tali, dovrebbero interessare la generalità dei contribuenti, anche se, in realtà, i richiami in esse presenti fanno propendere per la loro applicazione nei confronti, essenzialmente, dei soggetti comunque, esercenti attività produttiva di reddito d'impresa⁶²¹. Più precisamente, al di là della intitolazione, la disposizione è formulata in modo tale da far ritenere la stessa rivolta nei confronti dei contribuenti⁶²² che determinano il valore della produzione imponibile secondo il metodo della "sottrazione" (ricavi meno costi della produzione), con la conseguenza che le previsioni di indeducibilità ivi collocate non sembrano tornare applicabili, ad esempio, nei confronti degli enti, pubblici e privati, non esercenti attività commerciale, la cui base imponibile è formata unicamente dai compensi per lavoro dipendente ed assimilati, nonché per collaborazioni coordinate e continuative.

Ciò posto, venendo alla disamina delle disposizioni "comuni", l'art.11, comma 1, lett.a), stabilisce la necessità di assumere i componenti positivi e negativi in conformità alle norme del Tuir. La lettera b) del comma 1, a sua volta, introduce una serie di eccezioni alla regola generale⁶²³ circa la indeducibilità dei costi relativi al personale.

In particolare, vengono espressamente dichiarati deducibili:

- i contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro;
- le spese relative agli apprendisti;
- le spese nei limiti del 70%, per il personale assunto con contratti di formazione lavoro.

Come regola di carattere generale non sono, invece, ammessi in deduzione, in base alla lettera c), comma 1:

- 1) i menzionati costi relativi al personale, indicati nell'art.2425, primo comma, lett.b), numeri 9) e 14), del codice civile. E' appena il caso di rilevare che per i soggetti che determinano il valore della produzione netta secondo le regole dettate dal commentato art.6 (banche ed altri enti creditizi e finanziari), la previsione, anche in virtù del fatto che essa espressamente si ricollega al codice civile, non sembra in concreto assumere un puntuale riferimento, viste che per i medesimi soggetti l'indeducibilità delle spese inerenti al personale dipendente già è stabilita espressamente nell'ambito dello stesso articolo 6. Detta indeducibilità dovrebbe sicuramente essere costituita dalle retribuzioni in denaro ed in natura corrisposte al personale, nonché degli oneri sociali inerenti alle medesime. Non dovrebbe, invece, coinvolgere anche quei costi sostenuti dall'impresa per mettere i dipendenti in condizione di svolgere la propria mansione nell'interesse dell'azienda stessa, vale a dire, ad esempio, le spese di viaggio, vitto e quant'altro necessario per l'effettuazione di trasferte;
- 2) i costi per prestazioni di lavoro occasionale;
- 3) i compensi erogati a terzi in esecuzione di rapporti di collaborazione coordinata e

⁶²¹ Si parla, difatti, spesso di componenti positivi e negativi, di deduzione di taluni costi ecc.

⁶²² Imprese e lavoratori autonomi.

⁶²³ Recata dalla successiva lettera c), n.1.

- continuativa di cui all'articolo 49, comma 2, lettera a), del Tuir;
- 4) i compensi per prestazioni di lavoro assimilato a quello dipendente ai sensi dell'articolo 37 del medesimo Tuir;
 - 5) gli utili erogati agli associati in partecipazione di cui alla lettera c), del predetto articolo 49, comma 2, del medesimo Tuir;
 - 6) il canone relativo a contratti di locazione finanziaria, limitatamente alla parte riferibile agli interessi passivi determinata secondo le modalità di calcolo, anche forfettarie, stabilite con decreto del Ministro delle Finanze.

In relazione a quanto precede si osserva, innanzitutto, come il legislatore, nel sancire – evidentemente a fini antielusivi – l'indeducibilità di tutte le forme di lavoro autonomo o di lavoro para-subordinato in cui avrebbero potuto essere riclassificati i rapporti di lavoro dipendente per evitare il pagamento dell'Irap su questi ultimi, abbia utilizzato una differente dizione. Infatti si parla quasi ovunque di compensi indeducibili – con ciò, si suppone, volendo cogliere solamente l'aspetto reddituale per il percettore derivante dalla prestazione – tranne che nel caso del rapporto di lavoro autonomo occasionale, in cui l'indeducibilità è legata al più ampio concetto di “costi”, senza peraltro, che risulti chiara la *ratio* ispiratrice di tale differenziazione terminologica. Per quel che concerne i rapporti di cui al punto 3, si puntualizza che, per individuare le fattispecie indeducibili dell'Irap occorre andare a verificare la qualità del percipiente e dell'incarico assegnatogli. In particolare, è stato chiarito che, mentre il compenso dell'amministratore genera sempre reddito di collaborazione coordinata e continuativa e, quindi, non è deducibile ai fini dell'Irap⁶²⁴, l'incarico di sindaco, se svolto da un ragioniere o dottore commercialista, essendo attratto per questi nella sfera del lavoro autonomo⁶²⁵ è deducibile nella determinazione dell'imponibile Irap dell'azienda⁶²⁶.

In detta occasione è stato altresì precisato, in relazione al contributo previdenziale Inps⁶²⁷, dovuto su detti rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, che la previsione di indeducibilità dei soli “compensi” consente di ritenere componente negativa dell'imponibile Irap la quota di detto contributo che rimane a carico della società.

Con riferimento alla indeducibilità degli interessi afferenti ai contratti di locazione finanziaria, è il caso di segnalare come la previsione in discorso, sia stata inserita, su segnalazione della Commissione dei Trenta, che aveva rilevato come, in sua assenza, le varie forme di finanziamento utilizzabili dalle imprese avrebbero avuto un trattamento disomogeneo, tenuto conto che, per i soggetti diversi da quelli creditizi e finanziari, gli interessi passivi sono indeducibili.

Dunque, la previsione relativa ai canoni di locazione finanziaria serve a porre sullo stesso piano finanziamenti diretti e finanziamenti ricevuti per il tramite di contratti di locazione finanziaria. Inoltre, la sua inclusione nell'ambito delle disposizioni comuni degli enti creditizi e finanziari, nonostante che i medesimi, proprio in ragione della loro tipica attività (intermediazione finanziaria), possano portare in deduzione gli interessi passivi. Tale diversità di trattamento sembra, in qualche misura, giustificata da considerazioni di ordine logico, atteso che mentre gli interessi passivi, normalmente,

⁶²⁴ E non è soggetto ad Irap per il percettore.

⁶²⁵ In quanto rientrante tra le attività proprie del professionista.

⁶²⁶ E per converso, concorre a formare l'imponibile Irap del suddetto professionista.

⁶²⁷ Noto come “contributo 10%”.

vengono sostenuti dalle banche in funzione della creazione di ricavi (interessi attivi), i canoni di locazione finanziaria e, quindi, i relativi interessi sono sostenuti dalla banca non già al medesimo scopo, bensì al fine di finanziare l'acquisto di beni strumentali al pari, dunque, di tutti gli altri soggetti imprenditori.

Le disposizioni comuni dell'articolo 11 si chiudono con il comma 2, secondo il quale, indipendentemente dalla collocazione nel conto economico, le componenti positive e negative sono accertate in ragione della loro classificazione secondo corretti principi contabili.

A tal riguardo, occorre sottolineare che, per i soggetti che predispongono il proprio bilancio secondo le norme speciali fissate dal d. lgs. n.87/92, va tenuta presente quella che, in buona sostanza, risulta essere la gerarchia delle fonti produttive di regole per la redazione dei conti. In particolare, il surrichiamato decreto legislativo, come noto, fissa i principi di redazione ed i criteri di valutazione, demandando peraltro, alla Banca d'Italia il compito di emanare disposizioni in tema dei conti degli enti creditizi e finanziari. La Banca d'Italia, quindi, emana le istruzioni amministrative per la redazione dello stato patrimoniale, del conto economico e della nota integrativa, nonché i criteri di redazione dei conti, che rivestono carattere vincolante per gli enti creditizi e finanziari.

Dal quadro normativo e regolamentare dianzi delineato, appare lecito desumere che il rispetto da parte dei soggetti "vigilati" dei criteri di rilevazione ed appostazione contabile individuati dalla Banca d'Italia escluda la possibilità di vedere riclassificate, secondo diversi principi contabili, le componenti positive e negative del conto economico. Pertanto solo la carenza di specifiche direttive dell'Organo di vigilanza, relativamente a determinate voci di conto economico potrebbe legittimare l'adozione dei principi contabili di promanazione degli ordini o commissioni professionali, nazionali o esteri, aventi specifica competenza in materia.

16. Aspetti controversi relativi alle aliquote differenziate per le banche e per le imprese assicurative.

Nella relazione illustrativa dello schema di decreto legislativo⁶²⁸ istitutivo dell'imposta sulle attività produttive, il governo sottolineava che gli effetti redistributivi della riforma ne erano l'inevitabile e voluta conseguenza.

Per rendere graduale la realizzazione del processo di riforma, l'articolo 45 del decreto legislativo in parola – recante disposizioni transitorie in materia di imposta regionale sulle attività produttive – e il decreto ministeriale del 5 maggio 1998, disciplinarono la c.d. clausola di salvaguardia: un correttivo parziale e transitorio, posto a tutela dei contribuenti eccessivamente penalizzati dall'introduzione dell'Irap rispetto al prelievo fiscale che avrebbero subito per i tributi e contributi soppressi.

A tale scopo fu prevista per tutti i contribuenti, una riduzione dell'Irap dovuta nei primi tre anni di applicazione della stessa (1998, 1999, 2000), a condizione che l'introduzione di tale imposta avesse determinato un incremento del prelievo fiscale per il 1998 superiore a certi limiti percentuali ed assoluti, rispetto al prelievo fiscale che sarebbe scaturito dall'applicazione dei tributi e contributi soppressi.

⁶²⁸ D.lgs. n.446/97.

In particolare, la riduzione dell'Irap da versare per i periodi di imposta 1998, 1999 e 2000 si rendeva applicabile esclusivamente qualora tale incremento di prelievo fiscale per il 1998⁶²⁹ fosse stato superiore, in termini percentuali al 50% dei tributi e contributi aboliti.

Verificata la condizione di spettanza della clausola di salvaguardia, la riduzione dell'Irap versata in acconto e a saldo per il 1998 era pari alla differenza tra l'incremento del prelievo fiscale e l'importo di un limite di incremento, calcolato in termini assoluti tramite una apposita tabella allegata al decreto ministeriale 5 maggio 1998.

Per i periodi di imposta 1999 e 2000 invece, la riduzione dell'Irap è stata determinata quale quota percentuale⁶³⁰ della riduzione dell'Irap, determinata secondo i criteri prima specificati, in sede di dichiarazione 1999.

Secondo il disegno originario, il correttivo doveva favorire i contribuenti fortemente svantaggiati, in danno di coloro che sarebbero stati marcatamente, avvantaggiati dalla riforma. Nel testo definitivo, esso ha operato solo per ridurre gli impianti più negativi. La clausola di salvaguardia ha operato per tutti i contribuenti, indipendentemente dall'attività svolta e dalla disciplina del calcolo della base imponibile.

La relazione governativa allo schema di decreto legislativo comprendeva, poi, tra le agevolazioni territoriali e settoriali, la previsione, in via transitoria, di aliquote differenziate, rispetto all'aliquota di base, per il settore agricolo e per quello dell'intermediazione finanziaria⁶³¹.

Certo è che dalla nota tecnica allegata allo schema di decreto legislativo, che fu trasmesso alla Camera per il parere della Commissione Finanze, sarebbe risultato che le aliquote dell'Irap furono determinate in modo tale da compensare, attraverso il gettito dell'Irap, l'ammontare ottenuto sottraendo alle perdite di gettito stimate, al netto di quelle compensate con la rimodulazione della ex Irpef, i recuperi di gettito sulle imposte dirette afferenti ai soggetti passivi Irap, il gettito da compensare con la nuova imposta regionale fu stimato in 52.264 miliardi di lire⁶³².

Dalla stessa relazione al decreto legislativo sarebbe emerso, peraltro, che la misura dell'aliquota base, fissata nel 4,25%, “rappresenta, data la stima della base imponibile, l'aliquota di equilibrio per il settore privato dell'economia: essa, cioè, permette di ottenere il gettito necessario per compensare le mancate entrate dovute all'abolizione dei tributi e contributi prima citati (dovuti dalle imprese e dai lavoratori autonomi), al netto del recupero del gettito per IRPEF ed IRPEG indotto dall'abolizione degli stessi prelievi”.

⁶²⁹ Determinato quale differenza tra l'Irap dovuta e l'importo complessivo dei tributi e contributi aboliti.

⁶³⁰ Pari, rispettivamente, al 50% e 25%.

⁶³¹ Vi si legge che “riguardo alle specificità per i diversi settori di attività, si è constatato che il settore dell'intermediazione finanziaria godrebbe, mediamente, di uno sgravio consistente, mentre i produttori agricoli soffrirebbero di uno aggravio significativo. Tenuto anche conto che il primo settore è interessato da altri provvedimenti agevolativi, connessi con la sua ristrutturazione, mentre il secondo è stato recentemente oggetto di inasprimenti (in particolare, alle midifiche del regime speciale dell'IVA), si è deciso di applicare aliquote difformi da quella base, prevedendo, comunque, un graduale riallineamento verso tale aliquota”.

⁶³² La nota tecnica del governo precisò che “data la base imponibile dell'Irap e l'obiettivo di ridurre alcuni impatti redistributivi tra settori produttivi (in particolare svantaggio del comparto agricolo e vantaggio per il settore dell'intermediazione finanziaria e monetaria), le aliquote di equilibrio che occorrono per compensare l'ammontare sopra indicato sono state fissate al 3% per l'agricoltura, al 5% per le banche, assicurazioni e altri intermediari finanziari, al 4,25% per i restanti settori”.

Ciò, pare, avrebbe significato che la previsione di un'aliquota più pesante per il settore dell'intermediazione finanziaria trova la sua unica ragion d'essere nell'esigenza di assicurare la copertura finanziaria dell'agevolazione di gradualità al settore agricolo.

La volontà di finanziare, con la previsione dell'aliquota più elevata per banche ed assicurazioni le agevolazioni all'agricoltura, sarebbe risultata, oltre che da una serie di interventi di componenti delle Commissioni parlamentari nel corso del procedimento di emanazione del decreto legislativo, dalla successiva evoluzione della disciplina: in particolare dalle variazioni introdotte nel testo dell'articolo 45 del d.lgs.449/97 con la legge finanziaria per il 2000.

Il comma 17 dell'art.6, lett.b), della legge 23 dicembre 1999 n.488, difatti, modificava la disciplina transitoria dettata dal d.lgs. di introduzione dell'Irap. Più specificamente, le aliquote di favore previste da quella disciplina furono così modificate: "per i periodi di imposta in corso al primo gennaio 1998 ed al primo gennaio 1999 l'aliquota è stabilita nell'1,9%; per i quattro periodi di imposta successivi l'aliquota è stabilita rispettivamente nelle misure del 2,3, del 2,5, del 3,10, del 3,75 per cento"; contemporaneamente furono inasprite le aliquote previste per banche ed assicurazioni che per il periodo di imposta in corso al primo gennaio 1998 – primo gennaio 1999 – primo gennaio 2000, furono stabilite nel 5,4%; per i due periodi successivi, rispettivamente dal 5 e del 4,75%, a partire dal 2001. Il graduale riallineamento all'aliquota ordinaria del 4,25% fu posticipato all'esercizio 2003.

Il comma 19 del medesimo articolo prevede che "a decorrere dall'anno 2000 il Fondo sanitario nazionale di parte corrente è ridotto dell'importo generato dalla rimodulazione delle imposte di cui al comma 18 in misura pari a lire 542 miliardi, lire 644 miliardi e lire 551 miliardi, rispettivamente, per gli anni 2000, 2001 e 2002. Qualora l'aumento del gettito risulti inferiore a tali importi, le aliquote di cui al comma 17 sono rideterminate in modo da assicurare i gettiti previsti".

Al di là di qualsiasi interpretazione volutamente forzosa, pare proprio che dal tenore della normativa surrichiamata, sia emersa una esplicita correlazione tra le variazioni reciproche delle aliquote transitorie dell'Irap disposte dal comma 17 ed il finanziamento di specifici capitoli di spesa. Ciò è parso voler significare che l'aumento dell'una sia servito a finanziare l'abbassamento dell'altra⁶³³.

L'applicazione alle imprese del settore della intermediazione finanziaria, sia pure in via transitoria, di una aliquota più pesante di quella prevista in via generale si sarebbe tradotta in una evidente violazione del principio costituzionale di uguaglianza (art.3), del principio di proporzionalità dell'imposizione tributaria, della capacità contributiva del contribuente (art.53), del principio di generalità dell'obbligo di concorso alla copertura delle spese pubbliche (art.53).

La suddetta previsione, non può trovare autonoma giustificazione nell'esigenza di un passaggio graduale dal vecchio al nuovo regime⁶³⁴. E' possibile che alcune banche, le quali nel sistema previgente sostenevano oneri molto superiori a quelli di altre imprese, nel sistema Irap, che avrebbe eliminato le distorsioni che avevano caratterizzato quello

⁶³³ Per una visione estremamente critica sulla compatibilità dell'imposta regionale in questione con i precetti fondamentali dell'ordinamento giuridico, v. G. Gaffuri, *La compatibilità dell'imposta regionale sulle attività produttive con i precetti fondamentali dell'ordinamento giuridico: stato della questione*, in Riv.Dir. Trib., 1999, p.843 ss.

⁶³⁴ In tal senso, G. MARONGIU, *L'imposta regionale sulle attività produttive, Irap*, in Trattato di Diritto Tributario, diretto da A. AMATUCCI.

anteriore, si siano potute trovare in condizioni migliori. Si è trattato, tuttavia dell'effetto proprio della riforma, in conseguenza del quale non sono ammissibili penalizzazioni. D'altronde, ciò non toglie che vi siano state, nel settore bancario o assicurativo come in ogni altro settore, imprese che abbiano risentito positivamente degli effetti delle riforme ed imprese che ne siano risultate penalizzate.

L'analisi degli effetti della introduzione della disciplina in parola, sui conti delle aziende ha dimostrato che le ricadute prodottesi dal passaggio al nuovo regime sono risultate analoghe in tutti i settori economici. Esse sono risultate essere diverse all'interno dei singoli settori, in funzione della diversa struttura dei conti economici delle imprese ed in particolare del diverso rapporto tra costo del lavoro ed utile lordo: ciò è disceso dalla struttura stessa della riforma, che ha agevolato le imprese con i conti in ordine e basso costo del lavoro, e penalizzato quelle in situazione economica peggiore.

E' naturale che, proprio per l'effetto redistributivo tipico dell'Irap, vi possano essere stati contribuenti che hanno visto ridotto il prelievo a loro carico e contribuenti che lo hanno visto aggravato: ma ciò è stato l'oggetto stesso della riforma. Sarebbe del tutto incoerente ipotizzare, in via transitoria, il mantenimento proprio di quelle distorsioni che la riforma ha voluto eliminare.

L'esigenza di assicurare la gradualità del passaggio al nuovo sistema di imposizione è stata coerentemente soddisfatta, senza introdurre discriminazioni tra i settori di attività, a pari capacità contributiva, dalla previsione della cosiddetta clausola di salvaguardia contemplata dai commi 3,4,5 e 6 del medesimo art.45 dello stesso decreto legislativo. Una volta entrata in vigore la riforma del sistema di tassazione delle imprese, il riferimento al gettito derivante dai tributi e contributi soppressi non avrebbe potuto giustificare, sotto il profilo costituzionale, differenze di trattamento. Si parla, difatti, di un elemento che la legge istitutiva della nuova imposta non ha preso in considerazione ai fini dell'applicazione del tributo: non può costituire pertanto, secondo la costante giurisprudenza della Corte Costituzionale, un parametro di valutazione del rispetto dei principi richiamati dagli articoli 3 e 53 della Costituzione. La realtà è che, la previsione dell'aliquota più elevata per il settore della intermediazione finanziaria, in senso lato, avrebbe risposto all'esigenza di assicurare, ad alcune categorie di imprese agricole, una agevolazione di gradualità ulteriore rispetto a quella prevista per la generalità dei contribuenti. Le disposizioni legislative contenenti agevolazioni e benefici tributari di qualsiasi specie, quali che ne siano le finalità, hanno palese carattere derogatorio e costituiscono il risultato di scelte del legislatore, al quale soltanto spetta di valutare e decidere non solo in ordine all'an, ma anche al quantum e ad ogni altra modalità e condizione afferente alla determinazione di dette agevolazioni⁶³⁵.

Rientra in particolare, nella discrezionalità del legislatore limitare ad alcuni soggetti determinate agevolazioni fiscali temporanee, in vista di specifiche esigenze di politica economica e sociale⁶³⁶. L'onere di sopportare il carico tributario conseguente alla scelta del legislatore, non può essere posto a carico di una specifica categoria di contribuenti, esonerandone ogni altra. La norma costituzionale prevede infatti, che "tutti" siano tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Nella specie, l'onere di sostenere il carico conseguente al riconoscimento dell'agevolazione al

⁶³⁵ Corte Costituzionale, 21 gennaio 1988, n.52.

⁶³⁶ Corte Cost., 17 dicembre 1987, n.543.

settore agricolo è stato posto, pare, interamente ed esclusivamente, a carico delle imprese del settore finanziario.

Emergerebbe, sotto questo aspetto, una evidente violazione dei principi costituzionali. Da un lato, è stato imposto alle imprese colpite un prelievo maggiore, a pari capacità contributiva; dall'altro, l'onere del finanziamento di interventi di sostegno di una particolare categoria è stato posto a carico soltanto di alcuni dei soggetti passivi dell'imposta esonerandone tutti gli altri.

E' vero che la previsione di un trattamento tributario agevolato per l'imprenditore agricolo può trovare legittimazione in valori costituzionalmente tutelati: ma l'obbligo di farsi carico dei doveri di solidarietà sociale che ne derivano, non può determinare il sacrificio di altri valori, anch'essi costituzionalmente protetti, e certamente non recessivi dinanzi alle esigenze di sostegno della produzione agricola; si pensi, ad esempio, all'obbligo costituzionale di tutela del risparmio oltre, naturalmente, che al principio di uguaglianza. D'altronde, anche la ricerca di una giustificazione delle norme sotto il profilo dell'adempimento dei doveri di solidarietà sociale (art.2 Cost.), non sposterebbe i termini della questione. Anche l'adempimento dei doveri di solidarietà sociale non può essere imposto in violazione del principio costituzionale di uguaglianza.

La discriminazione attuata dal legislatore delegato all'introduzione dell'Irap è stata, a suo tempo, ulteriormente aggravata dalla modifica all'art.45 del decreto introdotte dalla legge 488/1999, che appesantiva le situazione, sia prolungando la durata del regime transitorio, sia aumentando la misura dell'imposizione.

La disciplina introdotta dalla legge finanziaria per il 2000 ha costituito, probabilmente, la dimostrazione più evidente dei vizi di costituzionalità denunciati precedentemente: l'ultimo periodo dell'art.19 prevede espressamente ulteriori rimodulazioni delle aliquote differenziate per assicurare gli obiettivi di gettito indicati nella prima parte della disposizione: si prevede cioè, una vera e propria stabilizzazione del regime differenziato per il settore finanziario. La tendenza a rendere stabile una disciplina discriminatoria, originariamente prevista in via transitoria, escluderebbe alla radice la possibilità di ricercarne la giustificazione nella temporaneità del sacrificio dell'interesse costituzionalmente protetto, per esigenze di contemperamento solidaristico con altri valori.

Ebbene, è quanto, invece, il 20 gennaio 2005, con sentenza depositata in cancelleria, la Corte Costituzionale ha fatto. Infatti, la Corte in questione ha respinto i dubbi di incostituzionalità sollevati dalle commissioni tributarie provinciali di Milano, Bergamo, Cuneo e Genova sugli articoli 6, 7 e 45 della normativa analizzata nelle pagine precedenti.

“La previsione di aliquote differenziate per settori produttivi e per tipologie di soggetti passivi – ha sentenziato la Consulta – rientra pienamente nella discrezionalità del legislatore, se sorretta da non irragionevoli motivi di politica economica e redistributiva”.

Le commissioni tributarie in parola avevano, difatti, lamentato, principalmente la violazione dei principi di eguaglianza e di proporzionalità del carico contributivo, denunciando il superamento dei limiti costituzionalmente imposti all'esercizio discrezionale del potere legislativo. I giudici delle leggi hanno respinto tale interpretazione giudicando le eccezioni in parte inammissibili e in parte infondate.

Nel merito hanno fatto rilevare che l'applicazione in via transitoria di aliquote

differenziate trova “specifico fondamento nel carattere dell’irap di tributo sostitutivo di altri tributi e prestazioni imposte e, quindi, nel ragionevole intento del legislatore delegato di garantire una certa continuità tra il precedente ed il nuovo regime, soprattutto in termini redistributivi e di gettito”. L’aumento provvisorio e calibrato delle aliquote per i settori in questione è stato dunque, considerato dalla Consulta “pienamente giustificato” sotto il profilo dei principi costituzionali di uguaglianza e del rispetto della capacità contributiva, essendo l’aumento stesso “la conseguenza, da una parte, della valutazione circa il minor impatto del tributo sui detti settori e, dall’altra, di una scelta di politica redistributiva volta ad assicurare, in ragione del carattere surrogatorio del tributo, la continuità del prelievo e ad evitare possibili divergenze tra la precedente ripartizione del carico fiscale e quella che si sarebbe verificata ove nella fase di prima applicazione si fosse adottata un’aliquota unica ed indifferenziata per tutti i settori produttivi del comparto privato”.

La transitoria differenziazione della aliquote è stata, insomma, disposta dal legislatore “in modo non palesemente irragionevole, dopo aver concretamente valutato l’insufficienza della sola differenziazione settoriale delle basi imponibili a raggiungere l’obiettivo del mantenimento dell’originaria ripartizione del carico fiscale”. Superata la fase transitoria, la legge istitutiva dell’Irap prevede poi che, a regime, la discrezionalità venga esercitata dalle Regioni entro limiti prefissati e a decorrere dal terzo anno successivo a quello di emanazione del decreto: in base a tale facoltà, le Regioni possono variare l’aliquota sino ad un massimo di un punto percentuale, con potere di differenziare la variazione per settori di attività e per categorie di soggetti passivi. “In tal caso – ha spiegato La Corte – la differenziazione delle aliquote, trova la sua giustificazione, fisiologica ed avulsa da esigenze intertemporali, nei diversi obiettivi di politica economica e distributiva che le Regioni stesse intendano perseguire nell’ambito della loro autonomia finanziaria”.

Quanto alla denunciata violazione del principio della generalità dell’obbligo contributivo, la Corte ha fatto rilevare che essa “si fonda su una non condivisibile interpretazione di tale principio e sull’errato presupposto che le agevolazioni transitoriamente attribuite dal legislatore al settore agricolo e delle cooperative della piccola pesca e loro consorzi siano esattamente ed esclusivamente finanziate, con correlazione causale necessaria dalle maggiori aliquote transitoriamente poste a carico del settore bancario, finanziario ed assicurativo”.

Ora, in questa prospettiva, è interessante chiedersi entro quali limiti il legislatore possa esercitare il proprio potere di differenziazione del prelievo tributario a carico dei diversi settori produttivi senza recidere la correlazione tra prestazione tributaria e capacità contributiva. La risposta all’interrogativo presupporrebbe ovviamente un’approfondita analisi, non circoscritta alla struttura della aliquote Irap, ma estesa alla configurazione complessiva del tributo, ciò che, ovviamente, trascende l’oggetto investigato dalla Corte in questa sede.

Ma ritornando alla tematica di stretto interesse in questo paragrafo, alla luce di tale decisione, quale rilievo è possibile riconoscere al carattere transitorio della maggiorazione delle aliquote Irap a carico del settore creditizio?

In effetti⁶³⁷ la questione travalica i confini della provvisorietà, riguardando la

⁶³⁷ Come rileva lucidamente G. ZIZZO, *Mano libera al legislatore nel periodo transitorio*, in *Il sole24ore*, 20 gennaio 2005.

compatibilità con i principi di eguaglianza e capacità contributiva di una differenziazione della misura del prelievo assisa sul settore di appartenenza dei contribuenti.

La Corte si è limitata a sfiorare il tema, laddove richiama il potere di modulazione delle aliquote Irap “per settori di attività e per categorie di soggetti passivi” che, nella fase a regime, spetta alle Regioni, potere, invero, limitato e comunque ad oggi in gran parte “congelato” per effetto della normativa statale sopravvenuta.

Cionondimeno si tratta di un tema ancora estremamente attuale, sia sotto il profilo prettamente costituzionalistico, sia soprattutto, sotto quello politico (in senso lato).

Dal primo punto di vista⁶³⁸ emerge l’incertezza che attualmente contrassegna la nozione di capacità contributiva; ci si chiede, infatti, se sia possibile annoverare fra gli indici di capacità contributiva anche parametri connessi con il diverso status sociale dei vari contribuenti.

Strettamente connesso il profilo politico; l’utilizzo della leva fiscale per l’implementazione di strategie di politica economica è, infatti, da tempo al centro di accesi dibattiti tra i policy makers e le parti sociali.

Un dato appare certo, in questo modo le banche italiane continuano a sostenere un peso fiscale discriminatorio e particolarmente elevato e ad essere al tempo stesso accusate di non venir incontro alle richieste di contenimento dei propri prezzi⁶³⁹.

In conclusione, a ben vedere, la previsione di un’aliquota maggiorata solo per le imprese che esercitano attività bancaria non trova alcun riscontro negli altri Paesi Europei. Tutto ciò, si teme, avrà ripercussioni sulla concorrenzialità delle banche in Italia e nell’ambito internazionale. Il maggior carico fiscale riduce gli utili e deprime quindi, il valore, rendendo le banche italiane più facile preda di concorrenti di oltre frontiera e prive di una adeguata parità competitiva.

17. L’ineducibilità dell’Irap dalla base imponibile ai fini delle imposte sui redditi.

Come previsto dal secondo comma dell’art.1 del D.Lgs. 446/ 1997, l’Irap risulta ineducibile dalla base imponibile delle imposte sui redditi.

Tale disposizione, peraltro, sembra recepire una delle possibili indicazioni formulate dalla Commissione Gallo che aveva ipotizzato l’ineducibilità dell’imposta più che altro motivandola con esigenze di semplicità e trasparenza nella gestione del tributo così come pure con esigenze di stabilità del gettito.

Deve però, sul punto osservarsi che il tema dell’ineducibilità del tributo ai fini delle imposte sui redditi ha sollevato più di una perplessità in dottrina sulla sua conformità rispetto al principio della capacità contributiva. Per il momento ci limitiamo ad osservare che le critiche all’ineducibilità dell’imposta muovono dal fatto che sia il reddito d’impresa sia quello di lavoro autonomo sono determinati al netto dei costi inerenti, e poiché l’Irap — pur non essendo un’imposta sul reddito — colpisce comunque l’attività produttiva in quanto tale o, quanto meno, grava su alcuni costi ad

⁶³⁸ Come ricorda ancora G. ZIZZO, op. cit..

⁶³⁹ Così M. SELLA, Presidente dell’ABI, in un suo immediato commento sulla sentenza in questione, riportato sulla pagina del 20 gennaio 2005, dell’AGI.online.

essa relativi diminuendo quindi l'utile, pare dover concorrere alla formazione del reddito netto⁶⁴⁰, nè essa sembra poter rientrare nella previsione di cui all'art.64 TUIR che esclude — appunto — la deducibilità delle imposte sui redditi e di quelle per le quali è ammessa la rivalsa.

Ancora, non sembra che l'indeducibilità sia connaturata all'imposta stessa: difatti, il vincolo dell'invarianza del gettito lo si sarebbe potuto perseguire anche ammettendo la deducibilità del tributo, il quale, tuttavia, sarebbe dovuto essere caratterizzato da aliquote più elevate⁶⁴¹. Conclusivamente, sembra, dunque potersi ritenere, come l'indeducibilità dell'Irap risulti priva di una qualche giustificazione giuridicamente apprezzabile, quanto meno con riferimento a quella parte di essa che grava sul valore aggiunto (*rectius*: sulla quota di esso) eccedente rispetto al reddito (*rectius*: rispetto alla quota di valore aggiunto che rappresenta il profitto) dal tributo in esame anche colpito.

⁶⁴⁰ In tal senso SCHIAVOLIN, *Imposta regionale sulle attività produttive*, 844, il quale ritiene che “una regola essenziale al concetto di reddito viene dunque derogata senza una ragionevole giustificazione (...) violando così il principio di capacità contributiva. Infatti, negando la deduzione di una spesa inerente, si tassa non più il reddito netto, indice di capacità contributiva che giustifica l'applicazione di irpef e irpeg, ma un reddito “lordo” che se ne allontana in maggiore o minor misura”.

⁶⁴¹ Anche se ciò, secondo la Commissione Gallo, avrebbe potuto comportare le controindicazioni di carattere economico già accennate.

Ritiene invece astratta e meramente teorica la giustificazione basata sull'equivalenza fra le due opzioni legislative (bassa aliquota e imposta indeducibile; alta aliquota e imposta deducibile) FALSITTA, *Nuove riflessioni in tema di irap*, cit., 485 5.; come pure LUPI, *L'irap*, cit., 1427, il quale accerta la non indifferenza (anche per i contribuenti) delle due opzioni legislative, osservando infatti che l'indeducibilità penalizza maggiormente chi ha spese più elevate per retribuzioni e interessi passivi rispetto ai chi è caratterizzato da un'imposta che colpisce prevalentemente i profitti.

CAPITOLO QUARTO

PROFILI CRITICI E LINEE EVOLUTIVE DELL'IMPOSTA REGIONALE SUL VALORE AGGIUNTO DELLA PRODUZIONE NEL QUADRO DELLA RIFORMA FISCALE

1. Premessa
2. L'Irap criticata a causa della lamentata violazione del principio della capacità contributiva propria dell'organizzazione considerata titolare di una qualche forza economica espressa attraverso la creazione del valore aggiunto della produzione
3. La costituzionalità dell'imposta e l'interpretazione del principio della capacità contributiva in senso evolutivo
4. *Segue:* L'analisi (evolutiva) oggettivizzante del principio di capacità contributiva in chiave di giustificazione costituzionale dell'Irap
5. Le critiche all'Irap con particolare riferimento alla tassazione di una capacità contributiva riferibile ad altri.
6. Le critiche all'indeducibilità dell'Irap per presunta violazione dell'art.53 Cost., con particolare riferimento al principio della progressività
7. L'IRAP e la sesta direttiva IVA
8. L'Irap che tradisce le aspettative su di essa riposte
9. L'Irap nel disegno di legge delega per la riforma del sistema fiscale e le linee di tendenza in vista della sua definitiva soppressione

1. Premessa.

Come si è potuto constatare nel corso delle pagine precedenti: l'Irap è un tributo del tutto nuovo, sia per quanto riguarda il presupposto d'imposta, sia per quanto riguarda il suo stesso meccanismo giuridico di funzionamento.

Successivamente all'introduzione dell'Irap la dottrina tributaria non ha quindi mancato di approfondirne l'analisi critica, spesso mettendo in luce taluni profili di sospetta incostituzionalità.

Deve tuttavia precisarsi che, accanto alle voci critiche⁶⁴², si sono levate più d'una voce in difesa del tributo allo studio⁶⁴³.

In ogni caso, in questo panorama ove il dibattito dottrinale tra i detrattori⁶⁴⁴ e i

⁶⁴² Tra i più critici ricordiamo, senza pretesa di esaustività: MOSCHETTI, FALSITTA, GAFFURI, MARONGIU, e SCHIAVOLIN, nei rispettivi lavori infra citati.

⁶⁴³ Sono invece schierata difesa: VISCO, F. GALLO e, sebbene con particolare riferimento a taluni aspetti, pure LUPI, FEDELE e BATISTONI FERRARA, anch'essi nei rispettivi lavori infra citati.

⁶⁴⁴ Ancora, tra le voci più critiche si vedano: BAGGIO, *Profili di irrazionalità ed illegittimità costituzionale dell'imposta regionale sulle attività produttive*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, I, 633 Ss.; FALSITTA, *Aspetti e problemi dell'Irap*, ivi, 1997, I, 495 ss.; *Id.*, *L'Irap e il trattamento fiscale del lavoro*, ivi, 2000, I, 103 Ss.; ID., *Nuove riflessioni in tema di Irap*, in *Boll. trib.*, 1998, 485 ss.; FERLAZZO NATOLI, COLLI VIGNARELLI, *Il meccanismo impositivo dell'Irap: dubbi di costituzionalità*, in *Boll. trib.*, 1998, 649 Ss.; VICINI RONCHETTI, *Profili dell'imposta regionale sulle attività produttive*, in *Dir. prat. trib.*, 1999, I, 775 ss.; MOSCHETTI, *Profili costituzionali dell'Irap*,

paladini⁶⁴⁵ dell'Irap si è fatto a volte particolarmente acceso, pure la giurisprudenza (quella costituzionale prima e quella tributaria di merito poi), ha fatto sentire la sua voce, mettendo anch'essa in luce taluni profili di dubbia costituzionalità⁶⁴⁶. A tale dibattito critico sull'Irap non poteva quindi sottrarsi neppure il legislatore: e ciò sia in quanto — al momento in cui si scrive — il quadro politico, e conseguentemente la composizione del Parlamento, è sostanzialmente mutata rispetto a quando è stato introdotto il tributo; sia soprattutto in quanto l'attuale Governo non ha mai fatto mistero di voler modificare, anche sostanzialmente, l'imposta allo studio, prima di espungerla del tutto dal nostro ordinamento⁶⁴⁷.

Tuttavia, anche i propositi di riforma più radicali sembra che non possano trascurare il fatto che l'Irap fornisce un gettito pari a circa 30 miliardi di euro per anno e che, in ogni caso, questa è un'imposta che tende ad aumentare il grado di "autonomia tributaria" delle regioni rispetto a quanto ciò non fosse nell'epoca previgente rispetto alla sua introduzione. Probabilmente, anche per queste ragioni, il quasi recente varo del disegno di legge di delega volto riformare l'intero sistema tributario prevedeva innanzitutto, che la riforma fosse attuata gradualmente nell'arco temporale di due anni e ciò con il vincolo della sostanziale invarianza dei saldi economici e finanziari netti dei singoli settori istituzionali, tenuto conto anche della riforma del sistema previdenziale. Ed è quindi così che, almeno per il momento, è prevista la modifica (anche sostanziale) dell'imposta regionale sul valore aggiunto della produzione, per poi giungere alla sua definitiva abolizione.

Deve tuttavia precisarsi che — a sommosso avviso di chi scrive — l'abolizione dell'Irap dovrà comunque essere rimpiazzata da una qualche forma di imposizione tributaria su base regionale tesa ad assicurare un'effettiva autonomia tributaria alle regioni stesse. Autonomia tributaria, questa, resa ancor più necessaria (se non indispensabile) nell'attuale scenario istituzionale in corso di evoluzione, soprattutto in considerazione: sia della modifica del Titolo V della Costituzione, attuata con legge costituzionale n.3 del 18 ottobre 2001, sia degli ulteriori cambiamenti che interesseranno, ancora, il medesimo Titolo V della Costituzione.

Anche per tale motivo si ritiene che lo studio dell'Imposta regionale sulle attività

imposta disattenta alla persona e alla tutela del lavoro, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, 735 ss.; SCHIAVOLIN, *Sulla dubbia conformità dell'Irap al principio di capacità contributiva*, ivi, 1998, I, 737 Ss.; GAFFURI, *La compatibilità dell'imposta regionale sulle attività produttive con i precetti fondamentali dell'ordinamento giuridico: stato della questione*, ivi, 1999, I, 843 Ss.; MARONGIU, *Irap, lavoro autonomo e Costituzione*, in *Dir. prat. trib.*, 2000, I, 1629 ss..

⁶⁴⁵ Tra coloro che si sono espressi in termini sostanzialmente favorvoli alla nuova imposta si vedano: F. GALLO, *Ratio e struttura dell'Irap*, in *Rass. trib.*, 1998, 627 ss.; Id., *Imposta regionale sulle attività produttive*, in *Enc. dir.*, agg. V, Milano, 2001, 657 ss.; LUPI, *L'Irap tra giustificazioni costituzionali e problemi applicativi*, in *Rass. trib.*, 1997, 1407 ss.; BATTISTONI FERRARA, *L'Irap è un'imposta incostituzionale?*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, 95 ss..

⁶⁴⁶ Sul ruolo della giurisprudenza costituzionale si veda BASILAVECCHIA, op. ult. cit., 296, il quale attribuisce alla giurisprudenza costituzionale sull'Irap il ruolo di fornire un'indicazione destinata ad indirizzare le future scelte del legislatore, "disegnando una strada più o meno agevole nella ricerca di nuovi oggetti di tassazione in linea con le esigenze dei tempi e con la necessità di ampliare lo spettro delle scelte di politica fiscale utilizzabili per influire sullo sviluppo sociale". Per un commento alla sentenza della Corte costituzionale n.156/2001 riepilogativo delle varie critiche all'imposta si veda CORASANITI, *Irap: Gli elementi della fattispecie imponibile la giustificazione costituzionale e la graduale abrogazione*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, I, 971 ss e, in particolare, 1028 ss., da consultarsi anche per gli ampi riferimenti alle varie posizioni dottrinali.

⁶⁴⁷ Si veda a tal proposito il disegno di legge delega approvato dal II Goverho Berlusconi in data 20 dicembre 2001 con il quale. per l'appunto, all'art.8 si prevede la graduale eliminazione dell'Irap, da attuarsi attraverso uno o più decreti legislativi (modificativi), "con prioritaria esclusione dalla base imponibile del costo del lavoro".

produttive conservi comunque una qualche sua utilità in questa fase di passaggio, non ancora compiutamente realizzatasi, da una finanza regionale essenzialmente di tipo derivato ad una finanza regionale tendenzialmente caratterizzata da un'effettiva autonomia.

Fatte queste necessarie premesse riteniamo dunque di precisare come, nell'economia del presente lavoro, risulti senz'altro opportuno concludere affrontando — seppur schematicamente — sia i profili maggiormente critici dell'imposta, sia le linee evolutive che precludono alla sua stessa trasformazione.

Tale esame critico, si ritiene, altresì costituisca un utile banco di prova per verificare i limiti delle tradizionali impostazioni teoriche, soprattutto in tema di capacità contributiva.

2. L'Irap criticata a causa della lamentata violazione del principio della capacità contributiva propria dell'organizzazione considerata titolare di una qualche forza economica espressa attraverso la creazione del valore aggiunto della produzione.

L'imposta colpisce il valore della produzione netta originato dall'attività esercitata dall'organizzazione e, per ciò stesso, ritenuto autonomamente ed oggettivamente espressivo di una certa capacità contributiva.

Parimenti, come già osservato, la formula legislativa utilizzata dà veste giuridica alla tesi, formulata nell'ambito degli studi economici, secondo cui il business, inteso come organizzazione di uno o più fattori della produzione, integra una forma di capacità economica idonea a concorrere alle spese pubbliche⁶⁴⁸ caratterizzata dall'autonomia rispetto alla capacità contributiva associata alla remunerazione del businessman.

L'impostazione di fondo, infatti, riposa sulla concezione che l'organizzazione, da un lato, si risolverebbe per il suo dominus nella disponibilità di beni e servizi economicamente valutabili e, dall'altro, sull'idea che l'organizzazione stessa a sua volta fruirebbe di beni e servizi pubblici, ovvero provocherebbe costi e/o diseconomie per la collettività che sembrerebbe giustificato compensare con un tributo locale imperniato appunto, sulla logica del beneficio⁶⁴⁹.

⁶⁴⁸ MARONOIU, BODRITO, *L'imposta regionale sulle attività produttive*, cit., 451-452, i quali però avvertono che tale trasposizione in sede giuridica di tesi elaborate in sede economica non risulta priva di problemi, "giacché l'attitudine alla contribuzione di una qualsivoglia manifestazione economica che venga individuata e scelta dal legislatore, deve naturalmente rispondere alla verifica del rispetto dei parametri costituzionali afferenti l'imposizione, tra i quali, fondamentale per il profilo sostanziale dell'imposizione stessa, quello di capacità contributiva previsto dall'art.53, 1° comma cost."

⁶⁴⁹ In senso fortemente critico sulla rilevanza della logica del beneficio quale fattore di giustificazione della capacità contributiva si vedano tra i tanti: FALSITTA, *Aspetti e problemi dell'irap*, cit., 496 Ss.; DE MITA, *Irap e Irpef Fantasie e acrobazie*, in *Il Sole 24 Ore*, 15 ottobre 1997; NUZZO, *Imprese deboli a rischio se la produzione è tassata*, ivi, 19 novembre 1997; BAGGIO, *Profili di irrazionalità*, cit., 635 sa.; SCHIAVOLIN, *Sulla dubbia conformità dell'irap al principio di capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, 1, 740; Io., *L'imposta regionale sulle attività produttive*, cit., 847 ss.. In particolare, secondo la dottrina da ultimo citata, "il semplice esercizio di un'attività, per quanto "organizzata", non sembra idoneo a giustificare un prelievo, in capo a chi l'esercita, commisurato non alla ricchezza tra tante da questi, ma al valore aggiunto da essa prodotto".

Sia però consentito di osservare che le critiche mosse al ricorso al criterio del beneficio, in chiave di giustificazione (anche costituzionale) del tributo allo studio, sembrano presupporre che tale criterio sia antitetico (e quindi incompatibile) rispetto al principio della capacità contributiva, rispetto al quale,

La stessa impostazione di fondo presuppone che l'art.53 Cost., non individuando espressamente manifestazioni tipizzate di capacità contributiva, lascia al legislatore un certo margine di autonomia che trova il suo limite solo nell'arbitrarietà e nella irragionevolezza. Da cui si ha che ben potrebbe essere preso a base dell'imposta sia il dominio sui fattori della produzione, sia la potenziale fruibilità di beni e servizi pubblici, entrambi tassati (secondo la logica del beneficio) – appunto – attraverso il valore aggiunto della produzione che, in qualche modo, misura ed esprime il risultato dell'organizzazione ed il suo interagire con la collettività.

Ebbene, l'impostazione di fondo appena ricordata è stata aspramente criticata⁶⁵⁰. Si è a tal proposito osservato – sul piano strettamente economico – che alla produzione concorrono anche beni e servizi pubblici indivisibili che quindi la Regione non avrebbe titolo per partecipare, tramite l'Irap, alla distribuzione del valore aggiunto⁶⁵¹.

Sul piano giuridico si è poi osservato, soprattutto, che la capacità contributiva – quanto meno nella sua accezione prevalente – non può essere correlata alla fruizione di beni e/o servizi pubblici, dovendosi invece, rapportare ad indicatori di ricchezza propri del contribuente⁶⁵². Ancora, sempre sul piano giuridico, si è criticato il fatto che il semplice esercizio di un'attività organizzata possa giustificare un prelievo, in capo a chi ha il dominio sull'organizzazione stessa, commisurato non già alla ricchezza trattata, ma al valore aggiunto prodotto attraverso l'organizzazione medesima, giacché tale grandezza economica, misurerebbe semmai, la forza economica dell'attività ma non del soggetto che la esercita, se non per la parte di essa che corrisponde al profitto⁶⁵³. In particolare, nella disciplina dell'Irap – nel caso in cui il valore della produzione netta sia superiore al profitto – è stato a tal proposito osservato che il valore della produzione esprimerebbe la ricchezza del soggetto passivo solo per la parte corrispondente al reddito⁶⁵⁴. L'eccedenza costituirebbe invece, la ricchezza riferibile ai

invece, si potrebbe ipotizzare come esso possa essere considerato una qualificata e particolare estrinsecazione. Criterio questo che non sembrerebbe dunque astrattamente ed aprioristicamente incompatibile con il principio della capacità contributiva, specialmente con riferimento alle rilevate tendenze in tema di tributi locali caratterizzati, questi, da un certo orientamento in direzione della commutativizzazione (o comunque della paracommutatività) del rapporto giuridico d'imposta.

⁶⁵⁰ Tra i vari: FALSITTA, *Aspetti e problemi dell'Irap*, cit., 496 ss.; DE MITA, *Irap e Irpef. Fantasie e acrobazie*, in *Il Sole 24 Ore*, 15 ottobre 1997; NUZZO, *Imprese deboli a rischio se la produzione è tassata*, *ivi*, 19 novembre 1997; BAGGIO, *Profili di irrazionalità*, cit., 635 ss.; SCHIAVOLIN, *L'imposta regionale sulle attività produttive*, cit., 847 ss.. I vari contributi critici sono esaustivamente sintetizzati da CORASANITI, *Irap: Gli elementi della fattispecie imponibile, la giustificazione costituzionale e la graduale abrogazione*, in *Dir. prat. trib.*, 2001,1, 1022 ss., da consultarsi anche per agli ampi riferimenti bibliografici.

⁶⁵¹ In questo senso SCHIAVOLIN, *L'imposta regionale sulle attività produttive*, cit., 847. Si noti però che tale impostazione non nega che alla produzione del valore aggiunto concorrono anche beni e servizi divisibili, ovvero singolarmente fruibili, forniti dalle regioni; essa si limita solamente a precisare che vi è il concorso di beni e servizi pubblici indivisibili (i quali possono essere finanziati attraverso tributi a prevalente natura contributiva). Con il che il problema consisterebbe semmai nell'articolazione del finanziamento dei vari beni e servizi (divisibili e indivisibili) prestati: attraverso cioè tributi a prevalente natura commutativa con riferimento ai beni e servizi divisibili (ovvero fruibili singolarmente), oppure attraverso tributi a prevalente natura contributiva con riferimento ai beni e servizi pubblici indivisibili (ovvero non fruibili singolarmente).

⁶⁵² In tal senso, BAGGIO, *Profili di irrazionalità e illegittimità costituzionale dell'imposta regionale sulle attività produttive*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1997, I, 637 ss.. E, ancora, SCHIAVOLIN, *op.ult. cit.*, 847.

⁶⁵³ In tal senso MARONGIU, BODRITO, *op. ult. cit.*, 449.

⁶⁵⁴ Ritengono che l'Irap, da un punto di vista individuale, non possa essere considerata un'imposta sul reddito di tipo personale MARONGIU, BODRITO, *op. ult. cit.*, 449, i quali osservano che poiché il valore aggiunto è la misura della ricchezza generata da un soggetto mediante l'esercizio dell'attività produttiva considerata, esso differisce dalla misura della ricchezza che entrerà nell'economia individuale

lavoratori ed ai finanziatori a cui essa sarebbe poi destinata. E pertanto, nel caso, cioè, in cui la quota d'imposta riferita all'eccedenza rispetto al profitto restasse a carico dell'organizzazione, necessariamente l'imposta non potrebbe che colpire il patrimonio dell'organizzazione stessa, per di più in ragione di una capacità contributiva ad altri riferibile.

Si è altresì ritenuto il valore aggiunto idoneo a consentire la ripartizione su base individuale dei carichi tributari⁶⁵⁵, e ciò essenzialmente in ragione del fatto che nell'ambito di tale grandezza economica vi sono comprese le remunerazioni spettanti a soggetti passivi diversi fra loro e ciascuno dotato di una propria individualità⁶⁵⁶.

Ancora, sempre con riferimento all'accezione secondo la quale l'Irap colpirebbe una capacità contributiva autonoma rappresentata dal "dominio" sui fattori della produzione, si è ulteriormente osservato che tale potere di comando – pur avendo una qualche sua rilevanza di carattere sociale – difficilmente sembra potersi esprimere, almeno da un punto di vista rigorosamente giuridico, in termini di valore della produzione netta dell'organizzazione, ovvero, in altre parole, alquanto difficoltoso sembrerebbe potersi assumere tale grandezza economica (valore della produzione netta) quale indice dell'attitudine del soggetto passivo (cioè dell'organizzazione) a subire una qualche tassazione commisurata a tale "potere sociale".

Secondo tale impostazione critica il legame tra attitudine alla contribuzione, quale espressione di una qualche capacità contributiva (ancor più se intesa come riflessa da una certa qual forza patrimoniale), e l'esistenza (*rectius*: l'esercizio) di attività organizzate si rivelerebbe ancor più evanescente con riferimento alle attività artistiche e professionali svolte dai lavoratori autonomi⁶⁵⁷, così come pure con riferimento alle

del suo creatore e che risulterà in capo ad esso disponibile. Secondo la dottrina ora citata "tra il valore aggiunto e il soggetto che lo ha generato non v'è dunque una relazione di disponibilità, ma una relazione di genesi. Il soggetto creatore della ricchezza non ne avrà la disponibilità se non nella quota parte che sarà da lui percepita a titolo di profitto"(e ciò proprio in considerazione del fatto che tale ricchezza generata servirà prima per remunerare i fattori produttivi impiegati).

⁶⁵⁵ Sulla necessità di procedere ad un'analisi da un punto di vista strettamente individuale, nella ripartizione dei carichi tributari, fin da epoca risalente a prima della Costituzione repubblicana, si veda TANGORRA, *Trattato di scienza della finanza*, vol. I, Società editrice libraria, 1915, 733.

⁶⁵⁶ In tal senso MARONIU, BODRITO, *op. cit.*, 449-450, i quali — richiamandosi ad Einaudi (EINAUDI, *Principi di scienza della finanza*, Einaudi, 1940, 124-132), osservano altresì che — ai fini dell'imposizione tributaria — il reddito viene in rilievo esclusivamente quale misura della ricchezza individuale e, a tal fine, la migliore misura di esso consiste nella sua determinazione al netto delle spese sostenute per la sua produzione.

⁶⁵⁷ Secondo SCHIAVOLIN, *L'imposta regionale sulle attività produttive*, cit., 848, difatti, con riferimento ai professionisti — quanto meno nelle situazioni normali — non sarebbe ravvisabile una potenzialità produttiva propria dell'organizzazione, distinta ed autonoma rispetto a quella del titolare. Risultano concordi sul fatto che, nella normalità dei casi, per i professionisti non sia *naturaliter* ravvisabile una qualche organizzazione significativa ed autonoma rispetto a quella del titolare: FALSITTA, *Aspetti e problemi dell'irap*, cit., 512 Ss.; MARONGIU, *Irap, lavoro autonomo e Costituzione*, in *Dir. prat. trib.*, 2000, I, 1629 Ss., il quale mette in evidenza anche i rischi di discriminazione qualitativa tra lavoro subordinato ed autonomo laddove l'Irap tenderebbe ad equiparare quest'ultimo all'attività d'impresa. Nello stesso senso pure SCHIAVOLIN, *op. cit.*, 848 che richiama la sentenza n.42 del 1980 pronunciata dalla Corte costituzionale in tema di Ilor. Su tali aspetti si vedano altresì FALSITTA, *Aspetti e problemi dell'irap*, cit., 515 e SALVATORES, *Contrastanti opinioni sull'irap*, in *Boll. trib.*, 1998, 10.

Ancora, sempre con riferimento alle critiche mosse all'Irap in relazione alla violazione delle garanzie costituzionali previste dall'art.53 Cost., occorre dar conto di quell'orientamento che, anche volendo ammettere la costituzionalità dell'imposta se ed in quanto fondata sull'autonomia ed impersonalità dell'organizzazione dei fattori della produzione, rileva come le concrete regole per la formazione della base imponibile nel caso del lavoro autonomo non siano tali da esprimere detta autonomia ed impersonalità. Difatti, secondo detto orientamento, il fatto che il lavoro dipendente concorra alla formazione della base imponibile potrebbe essere considerato coerente nel caso dell'impresa ove tale

attività poste in essere dagli enti non commerciali.

Da ultimo, sviluppando *l'iter* argomentativo seguito dalla Corte Costituzionale nella sentenza n.156/2001, laddove questa valorizza il profilo organizzatorio su di un piano oggettivo, ci si è domandati se ciò non abbia una qualche rilevanza anche con riferimento alla tassazione del c.d. “minimo vitale”⁶⁵⁸. Più specificatamente: poiché l'Irap, quale imposta reale e impersonale, grava sul valore aggiunto prodotto dall'(autonoma) organizzazione in quanto tale, allora — quanto meno per coloro che considerano esistente un principio della intangibilità del minimo vitale, ancorché non esplicitamente formulato⁶⁵⁹ — potrebbe riconoscersi l'esistenza di un limite che comporti la non imponibilità di tutte quelle risorse necessariamente vincolate e destinate alla remunerazione dei fattori produttivi impiegati laddove questi si rivelino indispensabili alla sopravvivenza e durevolezza nel tempo, dell'organizzazione produttiva nella sua oggettività.

3. La costituzionalità dell'imposta e l'interpretazione del principio della capacità contributiva in senso evolutivo.

Prima di proseguire con l'esame dei profili critici dell'imposta, sembra necessario, puntualizzare come — attualmente — la principale funzione del principio della capacità contributiva contenuto nel primo comma dell'art.53 Cost. possa essere utilmente individuata nella giusta redistribuzione fra i consociati dei carichi tributari la quale, in ogni caso, deve comunque avvenire in ragione dell'attitudine alla contribuzione da ciascuno palesata, al limite anche a prescindere dalla patrimonialità dell'indice preso a base dell'imposizione.

Occorre però sul punto, precisare che tale funzione redistributiva non deve essere intesa come consentire al legislatore un illimitato grado di libertà (quando non di arbitrio) nella fissazione dei parametri *attraverso* cui procedere alla redistribuzione dei carichi tributari⁶⁶⁰, giacché la funzione garantistica di tutela dei *diritti* del singolo *contribuente* sembra potersi utilmente esercitare anche verificando se in concreto, il parametro di distribuzione prescelto possa effettivamente dirsi tale da consentire una “giusta distribuzione” dei carichi, con tale espressione dovendosi intendere quanto meno il diritto del contribuente ad essere tassato nel rispetto del principio di “uguaglianza contributiva”. Perciò, accanto agli indicatori più classici (es. reddito, patrimonio, consumo), parte della dottrina ha ritenuto possibile individuare degli indicatori

fattore concorre ad assicurare la reiterazione del ciclo produttivo, ma ciò non avviene nel caso del lavoro autonomo, ove il lavoro dipendente non risulta mai autonomo rispetto alla persona del professionista. In tal senso MARONGIU, BODRITO, *L'imposta regionale sulle attività produttive*, cit., 494, i quali mettono in evidenza il diverso ruolo del lavoratore dipendente nell'ambito dell'impresa rispetto all'ambito professionale (ove cioè nel primo caso esso sarebbe assai più rilevante e significativo, proprio al fine di consentire la reiterazione del processo produttivo in assenza dell'imprenditore).

⁶⁵⁸ CASTALDI, *0,0. ult. cit.*, 870 ss..

⁶⁵⁹ Alla stregua di un limite esterno rispetto all'attitudine alla contribuzione, in tal senso P. RUSSO, *Manuale cit.*, 58.

⁶⁶⁰ Come invece, autorevolmente, sembrerebbe essere stato paventato da MARONGIU BODRITO, *L'imposta regionale sulle attività produttive*, cit., 473, secondo i quali se si è correttamente inteso il pensiero degli Autori — la funzione garantistica non può che esplicitarsi nella (sola) necessità che l'imposta sia dovuta in ragione di un'attitudine economica soggettiva alla contribuzione, prescindente dalla quantità dei servizi generali consumati.

ulteriori⁶⁶¹, a volte più aderenti al mutato contesto economico⁶⁶² purchè – come si diceva – in grado di assicurare una ripartizione dei carichi tributari equa⁶⁶³, coerente, ragionevole e comunque rispettosa dei precetti fondamentali del nostro ordinamento. In guisa tale da consentire in ogni caso, attraverso detti indicatori, la confrontabilità delle diverse situazioni giuridiche soggettive tra i vari contribuenti, come pure in guisa tale da adeguatamente rifletterne le diversità in termini di attitudine a concorrere alle pubbliche spese, nel rispetto della condizione della sussistenza di un effettivo collegamento con fatti e situazioni sempre espressivi di potenzialità economica. Per cui – secondo detta impostazione⁶⁶⁴ – tra i vari indicatori di capacità contributiva utilizzabili (rectius: tra i vari parametri di distribuzione ai quali è dato ricorrere), ben potrebbe considerarsi il valore della produzione netta, ritenuto indice atto a misurare le diverse situazioni o

⁶⁶¹ Secondo questa corrente dottrinale può quindi prescindere dalla necessaria identificazione di indici di potenzialità economica solamente attraverso il patrimonio e le sue diverse manifestazioni, ritenute restrittive rispetto alla discrezionalità che il legislatore avrebbe nell'individuazione dei presupposti d'imposta. In tal senso F. GALLO, *Ratio e struttura dell'Irap*, in *Rass. trib.*, 1998, 636-637. Difatti: se si ammette che la ripartizione del carico tributario è agganciata ad un indice pur anche economicamente valutabile, Ma che può essere privo di contenuto patrimoniale, è logica conseguenza che il soggetto cui detto indice è riferibile sia obbligato a contribuire prescindendo dall'esistenza di elementi patrimoniali in capo ad esso: Cosicché “il fatto assunto a presupposto, quindi, può essere economicamente valutabile ma non manifestare direttamente, in capo al soggetto cui il fatto si riferisce, la disponibilità dei mezzi economici necessari per assolvere il debito d'imposta”. Così come riferito da MARONGIU, BODRITO, *L'imposta regionale sulle attività produttive, cit.*, 458, i quali — nella loro critica a tale impostazione — avvertono però che, secondo questo orientamento, si giungerebbe quindi a superare la necessità di un diretto collegamento tra il presupposto d'imposta e la forza economica del soggetto passivo in capo al quale il presupposto si verifica, in ciò discostandosi dall'ampia e consolidata tradizione dottrinale in tema di funzione del principio della capacità contributiva. Così — ancora — MARONGIU BODRITO, *op. ult. cit.*, 458.

⁶⁶² Il riferimento al contesto economico e sociale del tempo in cui viviamo peraltro ben presente in Gallo il quale ritiene proprio che il giudizio Costituzionale tondato sulla ragionevolezza consente di meglio adattarsi ai tempi in cui tale giudizio deve essere espresso, ‘dovendosi oggigiorno considerare sia la maggiore articolazione della realtà economica e dell'ordine sociale sia l'emergere “di quelle new properties il cui valore è dato anche da elementi poenziali non esclusivamente patrimoniali” In tal senso F. GALLO, *L'imposta regionale sulle attività produttive e il principio di capacità contributiva cit.*, 139-140, il quale poi aggiunge che solo una tale ricostruzione in termini di giustizia distributiva e di stretta consequenzialità con l'art.3 consente di rimeditare sul principio della capacità contributiva nel contesto di una situazione economico-sociale che va evolvendosi e, quindi, di un sistema fiscale che va mutando e ricostruendosi sempre più su fattispecie imponibili nuove, quest'ultime non sempre rivelatrici di una ricchezza patrimoniale del soggetto passivo.

⁶⁶³ Il riferimento all'equità certamente sottende il richiamo al principio di eguaglianza, il quale — ripetesì — ben si presta a costituire il paradigma di riferimento anche nel sindacato ex art.53, comma 1, Cost.. In tal senso PALADIN, *Il principio di eguaglianza tributaria nella giurisprudenza costituzionale italiana*, cit., 309, il quale — proprio con riferimento al principio di eguaglianza — tende a spiegare quelle decisioni particolarmente critiche nei confronti di norme che prevedano situazioni di imponibile tributario fittizio (es. le presunzioni tributarie di tipo assoluto). Il riferimento è, in particolare, alla sentenza n.103/1991, con la quale è stata dichiarata parzialmente illegittima l'Iciap allorché essa, nella formulazione originaria, era del tutto avulsa da concreti elementi di redditività.

⁶⁶⁴ Cfr. Corte costituzionale, sentenza n.156/2001, ove — ai fini Irap — si ritiene tassabile una grandezza (valore aggiunto) ontologicamente diversa dal reddito (ed anteriore rispetto alla formazione di questo). Riconosce come questo passaggio della motivazione costituisca un rafforzamento di quelle impostazioni che sostengono l'atipicità dei fatti tassabili (purché comunque idonei a palesare una qualche forza economica) anche BASILAVECCHIA, *Sulla costituzionalità dell'Irap; un'occasione non del tutto perduta*, in *Rass. trib.*, 2002, 304-305. Secondo il citato Autore la Sentenza n.156/2001 rappresenta quindi un passo avanti rispetto alla concezione contenuta nella precedente sentenza sull'Iciap (che pure originariamente considerava tassabile l'esistenza di un'attività organizzata in sé), ove comunque la sopravvivenza di quest'ultima era stata in ogni caso subordinata ad “una contaminazione della sua base imponibile con elementi reddituali del tutto estranei alla logica di quel tributo”.

posizioni dei singoli nell'ambito di una collettività organizzata. Nell'ambito cioè, di una collettività in cui – oggigiorno – l'attitudine alla contribuzione potrebbe anche non essere materialmente “incorporata” nel patrimonio del soggetto passivo considerato, ma potrebbe in ipotesi, consistere in poteri organizzativi di direzione e gestione, riassumibile appunto nella titolarità di attività organizzate, come detto, misurabile in termini di valore della produzione netta⁶⁶⁵.

Non ci nascondiamo però che tale mutamento di prospettiva nell'esame del presupposto d'imposta, che tende a verificare se all'impostazione tradizionale (incentrata su di un profilo che tende a fissare il baricentro sull'aspetto patrimoniale o, comunque, più tipicamente reddituale) sia possibile affiancare presupposti non propriamente di tipo patrimoniale (nel senso cioè, ad esempio, idonei ad esprimere un qualche potere di disposizione seppur in assenza di una titolarità in senso stretto dell'elemento patrimoniale), sembra in qualche modo ridimensionare la portata garantista del principio di capacità contributiva (almeno così come questo è stato fino ad ora tradizionalmente inteso)⁶⁶⁶, e ciò avviene anche passando attraverso la rivalutazione dei profili connessi alla soddisfazione dei bisogni del soggetto passivo, i quali in ipotesi possono essere espressi, appunto, in termini di “dominio” ovvero in termini di potere di organizzazione. Ebbene – a sua volta – il profilo della soddisfazione dei bisogni del soggetto passivo, o comunque la situazione di vantaggio in capo ad esso riscontrabile, pare dunque, in qualche modo evocare il

⁶⁶⁵ In tal senso FEDELE, *Prime osservazioni in tema di irap*, cit., 47 1-473, ove è specificato come l'analisi del tributo ben possa essere condotta in termini di valutazione dei profili di razionalità ed equità distributiva.

Per cui — partendo dalla variabilità della gamma di indicatori di capacità contributiva e sviluppando il pensiero dell'Autore appena citato — sembra potersi ritenere che l'attitudine al concorso non si rileva e misura (solo) nel momento della e con riferimento alla solutio (ove l'elemento patrimoniale risulta temperato nel presupposto delle imposte più tradizionali, che tendono ad essere suscettibili di misurazione patrimoniale appunto), ma essa — l'attitudine al concorso — sembra a volte difficilmente apprezzabile in termini di misurazione patrimoniale nel caso in cui sia collegata alla soddisfazione di uno specifico bisogno od interesse del contribuente che, a sua volta, sia appunto privo di corrispettivo monetario o comunque difficilmente realizzabile sul mercato.

In quest'ottica la capacità contributiva potrebbe consistere nell'attitudine alla soddisfazione di specifici bisogni e, quindi, misurata non in base ad un qualche elemento patrimoniale, ma piuttosto in termini di valore dei beni o rapporti connessi alla singola situazione, anche se non necessariamente rilevanti come patrimonio del soggetto considerato. In tal senso, ancora, FEDELE, *Prime osservazioni in tema di irap*, cit., 473, il quale ritiene appunto non irragionevole l'assunzione ad indice di capacità contributiva del complesso dei poteri gestionali riassumibili, appunto, nella titolarità di attività organizzate, misurata attraverso il valore della produzione netta.

⁶⁶⁶ Riconosce tale “effetto di ridimensionamento” lo stesso F. GALLO, *op. ult. cit.*, 149, il quale testualmente ammette che le conclusioni dal medesimo sostenute, “dopo decenni di dottrina costituzional-tributaria fondata su una nozione garantista del principio di capacità contributiva, — mettono in luce — una certa difficoltà a ragionare solo in termini di equità distributiva, di mera rilevanza sociale ed economica del presupposto e in base ai principi di coerenza ragionevolezza e logicità”. Difatti — prosegue la dottrina ora citata — non risulta comprensibile “per quale ragione debba considerarsi costituzionalmente legittima solo l'assunzione di un presupposto determinato con riferimento a dati economici comprendenti l'elemento patrimoniale, e non anche l'assunzione di un presupposto che, pur non contenendo tale elemento, sia ugualmente rilevante in termini di vantaggio nei rapporti intersoggettivi ed abbia comunque una evidenza economica in termini di valutabilità in denaro (e non in termini di “appartenenza”)”. Così come peraltro avviene, con riferimento alle imposte che colpiscono le emissioni inquinanti o le emissioni sonore degli aeromobili civili; ovvero ai contributi dovuti sulle attività d'installazione e fornitura di reti di telecomunicazioni pubbliche, di fornitura al pubblico di servizi di telefonia vocale e di servizi di comunicazioni mobili e personali (applicati in relazione al solo svolgimento di tali attività indipendentemente dal risultato economico prodotto); o ancora alle accise che colpiscono la (sola) produzione. Cfr. F. GALLO, *L'imposta regionale sulle attività produttive e il principio di capacità contributiva*, cit., 149-150.

principio del beneficio, il quale era stato in passato aspramente criticato proprio per le difficoltà di misurazione che esso comportava⁶⁶⁷.

Il criterio del beneficio — con particolare riferimento all'imposta oggetto del nostro studio — risulta in qualche modo ben presente nella *ratio* economica di questa⁶⁶⁸, essendo stata la medesima in qualche modo giustificata dalla stessa Commissione per il decentramento fiscale come anche diretta a coprire — essenzialmente su base locale — i costi che ogni attività produttiva organizzata presuppone⁶⁶⁹, ovvero implica (direttamente o indirettamente), sul territorio in cui opera.

Deve tuttavia rilevarsi che l'operazione ricostruttiva basata su tale criterio — conformemente alla consolidata tradizione tributaristica⁶⁷⁰ — sembra per il momento essere stata decisamente criticata dalla (maggior parte della) dottrina la quale ha negato — limitatamente a questo aspetto, si ritiene, correttamente — un qualsiasi nesso giuridicamente rilevante di carattere eminentemente sinallagmatico⁶⁷¹ nell'ambito del rapporto d'imposta che, qualora ravvisabile, sarebbe probabilmente tale da espungere la prestazione dal novero di quelle tributarie per farla quindi confluire tra i corrispettivi di diritto privato⁶⁷².

⁶⁶⁷ Tra i più critici nei riguardi del principio del beneficio si vedano: BERLIRI, *Note sul problema della finanza locale: effetti sull'attuale sistema*, in *Giur. imp.*, 1960, 514 ss.; ora anche in *Scritti scelti di diritto tributario*, cur. di BOSELLO, Milano, 1990, 383 Ss.; GIARDINA, *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Milano, 1961, 414 ss.; MANZONI, *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1964, 58 ss. e 217 Ss.; GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969, 135 ss.; MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, cit., 25 ss..

Sul tema della rilevanza del beneficio in termini di capacità contributiva si veda, isolatamente, MAFFEZZONI, *Il principio della capacità contributiva nel diritto italiano*, Torino, 1970, 172 ss., secondo il quale — appunto — le attività produttive esercitano un dominio sui fattori produttivi, potendosi misurare tale preminenza sui fattori produttivi esterni ad esse in termini di valore aggiunto.

⁶⁶⁸ E solo la *ratio* in quanto la struttura giuridica dell'Irap non sembra potersi come commutativa, dovendosi semmai giustificare il tributo (di tipo contributivo) sulla base di una concezione oggettivizzante volta a tassare le potenzialità dell'organizzazione.

⁶⁶⁹ Nel senso che essa richiede, ad esempio, infrastrutture, servizi ecc.. Da questo punto di vista, la giustificazione in termini di beneficio sembra rievocare il pensiero espresso negli studi di De VITI DE MARCO il quale tendeva a spiegare l'imposta sul reddito assimilando lo Stato ad uno dei fattori della produzione, così come peraltro rilevato da BOSI, GUERRA. *I tributi nell'economia italiana*, Bologna, 1998, 187.

⁶⁷⁰ Per tutti, FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 1991, 30, il quale dà conto di come lo stesso Rapporto della Commissione Economica dell'Assemblea Costituente abbia chiaramente abbandonato la giustificazione del tributo come corrispettivo del godimento di beni e servizi pubblici, per accogliere l'impostazione secondo la quale esso risulta dovuto in funzione dell'appartenenza ad una collettività organizzata.

⁶⁷¹ Sul punto si veda anche MOSCHETTI, *Profili costituzionali dell'Irap, imposta disattenta alla persona e alla tutela del lavoro*, cit., 745, il quale osserva che la giustificazione incentrata sugli aspetti tendenzialmente commutativi del prelievo avrebbe dovuto piuttosto implicare il ricorso non già ad un'imposta — anche se non risulta alcun collegamento giuridico con il presupposto del tributo allo studio — ma piuttosto ad un contributo (*tertium genus* tra imposta e tassa), il quale avrebbe costituito un più idoneo aggancio giuridico con la spesa oggetto di finanziamento.

⁶⁷² Tra le voci per l'insostenibilità del criterio del beneficio occorre menzionare: LUPI, *L'irap tra giustificazioni costituzionali e problemi applicativi*, in *Rass. trib.*, 1997, 1412; SALVATI, *Alcuni spunti in tema di costituzionalità dell'irap*, *ivi*, 1998, 1628-1629; GAFFURI, *La compatibilità dell'imposta regionale sulle attività produttive con i precetti fondamentali dell'ordinamento giuridico: stato della questione*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, 853 e, recentemente, MARONGIU, BODRITO, *L'imposta regionale sulle attività produttive*, cit., 465-467, i quali — rilevando che anche secondo i risalenti studi economici di Studensky l'imposizione sul valore aggiunto secondo il criterio del beneficio si contrappone all'imposizione sul reddito secondo il principio della capacità contributiva, laddove la prima prescinde dalla concreta realizzazione di un profitto — osservano

Deve però rilevarsi che — fino ad ora — l'esame della costituzionalità del criterio del beneficio, quando non evitato, è stato affrontato in termini di quasi ideologico antagonismo rispetto al principio della capacità contributiva, a sua volta espressivo del dovere di solidarietà, e ciò forse anche in ragione proprio di quegli studi economici sul criterio del beneficio che — in preda a intenti classificatori — lo avevano contrapposto al principio della capacità contributiva.

4. Segue: L'analisi (evolutiva) oggettivizzante del principio di capacità contributiva come giustificazione costituzionale dell'Irap.

Ebbene, tra i tutti i parametri di distribuzione variamente sussumibili, il legislatore dell'Irap ha inteso prendere in considerazione il valore aggiunto⁶⁷³ prodotto dall'organizzazione in quanto tale⁶⁷⁴, oggettivamente considerata e dunque ritenuta idonea a prospettare un qualche criterio di ripartizione dei carichi tributari, impostazione questa, aspramente criticata da autorevole dottrina⁶⁷⁵.

che il dovere di solidarietà espresso dall'art.53 Cost. impedirebbe di colpire quei contribuenti che non hanno un reddito positivo, giungendo per questa via a definire irrazionale l'imposta quanto meno nella individuazione dei soggetti passivi, se non addirittura come "eversiva"rispetto alle elaborazioni precedenti.

⁶⁷³ Grandezza questa tipicamente economica, utilizzata per misurare su base aggregata i risultati delle attività complessivamente svolte.

⁶⁷⁴ L'organizzazione assume rilevanza in quanto idonea a produrre beni e servizi, la natura di tale attività — è bene precisare — non è necessariamente di tipo economico, ben potendo l'organizzazione porre in essere attività anche meramente "erogatorie"(come nel caso degli enti non commerciali). In tal senso FEDELE, *Prime osservazioni in tema di Irap*, cit., 457, il quale mette in rilievo che, nel sistema previgente, la contribuzione al servizio sanitario nazionale era commisurata alle retribuzioni erogate da qualsiasi soggetto od organizzazione, anche se avente ad oggetto attività meramente erogatorie.

⁶⁷⁵ Enfatizzano i profili attinenti l'effettiva manifestazione di forza economica così come anche la concreta riferibilità al soggetto passivo, nell'ambito dell'esame di costituzionalità dell'imposta, MARONGIU, BODRITO, *L'imposta regionale sulle attività produttive*, cit. 468, i quali ritengono appunto insufficiente a tal fine il mero controllo sulla razionalità del tributo quale criterio di riparto del carico impositivo. D'accordo su tale impostazione nell'ambito di una critica all'imposta, risultano: SCHIAVOLIN, *Sulla dubbia conformità dell'irap al principio di capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, 1, 741; FALSITTA, *Aspetti e problemi dell'irap*, *ivi*, 1997, I, 508; BAGGIO, *Profili di irrazionalità ed illegittimità costituzionale dell'imposta regionale sulle attività produttive*, *ivi*, 1997, I, 638; DE MITA, *Irap e irpef, fantasie e acrobazie*, in *Il Sole 24 Ore*, 15 ottobre 1997; NUZZO, *Imprese deboli a rischio se la produzione è tassata*, in *Il Sole 24 Ore*, 19 novembre 1997; FERLAZZO NATOLI, COLLI VIONARELLI, *Il meccanismo impositivo dell'irap: dubbi di costituzionalità*, in *Boll. trib.*, 1998, 649; REY, *Irap, presupposto d'imposta e capacità contributiva*, *ivi*, 1999, 23; SALVATI, *Alcuni spunti in tema di costituzionalità dell'irap*, in *Rass. trib.*, 1998, 1627. Particolarmente critico riguardo forme di tassazione prelevate indipendentemente dalla (concreta) produttività del cespite risulta GAFFURI, *La compatibilità dell'imposta regionale*, cit., 851, il quale reputa appunto contraddittorio, rispetto al principio della capacità contributiva, il prelievo ordinario sulle fonti produttive e, dunque, sull'organizzazione aziendale in quanto tale. Secondo la dottrina appena citata, infatti, il prelievo indiscriminato sul patrimonio rischia quindi di generare un impoverimento netto dell'organizzazione allo scopo di fronteggiare l'obbligazione pecuniaria nella quale si risolve il tributo, in tal senso, ancora, GAFFURI, *La compatibilità dell'imposta regionale*, cit. 851, il quale definisce "essenziale"la certezza del nesso fra prelievo tributario e capacità contributiva che si conseguirebbe solo assumendo che lo stesso oggetto imponibile sia la fonte dei mezzi economici atti all'adempimento tributario: "altrimenti quel rapporto si allenterebbe a tal punto da divenir incerto e quindi inidoneo ad esaudire la regola costituzionale". Del medesimo Autore, nello stesso senso, si veda altresì GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969, 71, ove tale relazione tra tributo e ricchezza (intesa come mezzi economici per farvi fonte) è ritenuta imprescindibile — quanto meno nei limiti dell'astrettezza legislativa — in guisa

La ricostruzione del principio della capacità contributiva in senso (tendenzialmente) oggettivizzante, ovvero come da altri in senso oggettivistico⁶⁷⁶, costituirebbe dunque, il presupposto per affermare la costituzionalità del tributo teso a tassare una capacità contributiva propria dell'organizzazione produttiva e non già dei soggetti che in tale organizzazione (seppur a vario titolo) prestano la loro opera. Il valore aggiunto prodotto dall'organizzazione (intesa quale attività autonomamente organizzata) verrebbe quindi, a costituire il parametro prescelto dal legislatore — in ragione della discrezionalità che la giurisprudenza costituzionale ormai consolidata ad esso riconosce — in base al quale avviene la redistribuzione dei carichi tributari, in alcuni casi anche a prescindere — ma in ogni caso non del tutto indipendentemente — dalla soggettiva disponibilità dei relativi mezzi (e quindi anche a prescindere dalla distribuzione della quota di profitto spettante a coloro che partecipano al processo produttivo⁶⁷⁷), con l'unico limite, appunto, costituito dall'esistenza di un valore aggiunto prodotto di segno positivo⁶⁷⁸. Ed è proprio attraverso il valore aggiunto prodotto dall'organizzazione che il legislatore ha quindi istituito un legame che consente di imputare il presupposto stesso dell'imposta al soggetto passivo cui si riferisce. Per cui, di tal guisa si intende assoggettare a tassazione una capacità contributiva autonoma, (tendenzialmente) oggettivizzata, e propria

tale che lo stesso presupposto d'imposta non può che consistere in un fatto economico, appunto suscettibile di essere destinato al soddisfacimento del tributo. In senso sostanzialmente conforme risultano pure le critiche di MOSCHETTI, *Profili costituzionali dell'Irap, imposta disattenta alla persona e alla tutela del lavoro*, cit., 743, il quale afferma appunto che la capacità contributiva richiede disponibilità effettive e non entità virtuali, derivanti da un'attitudine alla contribuzione solo potenziale.

⁶⁷⁶ MARONGIU, BODRITO, *L'imposta regionale sulle attività produttive*, cit. 462 ss.

⁶⁷⁷ Sul punto si noti che — difatti — anche secondo la Corte costituzionale (sent. n.156/2001) con l'Irap sarebbe assoggettata a tassazione la nuova ricchezza creata dalla singola unità produttiva, colpita però prima che questa sia distribuita ai vari soggetti che partecipano al processo produttivo e, dunque, prima che essa si trasformi in reddito (*strictu sensu* inteso). Sul punto si veda altresì BASILAVECCHIA, *Sulla costituzionalità dell'Irap cit.*, 304 (da consultare anche per il richiamo a quegli Autori che hanno segnalato come la giurisprudenza costituzionale abbia anche in passato ammesso la legittimità di indici oggettivi di potenzialità economica), ove è esattamente rilevato come la Corte abbia implicitamente accettato l'evenienza che il fatto tassabile non abbia consistenza tale da fornire le risorse dalle quali attingere per provvedere al pagamento del tributo, ma — ovviamente — sempre e con il limite della sussistenza di un valore aggiunto di segno positivo (n.d.a.).

⁶⁷⁸ Difatti, anche ammettendo che un'impresa in perdita (e per di più con valore aggiunto di segno negativo) denota comunque (in astratto) quell'attitudine alla contribuzione che l'Irap intende colpire (difatti essa sembra denotare una certa attitudine ad incidere in modo significativo nei rapporti intersoggettivi), tale imposizione tuttavia incontra il limite costituito dall'esistenza di un valore aggiunto di segno positivo (diversamente l'imposizione risulterebbe evidentemente espropriativa). L'esistenza di un valore della produzione di segno positivo (che in qualche modo — seppur parzialmente — sottende una qualche forza economica corrispondente al profitto dell'organizzazione) verrebbe quindi a Costituire un legame con il soggetto passivo che, seppur assottigliaTOSI, non può essere reciso del tutto in quanto esso potrebbe essere ritenuto indice economico di capacità contributiva conforme alla Costituzione.

In tal senso FEDELE, *Prime osservazioni in tema di irap*, cit., 472-473, così come pure BATISTONI FERRARA, *L'irap è un'imposta incostituzionale ?*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, 99, il quale (pur dissentendo dalla prospettiva oggettivizzante) ritiene che il valore aggiunto costituisca un metro di misurazione della capacità contributiva: "né stravagante né insensato". Si noti sull'argomento che l'accennato fenomeno dell'assottigliamento del nesso con il soggetto passivo non sembra del tutto sconosciuto al nostro sistema tributario. Esso pare da tempo ravvisabile anche con riferimento all'imposizione sui redditi d'impresa ove, per effetto del meccanismo delle variazioni in aumento, ben può l'impresa avere generato una perdita civilistica ma, ciò nonostante, essa è comunque tenuta al versamento delle imposte sui redditi correlate ad un imponibile fiscale positivo proprio per effetto, in ipotesi, dell'ineducibilità di taluni costi (comunque inerenti e sostenuti). Sul generale tema delle variazioni di carattere fiscale, oltre alla manualistica già citata nel testo, si veda FANTOZZI, LUPI, NIGRO, *Profili tributari e profili concorsuali*, in COLOMBO-PORTALE, *Trattato delle società per azioni*, voi. IX, 2, Torino, 1993, 47 ss..

dell'organizzazione, quindi di tipo reale e non personale, nel senso che la stessa organizzazione imprenditoriale — in quanto tale — denoterebbe un'oggettiva attitudine a produrre reddito⁶⁷⁹, o comunque denoterebbe una qualche attitudine alla contribuzione, fondata su indicatori non reddituali e appunto identificabile con il dominio sui fattori della produzione ovvero con la potenzialità economica e produttiva dell'organizzazione medesima in quanto tale, entrambe ritenute misurabili attraverso la grandezza “valore della produzione”(che deve comunque essere di segno positivo). E ciò — se necessario — anche a prescindere da un legame di tipo schiettamente personale con il principio della capacità contributiva nella sua accezione precedentemente illustrata.

5. Le critiche all'Irap in riferimento alla tassazione di una capacità contributiva riferibile ad altri.

Poiché — come sembra possibile riscontrare — il valore aggiunto prodotto pertiene all'organizzazione funzionalmente (ma non anche giuridicamente) intesa come soggetto passivo a cui la persona dell'imprenditore (così come pure le persone dei lavoratori e dei finanziatori), semmai, compartecipa(no), risulta di non poco momento verificare se sia possibile in qualche modo scomporre tale valore aggiunto nelle sue componenti fondamentali; per poi verificare l'esistenza e la razionalità di un collegamento tra il soggetto passivo tenuto a versare l'imposta (in quanto titolare dell'organizzazione produttiva) e la ricchezza in concreto chiamata alla contribuzione con quella determinata imposta così come risultante dalla scomposizione predetta. In altri termini, anche in questa sede risulta necessario verificare che la ricchezza colpita dal tributo sia effettivamente riferibile al soggetto tenuto ad effettuare il pagamento del tributo medesimo⁶⁸⁰.

Partendo quindi dall'impossibilità di giustificare l'Irap in relazione ad una capacità contributiva propria dell'organizzazione, si è dunque prospettato che l'imposta tenderebbe a colpire il valore aggiunto inteso quale forma di remunerazione dei vari fattori produttivi impiegati nell'organizzazione stessa⁶⁸¹. Secondo quest'impostazione il dominio sui fattori della produzione sarebbe quindi espressivo non già di una ricchezza propria dell'organizzazione, ma di una ricchezza altrui, ancorché tassata attraverso

⁶⁷⁹ In tal senso LUPI, *La nuova imposta sulle attività produttive. Prime considerazioni tecnico-giuridiche*, in *Tributi*, 1997, 159. *Contra* FALSITTA, *Aspetti e problemi dell'Irap*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, I, 501 e 504, il quale — ad esempio — ritiene inesistente l'idoneità soggettiva a pagare imposte nelle imprese del gruppo Finsider. Dello stesso Autore, sempre in chiave critica in ordine alla ricostruzione che si fonda sull'idoneità oggettiva (e non soggettiva) alla contribuzione, si veda ancora FALSITTA, *Ulteriori osservazioni in tema di incostituzionalità dell'Irap*, nota all'ordinanza della Corte cost., n.286 del 5-23 luglio 2001, in *Riv. dir. trib.*, 2001, II, 790.

⁶⁸⁰ Analogamente MARONGIU, BODRITO, *op. ult. cit.*, 456, i quali peraltro richiamano le considerazioni di teoria generale espresse da Fedele riguardo la riferibilità dei tributi ai rispettivi soggetti passivi. Sul punto, *amplius*, si veda appunto FEDELE, *Prime osservazioni in tema di irap*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, 470.

⁶⁸¹ Sul tema si veda LUPI, *L'irap*, cit., 1413 ss..

Deve tuttavia sul punto darsi conto del fatto che — secondo la dottrina appena citata — l'Irap risulta dovuta non tanto in quanto il soggetto passivo è assimilato ad un sostituto d'imposta, ma in quanto egli produce un valore aggiunto. In tal senso LUPI, *Intervento al Convegno: Irap, imprese e lavoro autonomo*, alito a *Il fisco*, n.29/1999, 45.

l'organizzazione in quanto ritenuta soggetto in grado di trasferire il peso del prelievo sui singoli titolari della ricchezza che sarà ad essi distribuita a seguito della creazione del valore aggiunto da parte dell'organizzazione medesima.

Più precisamente – portando alle estreme conseguenze l'impostazione in discorso (e tralasciando per un momento il metodo giuridico per privilegiare una ricostruzione in termini economico-funzionali) - l'Irap si potrebbe dire avere una natura ancipite ed un'altrettanto duplice composizione. Difatti essa: da un lato potrebbe rappresentare un'imposta sui redditi lordi dei partecipanti alla distribuzione del valore aggiunto limitatamente alla quota di esso in eccedenza rispetto al profitto, quest'ultimo lato rappresenterebbe l'espressione di una forza economica propria dell'organizzazione stessa. Il prelievo sui redditi lordi annui – che idealmente si ha nel solo caso in cui il valore aggiunto sia superiore al profitto – avverrebbe quindi, attraverso l'organizzazione che in quanto soggetto erogante (privo di capacità contributiva) potrebbe allora, di fatto, essere in qualche modo assimilata al sostituto d'imposta⁶⁸², anche se la ripartizione dell'imposta fra i vari destinatari non potrebbe che essere effettuata a consuntivo. Tuttavia, il meccanismo appena accennato, di fatto assimilabile a quello della sostituzione d'imposta, postula infatti che (quanto meno in parte) la soggettività passiva, o meglio ancora l'obbligo di pagamento dell'imposta, sia addossato dal legislatore ad un soggetto diverso da colui al quale è giuridicamente riferibile la forza economica, di tal guisa prevedendosi appunto un obbligo di versamento in capo ad un soggetto per una capacità contributiva altrui. Conseguentemente ciò risulterebbe conforme alla Costituzione solo nella misura in cui il meccanismo stesso prevedesse l'obbligo di rivalsa, che permette così di trasferire il peso economico del tributo dal sostituto al sostituito.

Ebbene, poiché nella struttura giuridica dell'imposta non pare potersi nemmeno intravedere un qualche obbligo di rivalsa che consenta l'accennato trasferimento del peso economico del tributo assolto dall'organizzazione⁶⁸³, evidenti si stagliano i dubbi

⁶⁸² In generale, sulla tematica della sostituzione d'imposta, oltre alla manualistica già citata nel testo, si vedano: A. UCKMAR, *Del sostituto d'imposta*, in *Dir. prat. trib.*, 1940, II, 108 ss.; BODDA, *Il sostituto d'imposta*, in *Jus*, 1941, 194 ss.; CROCIVERA, *Il sostituto d'imposta*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1959, I, 327 Ss.; PARLATO, *Il sostituto d'imposta*, Padova, 1969; ID., *Il responsabile ed il sostituto d'imposta*, in AMATUCCI, dir., *Trattato di diritto tributario*, cit. vol. II, 393 ss.; BOSELLO, *Il prelievo alla fonte nel sistema della imposizione diretta*, Padova, 1972; DE MITA, *Sostituzione tributaria*, in *Nov. Dig. it.*, Torino, 1970, vol. XVII, 998; BASILE, *Sostituzione tributaria*, in *Nov. Dig. il., app.*, Torino, 1987, vol. VII, 472 ss.; BASILAVECCHIA, *Sostituzione tributaria*, in *Dig. IV, discip. privat. sez. comm.*, vol. XV, 1998, 67 ss.; PIGNATONE, *Sostituzione tributaria e prelievo alla fonte*, Padova, 1993; NUSSI, *L'imputazione del reddito nel diritto tributario*, Padova, 1996, 255 ss..

⁶⁸³ Escludendosi una qualche disposizione che preveda la traslazione *ex lege* del peso economico del tributo, si noti che sembra parimenti da escludere una qualche possibilità di attuare convenzionalmente la traslazione dell'onere economico, data la già riscontrata difficoltà (se non impossibilità) di trasferire a monte — in pratica sui lavoratori e sui finanziatori — il peso economico dell'imposta; peso che non sembra poi nemmeno sempre facilmente trasferibile a valle (sui consumatori finali), ad esempio nel caso di prodotti soggetti a prezzi amministrati.

Per la dimostrazione dell'illogicità della tesi che presuppone una traslazione economica dell'Irap sui consumatori si veda altresì FALSITTA, *La sentenza della Consulta sull'Irap e l'insostenibile iniquità di un tributo mal fatto*, in *Il fisco*, 2001, 8725 s..

Sulla traslazione convenzionale dell'onere economico del tributo si vedano: DE MITA, *Il mercato delle tasse (ovvero sulla liceità dell'accollo di imposte)*, in *Boll. trib.*, 1985, 1381; GRANELLI, *Capacità contributiva e traslazione d'imposta*, in *Giur. it.*, 1986, I, 953; FALSITTA, *Spunti in tema di capacità contributiva e di accollo convenzionale di imposte*, in *Rass. trib.*, 1986, I, 123; GAFFURI, *Rilevanza fiscale dei patti traslativi d'imposta*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1986, II, 119 ss.; FERRARI, *Rapporti tra*

sulla conformità di tale ricostruzione rispetto al principio della capacità contributiva, così come pure riguardo al collegamento soggettivo con il titolare della stessa. Difatti, in assenza della rivalsa, il soggetto che sopporta l'onere del tributo risulterebbe essere diverso dal soggetto titolare della capacità contributiva che dovrebbe essere tassata.

A salvare il tributo dall'inesorabile conseguenza sopra accennata non sembra dunque, possa essere chiamata l'eventuale possibilità che l'organizzazione avrebbe di traslare (sia a monte, sia a valle) il peso economico dell'imposta⁶⁸⁴. Difatti, anche ad ammettere la possibilità (all'atto pratico) di una qualche forma di traslazione (anche) convenzionale dell'onere dell'imposta, ciò sembra non rilevare al fine della conformità del tributo al canone della capacità contributiva. Peraltro, in linea generale, la rivalsa soprattutto in ragione del suo meccanismo giuridico di funzionamento (necessariamente previsto e disciplinato dal legislatore) risulta cosa ben distinta dal fenomeno, meramente economico, della traslazione d'imposta. La prima, oltre a far parte della struttura stessa del tributo, è tesa a consentire l'esplicitazione del principio della capacità contributiva: essendo appunto diretta al fine di fare in modo tale che il soggetto titolare della capacità contributiva colpita ne sopporti anche l'onere quando, per ragioni di economia amministrativa, l'obbligo di pagamento sia posto a carico di un terzo⁶⁸⁵. La seconda, non essendo contemplata nella struttura giuridica del tributo, rappresenta invece un evento esterno all'applicazione dello stesso, potendo infatti verificarsi a prescindere da una qualche previsione legale (ad esempio anche in ragione di apposite previsioni contrattuali) ma ciò semprechè, e nella misura in cui, le leggi di mercato lo rendano possibile.

Per tal motivo si tende ad escludere che la traslazione economica del tributo, anche ammesso che si verifichi nel caso concreto, abbia una qualche rilevanza ai fini della determinazione della capacità contributiva colpita dal tributo⁶⁸⁶.

contribuente di diritto e di fatto: il fenomeno della traslazione tributaria, in *Corr. trib.*, 1986, 3227 ss.; CORDEIRO GUERRA, *Problemi in tema di traslazione convenzionale dell'imposta*, in *Rass. trib.*, 1988, 1, 465 ss.. Sulla distinzione tra contribuente di diritto e contribuente di fatto (peraltro sottesa ai fenomeni della rivalsa e della traslazione d'imposta) si veda VANONI, *Il soggetto passivo dell'obbligazione tributaria*, in *Opere giuridiche*, Milano, 1962, vol. 11, 125 ss..

⁶⁸⁴ Nel senso della irrilevanza, ai fini del giudizio di costituzionalità, della traslazione economica dell'imposta si veda SALVINI, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, 1320 se.. In senso analogo — con particolare riferimento all'imposta allo studio — si veda anche CASTALDI, *Considerazioni a margine della sentenza n.156 del 2001 della Corte Costituzionale in materia di Irap*, cit., 860-861 la quale ben mette in evidenza che la traslazione opera nel diverso panorama dei rapporti interprivati e rappresenta un *posterius* logico e temporale rispetto al prelievo impositivo. Su questi aspetti si noti la posizione della Corte costituzionale che, in alcuni passaggi della sentenza n.156/2001, pur sottolineando come il giudizio di costituzionalità non possa far leva su argomenti concernenti la traslazione economica del tributo, prende in considerazione il fatto che il peso dell'imposta possa al limite essere trasferito sia a monte (vale a dire sui lavoratori e sui finanziatori) che a valle (in pratica sui consumatori finali). Riteniamo però, a questo proposito, di aver dimostrato che ciò non è sempre possibile e, in ogni caso, quand'anche possibile all'atto pratico, riteniamo che ciò sia irrilevante sotto il profilo strettamente giuridico.

⁶⁸⁵ In termini analoghi PORPORINO, *Disciplina legale del rimborso dei tributi sui consumi e rilevanza della traslazione: la sentenza costituzionale n.114 del 13 aprile 2000*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, 11, 581.

⁶⁸⁶ In tal senso FALSITTA, *Manuale di Diritto tributario, Parte generale*, cit., 165. Ove si precisa che la garanzia del principio della capacità contributiva non si estende anche al contribuente di fatto, dato che costui non è sottoposto dalla legge a vincoli giuridici comportanti il pagamento di prestazioni a titolo di tributo.

Per coloro che invece annettono una qualche rilevanza tributaria al fenomeno della traslazione d'imposta si veda: SALVINI, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, in *Riv.*

Sembra quindi, potersi ritenere che il principio della capacità contributiva risulti rispettato solamente quando la traslazione risulti possibile sia in termini economici, sia giuridici. Conseguentemente la ricostruzione dell'Irap come un tributo che grava sulle remunerazioni dei vari fattori che partecipano al processo produttivo non sembrerebbe compatibile con il disposto dell'art.53 Cost., proprio in quanto la disciplina giuridica dell'imposta non consente il trasferimento dell'onere sui soggetti che — attraverso le remunerazioni dei loro apporti al processo produttivo — palesano una loro capacità contributiva; anche se — non può trascurarsi⁶⁸⁷ — la stessa giurisprudenza costituzionale ha, in passato, talvolta considerato legittime delle norme che colpivano i soggetti passivi per fatti indicativi di ricchezza riferibili ad altri⁶⁸⁸. Prima di concludere questo paragrafo sembra inoltre di doversi osservare che — proprio in ragione del particolare meccanismo di determinazione del valore netto della produzione, calcolabile come grandezza di sintesi solo al termine del periodo d'imposta, — risulta concretamente del tutto impraticabile qualsiasi possibilità di scomposizione della base imponibile nelle sue componenti reddituali ideali (profitto, salari, stipendi e interessi), di tal guisa risultando altresì, del pari, assolutamente impraticabile prevedere una qualche forma giuridica di ribaltamento (*rectius*: rivalsa) dell'onere dell'imposizione sulle persone di coloro che alle componenti economiche ideali sopraccennate hanno diritto. Ma quest'ultimo aspetto peraltro — quanto meno in linea teorica — non sembrerebbe foriero di particolari conseguenze in tema di illegittimità dell'imposta se si accogliesse la tesi "oggettivizzante" che considera — in un'ottica tollerante verso la possibilità di tassare (anche) la mera potenzialità economica —

dir. trib., 1993,1, 1305 ss., ove si rileva che il principio stesso della capacità contributiva risulterebbe connotato da una fondamentale componente economica, anche ai fini dell'individuazione del soggetto passivo del tributo. In termini analoghi si veda anche SCHIAVOLIN, *Capacità contributiva. Il collegamento soggettivo*, in AMATUCCI, dir., *Trattato*, cit., I, 1, 280 Ss., il quale tuttavia ritiene che la traslazione acquisti una qualche rilevanza giuridica ai fini dell'art.53 Cost. solo se risulta che la stessa rientra almeno nella *ratio legis*, ipotesi che potrebbe al limite ammettersi anche in caso di mancata attribuzione del diritto di rivalsa. Ma — sul punto — abbiamo già rilevato come proprio la *ratio* dell'Irap deponga in senso diametralmente opposto circa la trasferibilità dell'onere su altri soggetti (si veda il caso del tributo in quanto correlato alle erogazioni ed agli interessi passivi). Deve inoltre sul punto specificarsi come risulti altresì incongruo, oltre che impraticabile, procedere ad una decurtazione degli interessi passivi (ovvero del costo del personale) in qualche misura correlativamente all'aliquota Irap, ovvero all'imposta gravante sugli stessi, anche in quanto l'imposta grava sulla quota di valore aggiunto se e nella misura in cui questo è tale da consentire la copertura del risultato negativo attinente alle gestione finanziaria (ovvero relativo alla gestione del personale). Si noti poi che l'irap dovuta risulta calcolabile solamente a consuntivo, in relazione all'originarsi di un valore della produzione netta solamente se positivo e, dunque, non sembra possibile intervenire tempestivamente sulla quota dell'imposta correlata a stipendi ed interessi passivi, allo scopo così di esercitare la rivalsa al momento della corresponsione degli stipendi e degli interessi passivi stessi. In senso analogo LUPI, *L'irap*, cit., 1417). Per la dimostrazione dell'insufficienza ai fini che qui ci occupano di un'eventuale traslazione a valle (sui prezzi) si veda, ancora, SCHIAVOLIN, *L'imposta regionale sulle attività produttive*, cit., 850, il quale osserva che — sempre a cagione del fatto che il peso dell'imposta risulta noto a consuntivo — per i contribuenti risulterebbe di fatto impraticabile aumentare i prezzi — così come modificare la combinazione dei fattori produttivi (ad esempio riducendo l'indebitamento ovvero rinegoziando i tassi d'interesse) — in tempo utile per neutralizzare l'impatto dell'imposta.

⁶⁸⁷ Come peraltro segnalato da SCHIAVOLIN, *op. ult. cit.*, 852, il quale richiama altresì FALSITTA, *Manuale*, cit., 149 s..

⁶⁸⁸ Ci si riferisce ad esempio a Corte cost., 143/1995 in tema di imposta straordinaria sui depositi bancari di cui all'art.7 del D. L. n.333 del 1992, in *Riv. dir. trib.*, 1995, 11, 470; oppure alla sent. n.111/1997 in tema di ICI (ove sono stati ritenuti irrilevanti i debiti contratti per l'acquisto dell'immobile), in *Il fisco*, 1997, 4908.

l'imposta come gravante sull'organizzazione in quanto tale e non già sulle persone dell'imprenditore, dei lavoratori dipendenti e dei finanziatori.

In altre parole, se per ipotesi si accogliesse la tesi della tassazione di una capacità contributiva altrui, in mancanza di una normativa tale da assicurare l'effettivo ristoro del sostituto d'imposta a seguito della decurtazione patrimoniale conseguente alle obbligazioni su di esso imposte, si dovrebbe allora coerentemente concludere per l'incostituzionalità di tutta la disciplina dei soggetti passivi, ma — come già rilevato — il criterio dell'interpretazione adeguatrice impone dunque la ricerca di una diversa soluzione ed, in primo luogo, di accettare la definizione legislativa del presupposto, che lo identifica con il valore aggiunto prodotto dall'esercizio di un'attività produttiva⁶⁸⁹. Diversamente, accogliendo l'impostazione oggettivizzante, risulta del tutto pleonastico tentare di offrire una giustificazione dell'imposta — come invece ha fatto la Consulta (peraltro senza riuscirvi dato il meccanismo giuridico di funzionamento del tributo) — che valorizzi la possibilità della traslazione economica. Difatti, se la capacità contributiva è riferibile all'organizzazione (in quanto tale)⁶⁹⁰ allora l'imposta è costituzionale; se invece la capacità contributiva è anche solo in parte riferibile a soggetti terzi, autonomi e distinti rispetto all'organizzazione (es. lavoratori dipendenti e finanziatori), allora il tributo è incostituzionale, a prescindere da qualsivoglia meccanismo di traslazione dell'imposta⁶⁹¹.

6. Le critiche all'ineducibilità dell'Irap per presunta violazione dell'art.53 Cost., con particolare riferimento al principio della progressività.

Con particolare riferimento all'ineducibilità del tributo ai fini delle imposte sui redditi, è stato rilevato che nessun aspetto dell'imposta in esame ne richiederebbe il suddetto trattamento, che appare perciò, dettato da mere ragioni di politica tributaria⁶⁹². Difatti, come, peraltro, più volte osservato dallo stesso Ministro delle Finanze dell'epoca, Prof. Visco, il problema della deducibilità o meno dell'Irap sarebbe un falso problema perché in tal caso si sarebbe proceduto ad un innalzamento delle aliquote nominali⁶⁹³, cosicché può ritenersi che tale caratteristica sia stata attribuita all'Irap in ragione di esigenze di gettito, di semplificazione nella gestione amministrativa e nella regolazione dei flussi finanziari, come peraltro già messo in evidenza dalla Commissione di studio per il decentramento della finanza locale.

Tuttavia — sotto il profilo dell'analisi giuridica dell'imposta — tale ineducibilità presta altresì il fianco a talune censure di incostituzionalità allorché essa risulterebbe una disposizione irragionevole⁶⁹⁴, ai fini della determinazione del reddito⁶⁹⁵, ed inoltre

⁶⁸⁹ Testualmente FEDELE, *Prime osservazioni in tema di Irap*, cit., 461.

⁶⁹⁰ Pur non essendo la tassazione assolutamente oggettiva in quanto comunque collegata al soggetto passivo attraverso il potere di coordinamento e di organizzazione che egli esercita sull'organizzazione stessa.

⁶⁹¹ In tal senso si veda anche CASTALDI, *Considerazioni a margine della sentenza n.156 del 2001 della Corte Costituzionale in materia di Irap*, cit., 862.

⁶⁹² In tal senso MARONGIU, BODRITO, *L'imposta regionale sulle attività produttive*, cit., 497

⁶⁹³ Per la critica a tale giustificazione si veda anche LUPI, *L'Irap*, cit. 1427, il quale rileva che chi sostiene il costo ineducibile viene penalizzato a danno di chi non lo sostiene, finanziandosi così la riduzione delle aliquote a danno di chi non può dedurre il relativo costo classificato come ineducibile.

⁶⁹⁴ L'irragionevolezza sarebbe infatti dovuta al mancato riconoscimento della deducibilità di un costo

costituirebbe pure un *vulnus* rispetto all'art.53 Cost. con particolare riferimento al principio della progressività dal secondo comma di esso sancito. Infatti, l'imposta potrebbe dare forma ad una imposizione sul reddito – di tipo regressivo – sganciata da un'effettiva forza economica in quanto, ad esempio, dovuta da imprese la cui gestione economica chiuda effettivamente con una perdita civilistica, di tal guisa finendo l'ineducibilità stessa per aumentare il carico delle imposte personali dei soli contribuenti al nuovo tributo soggetti; e ciò non tanto in ragione di un maggior reddito ai medesimi ascrivibile, quanto della sola prescritta ineducibilità del relativo costo rappresentato dall'Irap stessa.

Per cui — come autorevolmente ritenuto — a differenza di altre lamentate manifestazioni di irrazionalità ed incongruenza della disciplina della nuova imposta, la regola della sua ineducibilità, in quanto intervento derogatorio e ingiustificato rispetto ai principi dell'imposizione sui redditi, configura un contrasto grave e rilevante con i principi di eguaglianza e di capacità contributiva, giudicato difficilmente superabile⁶⁹⁶.

(l'onere per Irap) nell'ambito delle regole per la determinazione della base imponibile delle imposte sul reddito. Difatti a cagione dell'ineducibilità dell'Irap si determina un aggravio della tassazione in termini di imposte sui redditi sganciata dalla disciplina di queste e originata, appunto, da una disposizione discriminatoria contenuta invece nella disciplina del tributo allo studio. In tal senso FEDELE, *Prime osservazioni in tema di Irap*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, 1, 469.

⁶⁹⁵ In tal senso FALSITTA, *Aspetti e problemi dell'irap*, cit., 508, il quale rileva come tale carattere appaia altresì in contrasto con la tradizione che appunto afferma la deducibilità delle imposte inerenti alla produzione del reddito d'impresa. Concordi sul punto risultano pure SCHIAVOLIN, *L'imposta regionale*, cit., 844-845; LUPI, *L'irap tra giustificazioni costituzionali e problemi applicativi*, cit., 1426; FEDELE, *op. ult.* cit., 468-470 (il quale rileva la deducibilità della maggior parte dei tributi sostituiti dall'Irap); MOSCHETTI, *Intervento al convegno Irap, imprese e lavoro autonomo*, cit., 38-39; MARONGIU, BODRITO, *L'imposta regionale sulle attività produttive*, cit., 498. Inoltre la dottrina da ultimo citata, pur rilevando che il secondo comma dell'art.53 Cost. detta una disposizione generale riferita all'intero sistema, (meno drasticamente) osserva che in mancanza di un principio di pari grado o di grado superiore che deponga in senso contrario non risulta corretto discostarsi dai principi informativi riferiti al sistema tributario medesimo, come peraltro sembra aver fatto il legislatore dell'Irap, se non a pena di costituire un elemento di asistematicità rispetto all'ordinamento tributario.

Sempre sotto il profilo della asistematicità della disposizione che prevede l'ineducibilità dell'Irap si noti che — come osservato — anche il Rapporto Ruding sulla tassazione delle imprese, presentato nel 1992, afferma come debbano essere considerate deducibili dalla base imponibile delle imposte sui redditi tutte quelle imposte nella cui base imponibile, a sua volta, non sia compreso il reddito. Cfr. RIZZARDI, *L'erario fa spazio nel modo più tortuoso*, in *Il Sole 24 Ore* del 4 gennaio 2002.

⁶⁹⁶ Così FEDELE, *Prime osservazioni in tema di Irap*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, 470, il quale tuttavia mostra una certa cautela sull'esito della questione: influenzata sia dalla concezione di tali principi così come accolta dalla Corte costituzionale, come pure dalla considerazione che quest'ultima ha mostrato di avere per le conseguenze che una pronuncia di accoglimento potrebbe comportare per il bilancio dello Stato.

In senso critico sull'ineducibilità del tributo si veda anche CASTALDI, *Considerazioni a margine della sentenza n.156 del 2001 della corte costituzionale in materia di Irap*, cit., 881 ss., ove in particolare è messo in rilievo il contrasto con l'art.53 Cost. per effetto della tassazione di un reddito lordo anziché netto. Difatti — secondo la dottrina ora citata — la stessa qualificazione dell'imposta allo studio data nella sentenza n.156/2001, quale costo gravante sulla produzione, “sembra portare acqua al mulino di coloro i quali sostengono come, nel contesto dell'imposizione reddituale, il prelievo Irap assuma natura di costo inerente alla produzione del reddito: con un implicito riconoscimento di fondatezza del lamentato contrasto dell'art.1, comma 2, rispetto all'art.53 della costituzione”. Così: CASTALDI, *op. ult. cit.*, 883-884.

Parimenti in senso nettamente critico sull'ineducibilità dell'Irap per contrasto con il principio dell'uguaglianza contributiva si veda F. GALLO, *L'imposta regionale sulle attività produttive e il principio di capacità contributiva*, cit., 152, il quale non ritiene sufficienti a superare tale censura la motivazione di ordine solo finanziario a suo tempo adottata dal Governo e ciò anche in considerazione degli esigui margini di manovra concessi dallo Stato alle regioni in punto di aliquote (tali quindi dà non

Si noti poi che su tale profilo critico la sentenza n.156/2001 della Corte costituzionale non sembra di particolare aiuto: essa infatti si limita a dichiarare inammissibile la questione dovendo questa essere (ri)proposta non già nell'ambito di una lite sul rimborso dell'Irap, quanto in una lite sul rimborso dell'imposta erariale sul reddito versata (in ipotesi in eccesso) proprio a cagione della indeducibilità del tributo⁶⁹⁷.

7. L'IRAP e la sesta direttiva IVA.

L'Irap è stata altresì censurata, non solo con riferimento alla supposta violazione di taluni precetti costituzionali, ma anche in funzione di un'affermata violazione di norme comunitarie⁶⁹⁸. Più in particolare l'Irap è stata criticata – oltre che per la sua originalità rispetto al panorama internazionale⁶⁹⁹ – soprattutto per il suo ipotizzato contrasto rispetto all'art.33 della Direttiva n.77/388 CEE, detta anche VI Direttiva IVA.

Infatti, determinante al riguardo sarà la più che attesa sentenza della Corte di Giustizia UE (Caso Banca Popolare di Cremona, causa C-475/03) che è stata investita, con ordinanza di rinvio dalla Commissione tributaria provinciale di Cremona promossa a sua volta dalla Banca Popolare di Cremona, al fine di pronunciare il proprio giudizio di cognizione sulla compatibilità o meno della legge Irap con l'art.33 della Direttiva 77/388/CEE (cosiddetta VI Direttiva IVA), E' infatti, il caso di ricordare che la menzionata Direttiva, se da un lato assolve alla funzione di strumento di armonizzazione della disciplina IVA fra gli Stati membri, dall'altro lato, con il citato

mettere a rischio il gettito).

⁶⁹⁷ Come peraltro già segnalato da autorevole dottrina FEDELE, *Prime osservazioni in tema di Irap*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, 469, allorché, pur mettendo in evidenza la mancanza di razionalità tra l'aggravio subito dal contribuente in termini di imposte sui redditi (a cagione dell'indeducibilità dell'Irap) e il presupposto di esse, non mancava di sottolineare che tale aspetto incide sulla disciplina di queste ultime.

⁶⁹⁸ In generale, per quanto riguarda l'incidenza della normativa comunitaria sull'ordinamento tributario intrno si vedano, senza alcuna pretesa di esaustività: BURGIO, *Gli orientamenti comunitari e l'ordinamento tributario italiano*, in AA.VV., *Operazioni internazionali e fiscalità*, Milano, 1987, 95 ss.; Id., *Le comunità europee e l'evasione fiscale internazionale in Boll. Trib.*, 1988, 1751 ss.; PISANO, *Il rapporto tra norme interne, diritto convenzionale e diritto comunitario*, in V. UCKMAR-C: GARBARINO, cur., *Aspetti fiscali delle operazioni internazionali*, Milano, 1995, 411 ss.; CARMINI, MAINARDI, *Elementi di diritto tributario comunitario*, Padova, 1996, 17 ss.; ROCCATAGLIATA, *Il diritto tributario comunitario*, in V. UCKMAR, cur., *Corso di Diritto tributario internazionale*, Padova, 1999, 657 ss.; AMATUCCI, *La normativa comunitaria quale fonte per l'ordinamento tributario interno*, in V. UCKMAR cur., *Corso di diritto tributario internazionale*, Padova, 1999, 717 ss.; SACCHETTO, *Il diritto comunitario e l'ordinamento tributario italiano*, in *Dir. prat. trib. intern.*, 2001, 3 ss., ove ulteriori riferimenti bibliografici.

⁶⁹⁹ Si è infatti affermato che, a parte il caso dello Stato USA del Michigan ove vige un'imposta simile, all'estero non sarebbe dato riscontrare alcun tributo analogo a quello allo studio e ciò farebbe dubitare della sua razionalità, In tal senso TREMONTI, *Fisco. Il rovescio della riforma*, in *Il Sole 24 Ore*, 16 ottobre 1997, il quale rileva l'allontanamento del sistema fiscale italiano dalle linee di tendenza a livello europeo, e ciò anche in considerazione del negativo effetto che l'impossibilità di calcolare in sede di *budget* il carico fiscale per Irap avrebbe nei confronti delle imprese multinazionali. Ad arginare tali critiche — invero più che altro da un punto di vista di politica tributaria — non sembrano quindi serviti i richiami, effettuati anche in sede di Commissione Gallo, alle esperienze tedesca e francese con riferimento, rispettivamente, alla *Gewerbesteuer* ed alla *Taxe professionnelle*.

Le critiche all'Irap sotto il profilo della sua originalità rispetto al panorama internazionale ed europeo, sino a farne un caso di vero e proprio particolarismo tale da ingenerare un pericoloso fenomeno di perdita di competitività dell'Italia su base internazionale, risultano rinnovate nella relazione al disegno di legge delega per la riforma del sistema fiscale recentemente approvato.

art.33, impone il divieto per gli stessi Stati membri di introdurre imposte sulla cifra di affari ulteriori rispetto all'IVA⁷⁰⁰.

Si ricorda che il divieto imposto dalla suddetta norma comunitaria trova la propria *ratio* giustificativa nella risposta all'esigenza di evitare che il funzionamento del sistema comune dell'IVA fra gli Stati membri possa essere lesa da provvedimenti fiscali che gravano sulla circolazione dei beni e dei servizi e colpiscono i negozi commerciali in modo analogo all'imposta sul valore aggiunto, modificando le regole di funzionamento del mercato comune. L'apprensione con la quale è attesa la sentenza in parola è immediatamente comprensibile se ci si sofferma a considerare gli ammontari che potrebbero essere messi in discussione dalla sentenza della Corte UE: il gettito annuale dell'Irap è pari a circa 32 miliardi di euro; nel nostro Paese il PIL del 2004 è stato di poco superiore ai 1.300 miliardi di euro e il totale del gettito delle imposte per lo stesso anno è stato pari a circa 366 miliardi di euro: in altri termini, l'Irap è un'imposta che, per i contribuenti pesa per oltre il 2% del PIL, ma che da sola produce quasi il 10% del totale delle annuali entrate da imposte e tasse per lo Stato.

Alla luce di tali ultime vicende, l'Irap è entrata definitivamente in agonia⁷⁰¹. Difatti, la possibile bocciatura dell'imposta in questione, porrebbe grossi problemi sotto il profilo finanziario. Si dovrà attendere certamente la sentenza della Corte di Giustizia, ma in base alle conclusioni dell'Avvocato generale Jacobs (anche se ora è stato rimesso nuovamente tutto in gioco in conseguenza della emissione di una recente Ordinanza della Grande Sezione della Corte con cui è stata riaperta la fase orale della Causa con la fissazione di una ulteriore udienza per il giorno 14 dicembre 2005 di cui si parlerà più in dettaglio al termine del presente paragrafo) e qualora esse fossero state accolte dalla Corte, si sarebbero create incertezza giuridica e problemi di gettito non facilmente risolvibili nel breve periodo. Un motivo che ancora conferma come il nodo-Irap, in realtà, dovesse essere stato risolto già da tempo e non ora sotto la spinta della giustizia europea.

Tanto più che non è certo facile orientarsi nella giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia tributaria. Giurisprudenza che non è riconducibile a principi costanti e stabili e che sembra più guidata da una certa discrezionalità politica, che produce disorientamento negli ordinamenti interni.

Vi è peraltro, un altro aspetto discutibile, quello per cui alcune forme di imposizione sono ritenute legittime dalla Corte Costituzionale, che poi viene smentita dalla Corte di Giustizia. Le difficoltà di un giudizio di un'imposta italiana davanti alla Corte comunitaria discende da una sorta di "zona franca", della logica giuridica per valutare la

⁷⁰⁰ Art.33 della Direttiva 77/388/CEE, testo in vigore dal 20 gennaio 1992: "1. Fatte salve le altre disposizioni comunitarie, in particolare quelle previste dalle vigenti disposizioni comunitarie relative al regime generale per la detenzione, la circolazione e i controlli dei prodotti soggetti ad accise, le disposizioni, della presente Direttiva non vietano ad uno Stato membro di mantenere o introdurre imposte sui contratti di assicurazione, imposte sui giochi e sulle scommesse, accise, imposte di registro e, più in generale, qualsiasi imposta, diritto e tassa che non abbia il carattere di imposta sulla cifra d'affari semprechè tuttavia tale imposta, diritto e tassa non dia luogo, negli scambi fra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera. 2. Qualsiasi riferimento nella presente Direttiva a prodotti soggetti ad accise riguarda i seguenti prodotti, quali sono definiti dalle vigenti disposizioni comunitarie:

- oli minerali;
- alcole e bevande alcoliche;
- tabacchi lavorati".

⁷⁰¹ Così, E. DE MITA, *Eutanasia di una tassa*, sul Sole24ore del 18 marzo 2005.

compatibilità con l'ordinamento secondo un incerto diritto comunitario.

Tradizionalmente i giudici della Corte di Giustizia sulla imposte italiane tendevano a prescindere dalla visione interna del tributo (vedi l'imposta del registro); questa volta, invece, l'arbitrarietà delle conclusioni dell'Avvocato Jacobs presumibilmente, sta nel voler indurre la Corte a giudicare un'Irap ritagliata su misura per farne discendere l'incompatibilità con l'ordinamento comunitario. E' pur vero che gli elementi essenziali sono stati ricavati dalla precedente giurisprudenza della Corte comunitaria, ma si prescinde sostanzialmente dalla formulazione che ne ha fatto la Corte Costituzionale e dalla configurazione completa dell'oggetto e della funzione del tributo, così come delineati dalla prevalente dottrina italiana. Tenendo conto della vita dell'Irap, l'Avvocato Jacobs ha sostenuto, giustamente, che solo i giudici italiani "sono competenti a determinare le precise caratteristiche dell'Irap, il che comporta questioni alquanto dettagliate di diritto nazionale". Ma queste caratteristiche sono state ritagliate nelle Conclusioni in discorso, con un giudizio, forse, quanto meno discutibile circa la marginalità o meno di alcuni tratti della disciplina dell'Irap che non ricorrono nell'IVA. Le espressioni più frequenti sono: "non rileva il fatto che l'Irap non sia uguale all'Iva sotto tutti i profili". E' pur vero che la Corte Costituzionale (156/2002) ha parlato di imposta sul valore aggiunto, ma un valore aggiunto tipo reddito che non coincide con quello di valore aggiunto tipo consumo. E nella tassazione del consumo è rilevante la rivalsa obbligatoria. Qui l'Avvocato generale ha volutamente trascurato la funzione di detta rivalsa nell'IVA, diretta a garantire la neutralità dell'imprenditore. La Corte UE ha detto che la rivalsa obbligatoria non è essenziale (31 marzo 1992, C-20/90), ma ha anche precisato in una questione analoga (8 giugno 1999, C-338/97) che non in tutti i casi la translazione è possibile integralmente. In sostanza, la maggiore ampiezza dell'Irap rispetto all'IVA per la presenza di elementi relativi ai soggetti ed alle basi imponibili, non sembra tale da ritagliare un'Irap ridotta che solo in quanto tale si sovrappone all'IVA. Senza trascurare che nella caratteristica delle imposte contano soprattutto gli scopi di politica tributaria che con esse si perseguono mediante la definizione di precisi oggetti imponibili. Nel confronto fra due imposte, non si possono, evidentemente, paragonare gli oggetti ritagliandoli a piacimento. L'IVA, come insegna la stessa Corte UE, tassa beni e servizi immessi al consumo da determinati soggetti che si rivalgono sui singoli consumatori mediante una rivalsa obbligatoria, mentre l'Irap, come imposta regionale sul valore della produzione, serve a ripagare le Regioni delle spese incentivanti la produzione stessa. Semmai, questi profilo può essere rilevante per giudicare la costituzionalità interna dell'Irap e non confrontarla forzatamente con l'IVA⁷⁰².

Una verifica analitica delle singole caratteristiche dell'Irap e della funzione del tributo stesso, probabilmente era verificabile e censurabile in sede interna, senza che tale pretesa si trasformasse in illegittimità comunitaria.

Certo è che la Corte UE, non configurerà l'Irap alla luce della giurisprudenza italiana, con il vago riferimento al valore aggiunto, ma con criteri propri, di sapore economico,

⁷⁰² In tal senso anche T. DI TANNO; F. GALLO; S. BIASCO (intervista rilasciate dai citati autori a M. BELLINAZZO per il Sole24ore del 15 luglio 200. Anche R. LUPI, *Il fuorviante accostamento tra IVA ed IRAP*, in *Rass. Trib* 3/2005, 847 ss. Di contrario parere: G. FALSITTA, *L'Irap? Una seconda IVA da ripensare*, in *Ilsole24ore* del 30 luglio 2004; F. TESAURO, *Cautela dagli esperti: la strada è in salita*, su *Sole24ore* del 17 novembre 2004.

che si spiegano per le finalità politiche che con il giudizio si intendono raggiungere.

La partita resta, comunque aperta e la bocciatura del tributo in esame pare tutt'altro che scontata. Difatti, con l'Ordinanza del 21 ottobre 2005 (di cui si è accennato sopra) la Corte UE, stabilendo una udienza ulteriore per il giorno 14 dicembre 2005, riapre la discussione anche sulla natura dell'Irap e non solo sugli effetti di una sua bocciatura nel tempo. Tra l'altro l'Avvocato generale non sarà più Jacobs ma l'austriaca F. Geffroncey Stix-Hackl, sentita in tale veste per l'ordinanza. Sono molti gli Stati membri che hanno mobilitato i loro avvocati per fare riaprire la discussione sull'imposta. Oltre al Governo italiano, a richiedere una nuova udienza sono stati anche quelli tedesco, inglese, olandese, svedese, ceco, belga, austriaco e francese. Segno che le preoccupazioni per gli effetti delle pronunce fiscali della Corte UE sono molto diffuse in Europa e danno la misura delle pressioni esercitate sui giudici comunitari da parte degli Stati membri affinché non sia data per chiusa la partita sull'imposta regionale italiana.

Di rilievo la questione dei contenuti. Il testo dell'Ordinanza spiega con precisione quali sono gli elementi sui quali la questione viene riaperta. Si tratta non solo della limitazione degli effetti al solo futuro di una eventuale bocciatura dell'Imposta. Questa richiesta infatti, era venuta già dall'Avv. Jacobs che, pur bocciandola, aveva ritenuto che un certo affidamento dell'Italia nella legittimità del tributo fosse giustificato, visto che c'era stato un nulla osta della Commissione UE, sia pure sui tratti generali dell'Irap contenuti nella legge delega e non sui suoi contorni precisi definiti dal decreto legislativo n.446/97.

La prima questione sulla quale dunque, si baserà la discussione fissata per il prossimo 14 dicembre sarà quella di stabilire "quali siano i criteri che consentono di qualificare un'imposta come imposta sulla cifra di affari ai sensi dell'art.33, n.1, della sesta Direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE". La formulazione di questo punto sembra molto ampia: non solo la conformità dell'Irap alla VI Direttiva, ma l'individuazione dei criteri generali per capire quanto un'imposta sia compatibile. Evidentemente, all'interno dell'UE si sta facendo pressante l'esigenza di stabilire questo confine. Il secondo punto riguarderà la possibilità di applicare alle banche un tributo avente il carattere d'imposta sulla cifra di affari. Ed infine, solo quale ultimo passaggio, quello della limitazione nel tempo delle pronunce della Corte.

A questo punto resta tutto completamente sospeso e l'esito appare assai meno scontato nel senso di una bocciatura dell'Irap.

8. L' Irap che tradisce le aspettative su di essa riposte.

L'Irap, oltre ad essere stata duramente criticata, sia con riferimento alla sua compatibilità con alcuni precetti costituzionali, sia con riferimento alla sua compatibilità con alcune disposizioni comunitarie (come pure rispetto alle linee di tendenza al momento riscontrabili in sede comunitaria), è stata altresì accusata di non essere in grado di raggiungere gli obiettivi ad essa assegnati.

In particolare, è stata messa in dubbio la capacità dell'imposta di costituire il primo passo verso il "federalismo fiscale" delle regioni e ciò, soprattutto, per effetto dell'analitica regolamentazione della disciplina del tributo ad opera del legislatore statale, il quale avrebbe riservato al legislatore regionale essenzialmente la facoltà di

intervenire (entro determinati margini) sulla manovra delle aliquote e solo al termine del periodo transitorio di prima applicazione. Pare, quindi, a tal proposito, di potersi convenire sul giudizio espresso anche nella recente giurisprudenza costituzionale, in ordine al fatto che l'Irap può considerarsi un tributo statale.

Si è poi dubitato dell'effettiva semplificazione che il nuovo ributo avrebbe introdotto. Secondo questa corrente critica infatti, nonostante la soppressione di cinque tributi e la loro sostituzione con uno solo, con la conseguente riduzione del numero degli adempimenti ad essi connessi, è innegabile che l'Irap abbia portato con sé una normativa alquanto vasta e complessa, di non sempre facile ed immediata gestione né per i contribuenti né per l'Amministrazione, non foss'altro per l'aggravio degli adempimenti di carattere contabile che le regole sulla determinazione dell'imponibile richiedono⁷⁰³. Difatti, specialmente per effetto delle complessità operative che l'imposta presuppone, si è da più parti auspicata una razionale revisione del meccanismo di funzionamento del tributo.

Quanto all'idoneità dell'Irap a costituire una misura di contrasto all'evasione e all'elusione tributaria, si osserva come è pur vero che essa colpisce una grandezza (il valore della produzione netta) prima che essa sia (ulteriormente) ridotta per effetto dell'addebito al conto economico, ad esempio, dei costi per il personale e per interessi passivi, ma tali effetti avrebbero potuto anche esser raggiunti per effetto dell'introduzione di particolari disposizioni antielusive, senza per questo finire per penalizzare anche quelle realtà produttive che invece, ad esempio, hanno la necessità di indebitarsi perché caratterizzate da una struttura finanziaria debole⁷⁰⁴. Inoltre, con riferimento all'elusione tributaria⁷⁰⁵ pur consentendo l'Irap una certa riduzione dei

⁷⁰³ Su tali aspetti si veda DEZZANI, *L'irap obbliga imprese individuali e società di persone ad adottare il bilancio delle s.p.a.*, in *Il fisco*, 1997, 1661, come pure SCHIAVOLIN, *op. ult. cit.*, 856, il quale osserva che l'evoluzione della normativa avrebbe aumentato in misura considerevole le difficoltà di gestione: "basti pensare all'eliminazione del regime per i soggetti in contabilità semplificata, che estende a tutti la necessità di coordinare i principi contabili, le regole del TUIR è quelle del D.Lgs. n.446/1997". Su tali aspetti si veda anche LUPI, *La nuova imposta regionale sulle attività produttive*, cit., 160, il quale tuttavia ritiene che tali aggravii amministrativi tendono a colpire le imprese di grandi dimensioni, con impianti diffusi sul territorio (data la complessità delle regole per la ripartizione della base imponibile tra le varie regioni), così come pure le medie imprese con componenti reddituali complesse. Di minor entità dovrebbe invece essere — secondo la citata dottrina — l'impatto sulle piccole imprese caratterizzate da una struttura organizzativa elementare, per le quali l'imponibile potrebbe anche coincidere con il profitto nel caso di attività senza personale dipendente e priva di indebitamento. Anche SCHIAVOLIN, *op. ult. cit.*, 856, tende a distinguere gli effetti in tema di complicazioni amministrative, ritenendo che essi finiscano per gravare più sui consulenti che sui singoli contribuenti che, invece, beneficerebbero della diminuzione del numero dei versamenti e delle dichiarazioni tributarie.

⁷⁰⁴ Si è infatti obiettato che la nuova imposta, proprio per il suo operare indiscriminato, risulta particolarmente severa ed ingenerosa proprio con i soggetti più deboli. In tal senso, particolarmente critici con riferimento alla tematica della tassazione degli interessi passivi, si vedano FALSITTA, *Aspetti e problemi dell'irap*, cit., 496; TREMONTI, *Fisco. Il rovescio della riforma*, cit.; BOIDI, *L'ira(p) funesta*, cit., 11166.

⁷⁰⁵ Riguardo alla tematica generale dell'elusione tributaria (anche distinguendola dall'evasione) la letteratura risulta particolarmente vasta, senza pretesa di esaustività, oltre alla manualistica citata nel testo, si vedano: SCAILTEUR, *La frode legale*, in *Dir. prat. trib.*, 19ss, I, 275 ss.; ANTONINI, *Evasione ed elusione d'imposta*, in *Giur. it.*, 1959, IV, 59 ss.; GONZALES GARDA, *La cosiddetta evasione fiscale legittima*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1974, I, 51 ss.; V. UCKMAR, *Tax Avoidance and Tax Evasion, Generai report*, 1953 Ifa Congress, nel relativo Cahier de droit fiscal international, LXVIII a, Kluwer Law International, The Netherlands, 1983; TREMONTI, *Autonomia contrattuale e normativa tributaria: il problema dell'elusione tributaria*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1986, I, 369 ss.; F. GALLO, *Brevi spunti in tema di elusione e frode alla legge*, in *Rass. trib.*, 1989, I, 18 ss.; Id., *Elusione, risparmio d'imposta e*

marginari di manovra (specialmente rispetto all'Ilor) nella messa a punto di architetture volte a conseguire un'artificiosa riduzione del carico fiscale, deve in ogni caso riconoscersi che, come peraltro già messo in evidenza, essa non elimina del tutto quei margini di discrezionalità che, se opportunamente strumentalizzati, possono comunque dar luogo ad arbitrarie riduzioni del debito d'imposta. Per quanto invece attiene alla lotta all'evasione tributaria – specialmente se realizzata nelle sue modalità più grossolane e consistenti nell'omissione della contabilizzazione dei ricavi, ovvero nell'addebito al conto economico di costi (relativi a componenti deducibili) fittizi, essa non sembra portare un sostanziale contributo, giacché tali comportamenti si riflettono “a monte” rispetto alla formazione del valore aggiunto imponibile.

Più in generale, perplessità sono pure state espresse in relazione alla capacità dell'imposta di aumentare la neutralità in ordine alla scelta dei vari fattori produttivi da impiegare, soprattutto con riferimento alla scelta delle fonti di finanziamento: colpendo l'imposta allo stesso modo sia i profitti che gli interessi passivi se ed in quanto facenti parte del valore aggiunto. Si noti però che – quanto meno per le piccole imprese — spesso l'indebitamento non risponde ad una precisa scelta imprenditoriale, ma rappresenta una vera e propria necessità, cosicché si dubita che anche un'imposta che penalizza l'indebitamento possa — quanto meno nei casi accennati — determinare una riduzione dello stesso.

Analogamente (sempre in ordine all'affermata neutralità nella scelta dei vari fattori della produzione), quanto al dichiarato effetto di aumentare l'occupazione: anche in questo caso si è rilevato che è assai dubbio che chi godrà di una diminuzione del costo del lavoro sarà indotto a nuove assunzioni⁷⁰⁶. Anzi, con tutta probabilità, attuando l'Irap una discriminazione in danno del lavoro dipendente — essendo il relativo costo a questo riferibile considerato come indeducibile dalla base imponibile — essa darebbe luogo all'effetto opposto rispetto a quello voluto⁷⁰⁷.

frode alla legge, in Giur. comm., 1989, I, 377; CIPOLLINA, *L'elusione fiscale*, in Riv. dir. fin. e sc. fin., 1988, I, 123 ss.; Id., *La legge civile e la legge fiscale*, Padova, 1992; TABELLINI, *L'elusione fiscale*, Milano, 1988; Id., *Libertà negoziale ed elusione d'imposta*, Padova, 1995; PACITTO, *Attività negoziale, evasione ed elusione tributaria: spunti problematici*, in Riv. dir. fin. e sc. fin., 1988, I, 727; LOVISOLO, *Elusione ed evasione nei rapporti internazionali*, in Dir. prat. trib., 1985, I, 1201 ss.; Id., *Evasione ed elusione tributaria*, in Enc. giur. Treccani, XIII, Roma, 1989, 4; FIORENTINO, *Il problema dell'elusione fiscale nel diritto positivo*, in Riv. dir. trib., 1993, I, 822; NUZZO, *Elusione, abuso dello strumento negoziale, fraudolenza*, in Rass. trib., 1996, 1320 ss.; LUPI, *Elusione e legittimo risparmio d'imposta nella nuova normativa*, in Rass. trib., 1997, 1099 ss.. Con particolare riferimento all'ordinamento tedesco si veda altresì P. PISTONE, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Padova, 1995.

⁷⁰⁶ Così SCHIAVOLIN, *op. ult. cit.*, 857, il quale riferendo che la stessa Commissione Gallo aveva considerato quasi nullo l'effetto sull'occupazione, ritiene semmai più realistico prevedere che — in prospettiva — le imprese saranno spinte dall'ineducibilità del costo del lavoro ad investire in beni strumentali (i cui ammortamenti sono deducibili), piuttosto che ad assumere personale dipendente. Analogamente FALSITTA, *Aspetti e problemi dell'Irap*, cit., 511. Anzi, si noti inoltre che, con riferimento all'effetto sull'occupazione, l'ineducibilità del costo del lavoro potrebbe spingere le imprese a delocalizzare all'estero quelle attività, ovvero quelle fasi della produzione, caratterizzate da un elevato impiego di manodopera. Si noti inoltre che in questo caso potrebbe risultare detassato da Irap l'intero valore aggiunto prodotto all'estero.

⁷⁰⁷ In tal senso, ancora, FALSITTA, *L'Irap e i trattamenti fiscali del lavoro*, in Riv. dir. trib., 2000, I, 103 ss., ove (in particolare a pag. 106) è messa in evidenza l'accentuata progressività della tassazione in danno dei redditi da lavoro, i cui titolari sono ritenuti dei “perseguitati fiscali”. Tale accentuata progressività è dall'Autore considerata quindi cagione di notevoli discriminazioni in danno del lavoro, specialmente in comparazione con i redditi non di lavoro (es. di capitale e diversi). Si noti peraltro che le recenti linee guida per la riforma del sistema fiscale italiano, attraverso il ripensamento della progressività

Quanto all'effettiva portata dell'annunziata riduzione del prelievo sugli utili delle imprese, deve riconoscersi che l'imposizione sul costo del lavoro e sugli interessi passivi, assieme all'ineducibilità dell'imposta, rende in pratica tale effetto meno rilevante di quanto non appaia a prima vista. E ciò sembra, peraltro, ammesso anche dallo stesso legislatore se si considera il fatto che l'imposta è stata introdotta con il vincolo dell'invarianza di gettito rispetto ai tributi soppressi.

9. L'Irap nel disegno di legge delega per la riforma del sistema fiscale e le linee di tendenza in vista della sua definitiva soppressione.

Come si è già esposto precedentemente, il disegno di legge delega per la riforma del sistema fiscale, così come approvato dal Governo in data 20 dicembre 2001, all'art.8, prevede l'integrale, ma graduale, soppressione dell'Irap⁷⁰⁸.

Peraltro — come specificato dallo stesso sintetico art.8 del disegno di legge — l'eliminazione dell'Irap dovrà avvenire con uno o più decreti legislativi “con prioritaria — e progressiva — esclusione dalla base imponibile del costo del lavoro — e di eventuali ulteriori costi.

Ebbene, come già rilevato, la stessa relazione governativa di accompagnamento al decreto non fa mistero nel considerare l'imposta in oggetto come un'anomalia tutta italiana, giudicata altresì unica nel panorama internazionale ed “estranea alla tradizione comunitaria e nazionale”.

L'Irap, conformemente alle critiche che ad essa sono state mosse, è quindi ritenuta incapace di perseguire quegli obiettivi di semplificazione ed innovazione che invece ne

(nel senso della sua riduzione), sembrano appunto muoversi nella direzione di una maggior considerazione fiscale (nel senso di una tassazione meno esasperata) proprio sui redditi di lavoro, i quali esprimono appunto quel capitale umano considerato fattore essenziale dai cd. *knowledge workers*. Oltre Falsitta, rilevano tale discriminazione in danno del lavoro anche: FERLAZZO NATOLI, COLLI VIGNARELLI, *Il meccanismo impositivo dell'irap: dubbi di costituzionalità*, in *Boll. trib.*, 1998, 6ss; RIVA, *Irap e discriminazioni fiscali dei costi*, in *Il fisco*, 1997, 13577; SALVATI, *Alcuni spunti in tema di costituzionalità dell'irap*, in *Rass. trib.*, 1998, 1634; MOSCHETTI, *Irap, imprese e lavoro autonomo*, cit., 38; CORASANITI, *Irap: Gli elementi della fattispecie imponibile, la giustificazione costituzionale e la graduale abolizione*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, 1, 1006, secondo il quale la neutralità dell'imposta non esiste, tassando l'Irap il costo del lavoro ma non l'investimento in beni strumentali (che danno luogo ad ammortamenti deducibili).

Sull'irrazionalità dell'Irap con riferimento all'ineducibilità del costo del lavoro dipendente nell'ambito delle attività professionali si veda, ancora, FERLAZZO NATOLI, COLLI VIGNARELLI, *Il meccanismo impositivo dell'irap: dubbi di costituzionalità*, in *Boll. trib.*, 1998, 6ss, i quali rilevano che nell'ambito delle attività professionali l'apporto del lavoro dipendente non è mai caratterizzato da autonomia giacché i dipendenti non possono che operare sempre su precisa indicazione del professionista. Ulteriori profili di irrazionalità e incoerenza sono pure rilevati da MOSCHETTI, *Irap, imprese e lavoro autonomo*, cit., 38 il quale osserva che nel caso dell'impresa e del lavoro autonomo i criteri di determinazione della base imponibile risultano del tutto insensibili- all'apporto del lavoro dipendente che — al contrario — rileva nella determinazione della base imponibile degli enti privati non commerciali e delle amministrazioni pubbliche.

⁷⁰⁸ In particolare il progetto di riforma parla di graduale eliminazione dell'Irap cominciando con la progressiva esclusione del costo del lavoro dalla base imponibile. E ciò — come anche da altri osservato — comporterà una sicusia ripercussione sulle entrate tributarie regionali, in tal senso STEFANI, *Modernità e complessità dell'imposta sulle società secondo la riforma remonti*, in *Boll. trib.*, 2002, 966, il quale osserva però che per ovviare a tale inconveniente art.9 dello stesso disegno di legge delega prevede che il minor gettito venga compensato con asferimenti alle regioni dal bilancio statale ovvero con la compartecipazione a tributi erariali.

avevano favorito il concepimento. Essa è poi ritenuta incapace pure di assicurare quella neutralità rispetto ai fattori della produzione che invece, nelle intenzioni dei suoi ideatori politici, ne avevano determinato l'introduzione.

Infine si è valutato che con l'introduzione dell'Irap è risultato appesantito il carico fiscale gravante sulle imprese individuali, sui lavoratori autonomi e sugli enti non commerciali in precedenza elusi da Ilor.

Dunque per tali motivi, essenzialmente, la volontà politica risulta muoversi nella direzione — a breve termine — della radicale (ma pur sempre progressiva) modifica dell'impianto del tributo, per poi gradualmente giungere alla sua definitiva soppressione, anche se — deve segnalarsi in termini problematici — la recentemente riconosciuta e rafforzata autonomia tributaria delle regioni, potrebbe in parte frenare questo disegno o quanto meno, più realisticamente, modificarlo alla luce dei nuovi rapporti tra Stato e Regioni⁷⁰⁹ (711). Analogamente tale progetto di radicale riforma dell'impianto del tributo — in termini schiettamente realistici — non può non risultare fortemente condizionato dalle (sempre rilevanti) esigenze di copertura dei conti pubblici, sia a livello centrale, sia periferico.

A questo punto, in una fase di ripensamento critico dell'Irap, come pure in una fase di rimeditazione dell'intero sistema tributario (sia statale, sia locale), non può dimenticarsi come il nuovo tributo sia nato per consentire il raggiungimento dell'obiettivo politico consistente nel più deciso avvio nella direzione dell'autonomia tributaria delle Regioni, il tutto nel rispetto di determinati vincoli comunitari, costituzionali e di praticabilità tecnico-giuridica.

Ciò precisato, anche in ragione dei fattori e delle esigenze in precedenza indicate, si sono quindi sviluppate delle forze non sempre convergenti nella stessa direzione, di qui — nella prima fase di vita del tributo e quindi sulla base di un esame *de iure condito* — lo sforzo quasi "acrobatico" del legislatore consistente nell'aver assicurato alla "nuova creatura" quei punti di appoggio necessari ad iniziare e proseguire il suo percorso senza precipitare rovinosamente nel vuoto. In ogni caso, in una prospettiva *de iure condendo*, anche in considerazione della necessaria ricostruzione dei tessuti essenziali del tributo in parte messi alla prova dopo il primo accidentato tratto di vita, vengono alla mente due immediate considerazioni,

La prima, di ordine metodologico, è che nella relazione governativa al disegno di legge delega di riforma non vi è nemmeno un accenno alle (numerose e particolarmente accese) critiche di incostituzionalità mosse all'Irap, così come non risultano accenni né alla sentenza della Corte costituzionale n.156/2001 — che pure aveva implicitamente auspicato l'intervento del legislatore con riferimento alla circoscrizione dell'effettiva

⁷⁰⁹ E infatti interessante domandarsi — come peraltro ci si è correttamente chiesto — se nel nuovo assetto costituzionale non spetti alle regioni dire la parola fine sulla sorte dell'Irap, in tal senso BASILAVECCHIA, *Sulla costituzionalità dell'Irap*, cit., 310, nota 36. Analoghe perplessità sono espresse da CERIANI, *Federalismo, perequazione e tributi*, cit., 1689, il quale critica il fatto che una riforma del sistema tributario dello Stato possa prevedere la soppressione del principale tributo regionale. Infatti — alla luce del nuovo Titolo V della Costituzione — si ritiene che qualsiasi modifica rilevante circa l'assetto della finanza locale e del sistema di finanziamento delle regioni (come pure della spesa sanitaria) debba in qualche modo essere almeno concertata con le regioni stesse, se non demandata direttamente alle medesime, in quanto titolari di una riserva di competenza di tipo tendenzialmente esclusivo in tema di tributi locali, e ciò anche in considerazione del fatto che il mancato gettito derivante dall'abolizione dell'Irap impatterà sicuramente sui bilanci delle regioni stesse che dovranno quindi in qualche modo rimpiazzarlo.

portata dell'elemento "autonoma organizzazione" relativamente a quei soggetti passivi che sembrano esserne sprovvisti - né tantomeno alla successiva giurisprudenza di merito che, sulla via lueggiata dalla Consulta, sembra costituire il preludio ad un ben più ingente contenzioso del quale difficilmente questa volta potrà evitare di occuparsi il legislatore.

La seconda considerazione, di carattere più generale, è che nel quadro di riforma, a grandi linee tracciato dal disegno di legge delega, sembra di scorgere che la visione del legislatore sia quella di un sistema fiscale articolato (almeno) in due subsistemi: un sistema fiscale statale e, probabilmente, un sistema fiscale locale o, comunque, regionale. Ciò, sostanzialmente, secondo un' impostazione che — tradottasi in realtà dopo oltre cinquant' anni rispetto ai primi dibattiti svoltisi in sede Costituente — vede la potestà legislativa esercitata sia dallo Stato che dalle regioni, direttamente. Per cui se si ritiene che la riforma dell'Irap, anche nel senso della sua radicale eliminazione, non potrà prescindere dalla sua sostituzione con una qualche forma di tributo locale destinato a finanziare le Regioni assicurando loro un'effettiva (e più marcata) autonomia tributaria nel quadro di un federalismo fiscale altrettanto effettivo, che peraltro aveva costituito il punto di riferimento ideale del legislatore del 1996-1997, conseguentemente, si ha motivo di ritenere che la compiuta riforma e il definitivo assetto del tributo in esame, e/o di quello che lo sostituirà, non potrà che andare di pari passo con l'annunciata riforma della finanza locale, la quale dovrà a sua volta seguire la riforma del sistema fiscale statale, con il quale esso (sistema della finanza locale) non può che essere destinato ad armonizzarsi nel conseguimento dell'obiettivo dell'autonomia tributaria delle regioni.

Conclusivamente, si ha pertanto motivo di ritenere che dovremo continuare a convivere con un simile tributo regionale che — seppur radicalmente riformato, continuerà ad occupare sia gli studiosi che gli operatori del diritto tributario ancora per qualche tempo.

Da ultimo, nella valutazione sicuramente, critica dell'esperienza derivante dall'introduzione dell'Irap, ancora, non sembra possa essere in qualche modo trascurato (o anche solo sottovalutato) l'insegnamento della Corte costituzionale che, con la sua sentenza n.156/ 2001, pare in un certo qual modo aver avallato quelle impostazioni teoriche in base alle quali il legislatore del 1996-1997 aveva inteso ricorrere ad indicatori di capacità contributiva "atipici" rispetto a quelli fino ad allora ritenuti tali e ciò — al di là della vita stessa dell'Irap — sembra destinato a rivestire un'importanza non secondaria nell'individuazione di nuove e ulteriormente innovative forme di

imposizione, non solo a livello locale, che ormai non possono più rinviare il momento del loro adeguamento alla mutata realtà economico-sociale⁷¹⁰.

⁷¹⁰ In tal senso BASILAVECCHIA, *Sulla costituzionalità dell'Irap*, cit., 310-311, il quale si spinge poi ad ipotizzare — in un prossimo futuro — “la ammissibilità di prelievi nei quali la capacità contributiva sia costituita non tanto da risorse di cui il soggetto gode, quanto dalla oggettiva causalità tra attività svolte dal soggetto passivo e costi arrecati alla collettività”, come secondo una sorta di “principio del beneficio rovesciato”(ricondotto dalla citata dottrina al *genus* del principio della capacità contributiva nel senso che il prelievo è sopportato non da chi usufruisce di bei o servizi pubblici ma da chi ne determina un incremento).

CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

L'esame dei profili giuridici dell'Irap ha consentito di mettere in luce come la stessa, ancorché introdotta per conferire autonomia alle regioni, oggi — tanto più dopo la radicale riforma del Titolo V della Costituzione — sembri assolutamente inadeguata a tal fine. Difatti l'Irap è, per la maggior parte dei suoi aspetti sostanziali, disciplinata dalla legge statale, essendosi demandato alla potestà normativa regionale, in campo tributario, solamente la manovra sulle aliquote (e comunque entro prefissati limiti), oltre all'intervento su pochi altri aspetti applicativi.

Si è quindi potuto osservare come questa — nel suo attuale assetto — abbia conferito semmai alle regioni un'autonomia di tipo prevalentemente finanziario, ben diversa da quella di tipo tributario che la modifica costituzionale ha voluto consacrare.

Tralasciando per un momento il fatto dell'attribuzione del gettito alle Regioni e concentrandoci sulla struttura più propriamente giuridica dell'imposta, si può allora affermare che l'Irap è un'imposta statale e non regionale.

Per cui, alla luce dell'attuale quadro costituzionale, sembra di potersi osservare come l'autonomia tributaria delle Regioni sia ancora di là da venire.

Tuttavia l'Irap — in un'ottica *de iure condendo* — può certamente essere riguardata alla stregua di un'utile esperienza da cui trarre insegnamento in vista del perseguimento di una effettiva e concreta autonomia tributaria delle Regioni, da raggiungere attraverso nuovi tributi che all'Irap andranno necessariamente a sostituirsi. È infatti grazie all'Irap che la Corte Costituzionale — dando il suo precedente orientamento in tema di discrezionalità del legislatore nella individuazione del presupposto espressivo di capacità contributiva — è giunta a legittimare la configurazione di presupposti d'imposta innovativi, sganciati da quelle impostazioni tradizionali che ne presuppongono una esplicitazione unicamente in termini di possesso o di scambio di ricchezza economica.

Pertanto, in questa fase di progettazione e codificazione del nuovo sistema tributario, lo studio dell'Irap può costituire uno spunto di riflessione nella configurazione di nuove forme d'imposizione su base regionale che — come sembra — anche allo scopo di evitare indesiderabili effetti di sovrapposizione con i tributi erariali da un lato e con quelli locali dall'altro, ben potrebbero rivalutare criteri distributivi all'occorrenza fondati su di una logica paracommutativa, secondo la quale (attesa altresì la tendenza alla detributarizzazione del prelievo locale) lo stesso criterio del beneficio — oggi in qualche modo presente nel nostro ordinamento attraverso il riconoscimento sia a livello costituzionale che comunitario del principio di sussidiarietà — potrebbe essere interpretato come una particolare estrinsecazione del più ampio principio della capacità contributiva.

Ed è questa la sfida che attende il nostro legislatore: al quale unicamente spetta di scegliere — dopo aver allontanato le tentazioni di operare un *revirement* rispetto al percorso normativo fino ad oggi faticosamente compiuto — se proseguire o meno nella

direzione dell'affermazione di una concreta e inequivocabile autonomia tributaria delle Regioni attraverso l'introduzione di nuovi tributi regionali propri⁷¹¹.

⁷¹¹ Si noti peraltro, che tali opzioni alternative (come pare tra loro incompatibili) — per l'appunto consistenti nella (anche se temporanea) sostituzione dell'Irap con trasferimenti e compartecipazioni (espressive dunque di autonomia di tipo finanziario), ovvero nella introduzione di nuove forme impositive a matrice federalista (quindi attraverso tributi propri espressivi di autonomia normativa di tipo tributario) — sembrano desumibili dallo stesso articolato del settimo comma dell'art.10 della legge di delega per la riforma del sistema fiscale (così come approvata in via definitiva dalla Camera lo scorso 26 marzo 2003), che testualmente dispone: *“Fino al completamento del processo di riforma costituzionale sono garantiti in termini quantitativi e qualitativi gli attuali meccanismi di finanza locale e regionale (...). In particolare, la progressiva riduzione dell'Irap sarà compensata, d'intesa con le Regioni, da trasferimenti o da compartecipazioni, da attuare nell'ambito degli equilibri di finanza pubblica. Restano salve eventuali anticipazioni del federalismo fiscale”*.

Al di là dell'ambiguità della formulazione normativa sopra riportata, pare quindi di capire che l'intenzione del legislatore delegante consista nella temporanea sostituzione dell'Irap con forme di trasferimenti e compartecipazioni, quando meno fino a quando non si provveda alla introduzione (quale forma di definitiva sostituzione a regime) di nuove forme impositive espressive appunto del federalismo fiscale che — finalmente menzionato in un testo di legge — sembra abbandonare la sua natura di tipo fenomenologico per assumere una caratura di tipo normativo, il quale — a sua volta — non può che presupporre il ricorso a tributi regionali propri (al limite incentrati anche sul principio del beneficio).

BIBLIOGRAFIA

- Abbamonte, *Principi di diritto finanziario*, Napoli, 1975.
- Accarino, *Rappresentanza*, Bologna, 1999.
- Acquarone, *L'Italia giolittiana*, Bologna, 1981.
- Adams, *Fundamental Problems of federal Income Taxation*, in *Quarterly Journal of Economics*, 1921.
- Alvisi, art.7, *Commento*, in Cavaleri-Lamarque, *L'attuazione del nuovo titolo V, parte seconda, della Costituzione*, Giappichelli, 2004, pp. 205 sgg.
- Amato, «Aspetti vecchi e nuovi del “politico” e del “sociale” nell'Italia repubblicana», in *Il sistema delle autonomie: rapporti fra stato e società civile*, Bologna, 1981, pp. 91 sgg.
- Amato, «Libertà (dir. cost)», in *Enc. del Dir.*, Milano, 1974, pp. 277 sgg.
- Amato, *Autorità e libertà nella disciplina della libertà personale*, Milano, 1969.
- Amato, *Democrazia e redistribuzione. Un sondaggio nel Welfare statunitense*, Bologna, 1983.
- Amatucci, *Autonomia finanziaria e butaria*, in *Enc. giur.*, IV, Roma, 1988.
- Amatucci, *L'interpretazione della norma di diritto finanziario*, Napoli, 1965.
- Amatucci, *La normativa comunitaria quale fonte per l'ordinamento tributario interno*, in V. UCKMAR cur., *Corso di diritto tributario internazionale*, Padova, 1999.
- Ancona, *Alle origini della sovranità*, Padova, 2004.
- Antonini (a cura di), *L'attuazione regionale del Terzo decentramento*, Milano, 2002.
- Antonini, «Competenza, finanziamento e accountability in ordine alla determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni dei diritti civili e sociali», *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2003.
- Antonini, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996.
- Antonini, «Il principio di sussidiarietà orizzontale: da Welfare State a Welfare society», *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1999, pp. 1 sgg.
- Antonini, *Il regionalismo differenziato*, Milano, 2000.
- Antonini, «Imposte patrimoniali, ordinarie e straordinarie e concretizzazioni del principio di capacità contributiva», in *Giur. Cost.*, 1996, pp. 199 sgg.
- Antonini, «L'Ici (salva ma con riserva) e l'“Homme aux quarante écus”», in *Giur. Cost.*, 1997, pp. 1072 sgg.
- Antonini, *Evasione ed elusione d'imposta*, in *Giur. it.*, 1959.
- Antonini, «La prima giurisprudenza costituzionale sul federalismo fiscale: il caso dell'Irap», *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2003, pp. 97 sgg.
- Antonini, «Spunti sulla giustiziabilità della sussidiarietà orizzontale», in *Quaderni costituzionali*, 2003, pp. 636 sgg.
- Antonini, *Verso un nuovo federalismo fiscale*, Milano, 2005.
- Agus, *Riforma tributaria e autonomie locali*, in *Dir. prat. trib.*, 1972.
- Arena, *Finanza pubblica*, vol. II, Torino, 1963.
- Armani, *La finanza locale nell'attuale crisi della finanza pubblica italiana*, in *Rass. pari.*, 1974.
- Armani, Bruzzo, *Criteri per un'analisi politica dei bilanci comunali*, Milano, 1975.
- Bachelet, *Coordinamento*, in *Enc. dir.*, X, Milano, 1962, 633.

Baggio, *Riflessioni e proposte in tema di decentramento fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 1995.

Baggio, *Profili di irrazionalità d' illegittimità costituzionale dell'imposta regionale sulle attività produttive*, in *Riv. dir.trib.* 1997.

Baldassarre, *I diritti sociali nella Costituzione*, in Paladin (a cura di), *Quale futuro per i diritti sociali?*, Vicenza, 1996, pp. 39 sgg. .

Barbera Fusaro, *Il governo delle democrazie*, Bologna, 1997.

Barbera, «Il governo locale nell'economia globale», in *Le Istituzioni del federalismo*, 1999, pp. 1096 sgg.

Barbera, *Le origini filosofiche del costituzionalismo moderno*, Bologna, 1997.

Barbera-Ceccanti, «Primarie per l'Ulivo (e non solo)», *Italianieuropei*, n. 2/2002.

Barbera-Ceccanti, «Regolamenti. Dipendono solo dalla volontà politica», *Il Riformista*, 30 luglio 2004.

Barbero, *Dalla Corte Costituzionale un Vademecum per l' "attuazione dell'art.119 della Costituzione (Nota a sentenza Corte Cost. n.37/2004)*, in www.federalismi.it. 5/2004.

Bardi, *Il problema della finanza locale*, Empoli, 1929.

Barettoni Arleri, *Miti e realtà nei principi della contabilità pubblica*, Milano, 1986.

Barettoni Arleri, *Aspetti finanziari e contabili delle autonomie locali*, Rimini, 1982.

Barettoni Arleri, *diritto della sicurezza sociale*, Milano, 1979.

Barile, *Istituzioni di diritto pubblico* III ed., Padova, 1978.

Bartolini, *Il principio di legalità in materia di imposte*, Padova, 1957.

Basi, *Regionalismo fiscale e autonomia tributaria: l'emersione di un modello di consenso*, in *Rass. trib.*, 1995.

Basilavecchia, *Sostituzione tributaria*, in *Dig. IV, discip. privat. sez. comm.*, voi. XV, 1998.

Basile, *Sostituzione tributaria*, in *Nov. Dig. il., app.*, Torino, 1987.

Battaglia, *Le spese comunali*, Empoli, 1928.

Battistoni Ferrara, Grippa Salvetti, *Lezioni di diritto tributario. Parte speciale*, Torino, 1992.

Battistoni Ferrara, *Prime impressioni sul salvataggio dell'Irap*, in *Rass. trib.*, 2001.

Beck, *Che cos'è la globalizzazione. Rischi e prospettive della società planetaria*, tr. it., Roma, 1999.

Bell-Engle, *Cross Statutory Interpretation*, London, 1987.

Beltrametti, «Long Term Care: una prospettiva di politica economica», in Guerra-Zanardi, *La finanza pubblica italiana*, Il Mulino, 2004, pp. 257 sgg.

Berlini, «A proposito del progetto di riforma del contenzioso tributario», *Foro it.*, 1952, IV, pp. 57 sgg.

Berlini, *La riforma delle finanze locali*, Modena, 1930.

Berliri, *Note sul problema della finanza locale: difetti dell'attuale sistema*, in *Giur. imp.*, 1960.

Berliri, *Note sul problema della finanza locale: effetti sull'attuale sistema*, in *Giur. imp.*, 1960 in *Scritti scelti di diritto tributario*, cur. di Bosello, Milano, 1990.

Bernardi, «Prefazione», in *La finanza pubblica italiana. Rapporto 2003*, Bologna 2004, p. 9.

Bernardino, *Finanza locale*, in *Nov. Dig. It.*, Torino, 1961.

Bernardino, *Consumo (imposta di)*, in *Nov. Dig. It.*, Torino, 1957.

Bernardino, *T. U. per la finanza locale, annotato, coordinato e aggiornato*, Milano, 1940.

Bernardino, *Finanza locale*, in *Nov. Dig. It.*, Torino, 1961.

Bernardino, *Pressione tributaria dell'Italia e delle Sue regioni (prima e dopo la guerra)*, Torino, 1928.

Bernardino, *Lineamenti storici del problema della finanza locale in Italia*, in AA.VV., *Finanza pubblica contemporanea. Studi in onore di Tivaroni*, Bari, 1950.

Berti, *Interpretazione costituzionale*, Padova, 1990.

Bertolissi, *Identità e crisi dello Stato costituzionale in Italia*, Padova, 2002.

Bertolissi, «Il Parlamento abdica e il Governo legifera: appunti sulla disciplina dei documenti di accompagnamento dei beni viaggianti alla luce della sentenza n. 156/1985 della Corte Costituzionale», in *Rass. trib.* 1986, pp. 99 sgg.

Bertolissi, *Lineamenti costituzionali del federalismo fiscale*, Padova, 1982.

Bertolissi, *Rivolta fiscale federalismo riforme costituzionali*, Padova, 1997.

Bertolissi, *L'autonomia finanziaria regionale (lineamenti costituzionali)*, Padova, 1983.

Bertolissi, *Questioni giuridiche di democrazia fiscale*, in *Atti del Convegno di Treviso, 13 maggio 1994*.

Bertolissi, *Tesoreria unica e finanza derivata: appunti sulla L. n.720/1984*, in *Fin.loc.*, 1985.

Biagi-Gonzalez Pineiro, «Profili istituzionali del federalismo fiscale spagnolo», *Le Istituzioni del Federalismo*, 2001, 3-4, pp. 849 sgg.

Blanc, «Un modèle latin méridional d'autonomie fiscale des collectivités locales», *Revue Française de Finances Publiques*, 2003, pp. 81 sgg.

Bobbio, *Il futuro della democrazia*, Bologna, 1995.

Bodda, *Il sostituto d'imposta*, in *Jus*, 1941.

Bodrito, *L'Irap tra genesi ed esegesi*, in *Dir. prat. trib.*, 1999.

Bognetti, *Costituzione, legislazione e sindacati*, Milano, 1988.

Bognetti, «Diritti dell'uomo», *ad vocem*, in *Dig. IV ed.*, Torino 1989, pp. 16 sgg.

Bonazzi, *La Dichiarazione di indipendenza degli Stati Uniti d'America*, Venezia, 1999.

Boria, *Il sistema dei tributi locali*, in P. Russo, *Manuale di diritto tributario*, vol. II, Milano, 2002.

Boria, *Le scelte di federalismo fiscale realizzate con il D. Lgs. 446 del 15 dicembre 1997*, in MICCINESI (cur.), *Commento agli interventi di riforma tributaria*, Padova, 1999.

Boria, *Evoluzione storica dei rapporti tra fiscalità locale e fiscalità erariale*, cit., 724.

Boria, *Il sistema dei tributi locali*, in Russo, *Manuale di diritto tributario*, vol. II, Milano, 2002.

Boria, *Il principio di trasparenza nella imposizione delle Società di persone*, Milano, 1996.

Borzaga-Santuari (a cura di), *Servizi sociali e nuova occupazione: l'esperienza delle nuove forme di imprenditorialità sociale in Europa*, Trieste 1998.

Bosello, *Gli enti locali nella riforma tributaria*, in *Riv. amm.*, 1974.

Bosello, *Il prelievo alla fonte nel sistema della imposizione diretta*, Padova, 1972.

Bosi, *Regionalismo fiscale e autonomia tributaria: l'emersione di un modello di consenso*, in *Rass. trib.*, 1995.

Bosi, *Guerra. I tributi nell'economia italiana*, Bologna, 1998.

Bottaro, *I tributi locali*, Milano, 1929.

Brosio, *Equilibri instabili*, Torino, 1994.

Brosio e Luzzati, *La finanza*, in *I progetti di riforma: valutazioni e raffronti*, in *Le regioni*, 1978.

Buccico, *L'Irap nel sistema tributario italiano*, Napoli, 2000.

Burgio, *Gli orientamenti comunitari e l'ordinamento tributario italiano*, in AA.VV., *Operazioni internazionali e fiscalità*, Milano, 1987.

Buttus, *L'istituzione delle agenzie fiscali: profili e problematiche di natura processuale*, in *Riv. dir. trib.*, 2001.

Calamandrei, «La funzione della giurisprudenza nel tempo presente», in *Studi sul processo civile*, vol. IV, Padova, 1957, pp. 89 sgg.

Camerlengo, «Le politiche sanitarie in Emilia-Romagna, Lazio, Lombardia e Toscana», in Violini (a cura di), *Sussidiarietà e decentramento*, Irer, Milano, 2003.

Capaccioli, *L'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1966, I.

Capaccioli, *Le funzioni della regione in relazione ai problemi dell'entrata e della spesa*, in *Riv. amm.*, 1974.

Capaccioli, *Manuale di diritto amministrativo*, Padova, 1983.

Caravita (a cura di), *I processi di attuazione del federalismo in Italia*, Milano, 2004.

Caravita, «Il buono scuola lombardo», in *Non Profit*, 2001, pp. 35 sgg.

Caravita, *La costituzione dopo la riforma del Titolo V*, Torino 2002.

Cariello, «La Comunità europea e il Terzo settore», in *Non Profit*, 2003, pp. 557 sgg.

Carlassare (a cura di), *La sovranità popolare nel pensiero di Esposito*, Crisafulli, Paladin, Padova 2004.

Carlassare, *Il progetto governativo di riforma: il costituzionalismo più che mai alla prova*, in www.costituzionalismo.it.

Carlassare, «Legge (riserva di)», *ad vocem*, in *Enc. giur.*, Torino, p. 1991 sgg.

Carmini, Mainardi, *Elementi di diritto tributario comunitario*, Padova, 1996.

Cassese, *La nuova costituzione economica*, Bari, 2001.

Cassese, *Tendenze dei poteri locali in Italia*, Rtdp, 1973.

Cassese, *Il finanziamento delle regioni. Aspetti costituzionali*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1963.

Castaldi, in Russo, cur., *Manuale di Diritto tributario*, Milano, 1999.

Castaldi, *Considerazioni a margine della sentenza n.156 del 2001 della Corte Costituzionale in materia di Irap*, in *Rass. trib.*, 2002.

Ceriani, *Federalismo, perequazione e tributi*, in *Rass. trib.*, 2002.

Cesana-Barea, *Il Welfare in Europa*, Rapporto Cefass 2003, Firenze, 2003.

Cianfrocca, Rotunno, *La riforma dei tributi locali*, Roma, 1998.

Ciocca, *I professionisti soggetti all'Irap non diminuiscono ma aumentano le perplessità*, in *Boll. trib.*, 2002.

Cipollina, *I confini giuridici del tempo presente. Il caso del diritto fiscale*, Milano, 2003.

Cipollina, «Profilo della De Tax», *Riv. Dir. Fin. Se. Fin.*, 2002, 2, I, pp. 244 sgg.

Cipollina, *L'elusione fiscale*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1988.

Cipollina, *La legge civile e la legge fiscale*, Padova, 1992.

Cirelli e Caruso, *La tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani*, in *Il fisco*, 1995.

Checchi, *La finanza locale secondo il TUFL 14-IX-1931, n.1175*, Empoli, 1932-36.

Cociani, *L'autonomia tributaria regionale nello studio sistematico dell'irap*, Giuffrè, 2003.

Colarusso, *I tributi locali in Italia*, Padova, 1932.

COMMISSIONE GALLO, *Proposte e documenti*, in *Quaderni* 1-2, 1997, Ministero delle Finanze.

COMMISSIONE GALLO, Capitolo 1, *Lo scenario in cui collocare le proposte*, in *Quaderni*, 1-2, cit..

COMMISSIONE PER LA RIFORMA DELLA FINANZA REGIONALE, *Relazione conclusiva*, in *Rass. trib.*, 1994.

Conigliani, *La riforma della legge sui tributi locali*, Modena, 1898

Corasaniti, *Irap: Gli elementi della fattispecie imponibile, la giustificazione costituzionale e la graduale abrogazione*, in *Dir. prat. trib.*, 2001.

Cordeiro Guerra, in Russo, *Manuale di diritto tributario* Milano, 1999.

Cordeiro Guerra, *Problemi in tema di traslazione convenzionale dell'imposta*, in *Rass. trib.*, 1988.

Corte Cost., sent. 20-24 giugno 1994, n.263, in *Riv. dir. trib.*, 1994, con nota di Falsitta Leccisotti, *L'ici: un esproprio occulto?*, in *Il fisco*, 1993.

Cosciani, *Le imposte immobiliari nella finanza locale in Italia (1934)*, in *Scritti scelti di finanza pubblica*, Padova, 1983, 29.

Cosciani, *Le imposte personali nella finanza locale in Italia in Annali dell'Università di Trieste*, 1933.

Cosciani, *La riforma tributaria*, Firenze, 1950.

Cosciani, *Scienza delle finanze*, Torino, 1977.

Cosciani, *La finanza locale nel quadro della riforma tributaria*, in *Riv. dott. comm.*, 1967.

Crisafulli, «La sovranità popolare nella Costituzione italiana», in *Studi in memoria di V.E. Orlando*, Padova, 1955, pp. 439 sgg.

Crocivera, *Guida ai tributi locali*, Torino, 1954; CORDARO, *Codice fiscale*, Torino, 1956.

Crocivera, *Il sostituto d'imposta*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1959.

D'Amati, *La formazione del diritto tributario in Italia. Riflessioni metodologiche e sistematiche*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, 1, 13.

D'Amati, *Saggio sul concetto giuridico di "autonomia finanziaria"*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1963, 821 ss. e, dello stesso Autore, *Finanza locale*, in *Nov. Dig. It., App. III*, Torino, 1982.

D'Amati, *L'autonomia impositiva degli enti locali: aspetti storici e giuridici*, in AA.VV. *Autonomia impositiva degli enti locali, Atti del convegno di Taormina del 26/27 marzo 1982*, Padova, 1983.

D'Amati, *La riforma della finanza locale, Parte I, L. 16 settembre 1960, n.1014*, Bari, 1963.

D'Amati, *La ricostituzione dell'autonomia tributaria degli enti locali: aspetti normativi*, in *Riv. dir. trib.*, 1997.

D'Amati, *Il contributo di amministrazione*, in *Dir. prat. trib.*, 1968.

D'Amati, *"Distinzione" e "coordinamento" nel sistema della finanza locale italiana*, in *Dir. prat. trib.*, 1984.

D'Amati, *Saggio sul concetto giuridico di "autonomia finanziaria"*, in *Riv. trim. dir.*

pubbl., 1963.

D'Atena, «Costituzione e principio di sussidiarietà», in *Quad. cost.* 2001, pp. 21 sgg.

D'Atena, *Legislazione concorrente, principi impliciti e delega per la formulazione dei principi fondamentali*, in www.associazionedeicostituzionalisti.it.

D'Atena, *L'Italia verso il federalismo, Taccuini di viaggio*, Milano, 2001.

D'Atena, *Sussidiarietà e sovranità*, in AA.VV., *La Costituzione europea*, Annuario 1999 dell'Associazione italiana dei costituzionalisti, Padova, 2000.

Dahl, «Efficienza dell'ordinamento versus effettività della cittadinanza: un dilemma della democrazia», in Luciani (a cura di), *La democrazia di fine secolo*, Bari, 1994.

Dahl, *La democrazia e i suoi critici*, Roma, 1990.

Dalla Volta, *I contributi speciali per i lavori di miglioria*, Firenze, 1896.

Del Torchio, *Il Concetto di "autonoma organizzazione" secondo l'insegnamento dei giudici e secondo l'orientamento dell'Agenzia delle Entrate*, ivi, 2002.

Della Valle, *Il principio di capacità contributiva nella combinazione di tributo erariale e locale*, in *L'autonomia finanziaria degli enti locali territoriali*, Roma, 1994.

Daniel-Rops, «Nations ou federalisme», in Daniel-Rops, *The Protestant Reformation*, J.M. Dent, London, 1961.

Dante, *Monarchia*, II, 5, 1.

De Carli, *Sussidiarietà e governo economico*, Milano, 2002.

De Mita, «Il diritto tributario tra diritto comune e principi costituzionali», in *ius*, 1998, pp. 41 sgg.

De Mita, *Irap e Irpef Fantasie e acrobazie*, in *Il Sole 24 Ore*, 15 ottobre 1997.

De Mita, *La potestà tributaria delle regioni a statuto ordinario*, ora in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 1987.

De Mita, *La nuova finanza locale*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 1995.

De Mita, *Sostituzione tributaria*, in *Nov. Dig. it.*, Torino, 1970.

De Mita, *La finanza locale*, in AA.VV., *Questi nostri comuni*, Roma, 1988; TOSI, *Finanza locale*, in *Dig. IV, disc. priv., sez. comm.*, VI, Torino, 1991.

De Mita, *Autonomia finanziaria e potestà tributaria delle regioni a statuto ordinario*, in *Riv. dir. fin.sc. fin.*, 1963.

De Mita, *Socof e autonomia tributaria dei comuni*, in *Fin, loc.*, 1984.

De Mita, *La legalità tributaria*, Milano, 1994.

De Mita, *Irap e Irpef. Fantasie e acrobazie*, in *Il Sole 24 Ore*, 15 ottobre 1997.

De Mita, *Eutanasia di una tassa*, sul *Sole24ore* del 18 marzo 2005.

De Mita, *Fisco in fuori gioco sull'Irap negli studi. Consulta travisata*, in *Il Sole 24 Ore*, 3 febbraio 2002.

De Mita, *Il mercato delle tasse (ovvero sulla liceità dell'accolto di imposte)*, in *Boll. trib.*, 1985.

De Mita, *contributi di miglioria e imposta sulle aree fabbricabili, nella legislazione italiana*, in *L'imposta sulle aree fabbricabili*, Milano, 1962.

De Sena, *Cani (imposta Sui)*, in *Dig. IV, Disc. privat., Sez. comm.*, TI, Torino, 1989.

De Siervo, «Associazione (libertà di)», in *Dig. Discipline pubblicistiche*, Torino, 1987 sgg.

De Siervo, «La tormentata fine delle Irap», in *Giur. Cost.* 1988, p. 1974 sgg.

De Siervo, Orsi Battaglini, Sorace e Zaccaria, *Note in tema di finanza regionale*, in *Riv.*

trim. dir. pubbl., 1971.

Del Federico, *I lineamenti della nuova finanza locale ed i relativi margini di autonomia statutaria*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1992.

Delsol, *Il principio di sussidiarietà*, tr. it. Tringali, Giuffrè, Milano, 2003.

Dezzani, *L'irap obbliga imprese individuali e società di persone ad adottare il bilancio delle s.p.a.*, in *Il fisco*, 1997.

Di Pietro, *Autonomia finanziaria ed autonomia impositiva nella legge di riforma: un ritorno dal futuro*, in *Regione e governo locale*, 1990.

Di Pietro, *I regolamenti, le circolari e le altre norme amministrative per l'applicazione della legge tributaria*, in Amatucci (dir.), *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994.

Donati, *Quali nuove politiche per la famiglia?*, Bologna, 2001, in www.osservatorio-nazionalefamiglie.it.

Dowell, *A History of Taxation and Taxes in England from the earliest times to the year 1885*, London, 1888, vol. 11, pp. 144 sgg.

Dumont, *I falsi miti della rivoluzione francese*, tr. it., Giovanni Cantoni, Milano, 1991.

Ehmke, *Wirtschaft und Verfassung*, Karlsruhe 1961, pp. 689 sgg.

Einaudi, *Principi di scienza della finanza*, Einaudi, 1940.

Elia, *Relazione*, in Seminario Astrid, 22.9.03, in www.astrid.it.

Esposito, *La Costituzione italiana. Saggi*, Padova, 1954.

Esposito, *Autonomia locale e decentramento amministrativo nell'art.5 della Costituzione*, ore in *La Costituzione italiana. Saggi*, Palermo, 1954.

Falcon, «Modello e transizione nel nuovo Titolo V della Parte seconda della Costituzione», in *Le Regioni*, 2001, pp. 7 sgg.

Falsitta, *Per un fisco civile*, Milano, 1996.

Falsitta, *Nuove riflessioni in tema di Irap*, in *Boll. trib.*, 1998.

Falsitta, *La sentenza della Consulta sull'Irap e l'insostenibile iniquità di un tributo malfatto*, in *Il fisco*, 2001.

Falsitta, *Aspetti e problemi dell'Irap*, in *Riv. dir. trib.*, 1997.

Falsitta, *Spunti in tema di capacità contributiva e di accollo convenzionale di imposte*, in *Rass. trib.*, 1986.

Falsitta, *L'Irap? Una seconda IVA da ripensare*, in *Ilsole24ore* del 30 luglio 2004.

Fantozzi, *Diritto Tributario*, Torino, 1991.

Fantozzi, *Diritto Tributario*, 1998.

Fantozzi, *Impresa e imprenditore*, in *Enc. giur.*, XVI, Roma, 1989.

Fantozzi, *Tributi regionali*, in *Nov. Dig. It.*, Torino, 1973, vol. XIX.

Fantozzi, Lupi, Nigro, *Profili tributari e profili concorsuali*, in Colombo-Portale, *Trattato delle società per azioni*, voi. IX, 2, Torino, 1993.

Fanzini, *La natura giuridica del contributo della legge n.10 del 1977 ed i fondamenti dell'imposizione immobiliare locale*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1983.

Fedele, *Art. 23, Rapporti civili*, in *Commentario della Costituzione*, a cura di G. Branca, Bologna, 1978, pp. 103 sgg.

Fedele, «Riserva di legge», in *Trattato di diritto tributario*, I, Padova, 1994, pp.169 sgg.

Fedele, *Problemi attuali della finanza locale*, in *Rass. parl.*, 1974.

Fedele, *Prime osservazioni in tema di Irap*, in *Riv. dir. trib.*, 1998.

Fedele, *La "discriminazione" dei redditi di lavoro autonomo ed i principi di eguaglianza e capacità contributiva*, in *Giur. it.*, 1980.

Fedele, *La potestà normativa dell'ente locale*, in *Fin.loc.*, 1998.

Feliciani, «Principio di sussidiarietà e organizzazioni Non Profit nella dottrina sociale della Chiesa», in AA.VV., *Il Non profit dimezzato*, a cura di Vittadini, Milano, 1997, pp. 50 sgg.

Ferlazzo Natoli, Nostro, *Riflessioni in tema di Irap*, in *Finanza locale*, 1998.

Ferlazzo Natoli, Colli Vignarelli, *Il meccanismo impositivo dell'Irap: dubbi di costituzionalità*, in *Boll. trib.*, 1998.

Ferrarese, *Le istituzioni della globalizzazione*, Bologna, 2000.

Ferrari, *Rapporti tra contribuente di diritto e di fatto: il fenomeno della traslazione tributaria*, in *Corr. trib.*, 1986.

Ficari, *Prime note sull'autonomia tributaria delle Regioni a Statuto speciale (e della Sardegna in particolare)*, in *Rass. trib.*, 2001.

Ficari, *La rilevanza dell'organizzazione nella tassazione dei proventi dei laboratori di analisi tra reddito di lavoro autonomo e reddito d'impresa*, nota a *Comm. Trib. Centr.*, sez. XVI, 22 maggio 2001, o. 3900, in *Boll. trib.*, 2002.

Fiorentino, Stancarelli, *Le Agenzie fiscali*, in *La riforma del governo*, Bologna, 2000.

Fiorentino, *Il problema dell'elusione fiscale nel diritto positivo*, in *Riv. dir. trib.*, 1993.

Foà, *Le fondazioni di origine bancaria quali soggetti privati espressione delle libertà sociali: "ordinamento civile" e "sussidiarietà orizzontale"*, in *Foro amministrativo*, 2003, p. 2832 sgg.

Fois, *La riserva di legge. Lineamenti storici e problemi attuali*, Milano, 1963

Fouret-Ozof, *Dizionario critico della rivoluzione francese*, Milano, 1988.

Franco-Zanardi, «Introduzione», in *I sistemi di Welfare tra decentramento regionale e integrazione europea*, Milano, 2003, pp. 9 sgg.

Fransoni, *La notifica degli atti di parte e delle sentenze a seguito dell'istituzione delle Agenzie fiscali*, in *Riv. dir. trib.*, 2001.

Franzese, *Ordine economico e ordinamento giuridico. La sussidiarietà nelle istituzioni*, Padova, 2004.

Fusaro, «I servizi locali in Germania: ovvero le attività economiche comunali a garanzia della Daseinsvorsorge in bilico tra fine pubblicistico e mercato», *Riv. Dir. Pubbl. Comp. Eur.*, 2001, pp. 857 sgg.

Gaboardi, *Dalla tesoreria alla tesoreria unica. Profili economici*, in *Fin.loc.*, 1985.

Gaffuri, *La compatibilità dell'imposta regionale sulle attività produttive con i precetti fondamentali dell'ordinamento giuridico: stato della questione*, ivi, 1999.

Gaffuri, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969.

Gaffuri, *Rilevanza fiscale dei patti traslativi d'imposta*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1986.

Galeotti-Flori, Acciai, Fazzini, Tanini, *I tributi in Italia*, Padova, 1995.

Galgano, «Diritto ed economia alle soglie del nuovo millennio», in *Contratto e impresa*, 2000, pp. 196 sgg.

Galli della Loggia, *L'identità italiana*, Bologna, 1998.

Gallo C.E., *Le fonti del diritto nel nuovo ordinamento regionale*, Torino, 2001.

Gallo F., *Prime osservazioni sul nuovo art.119 della Costituzione*, in *Rassegna Tributaria*, 2/2002, pp. 589 sgg.

Gallo, *Autonomia tributaria degli enti locali*, Bologna, 1979.

Gallo, *La ripartizione dell'imposizione tributaria fra lo Stato e gli enti locali*, in *Riv. dir. fin.*, 1981.

Gallo, *La partecipazione dei comuni all'accertamento dell'Irpef (Presupposti teorici e profili pratici)*, in *Dir. prat. trib.*, 1980.

Gallo, *La finanza locale nella riforma tributaria*, in *Rass. lav. pubbl.*, 1972.

Gallo, *La ripartizione dell'imposizione tributaria fra lo Stato e gli enti locali*, in *Riv. dir. fin.sc. fin.*, 1981.

Gallo, *Il federalismo fiscale cooperativo*, in *Rass. trib.*, 1995.

Gallo, *Rilievi critici sulle proposte di federalismo fiscale contenute nel progetto di riforma costituzionale elaborato dalla c.d. Commissione "bicamerale"*, in *Riv. dir. trib.*, 1998.

Gallo, *Federalismo fiscale e ripartizione delle basi imponibili tra Stato, regioni ed Enti locali*, in *Rass. trib.*, 2002.

Gallo, *Federalismo fiscale*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1998.

Gallo, *Brevi riflessioni sull'autonomia tributaria delle regioni*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1975.

Gallo (Commissione), *Proposte per la realizzazione del federalismo fiscale*, Roma, 1996.

Gallo, *Rilievi critici sulle proposte di federalismo fiscale contenute nel progetto di riforma costituzionale elaborato dalla cd. Commissione "bicamerale"*, in *Ris. dir. trib.*, 1998.

Gallo, *La via federalista al Fisco*, in *Il Sole 24 Ore*, 23 aprile 1994.

Gallo, *Ratio e struttura dell'Irap*, in *Rass. trib.*, 1998.

Gallo, *Imposta regionale sulle attività produttive*, in *Enc. dir.*, agg. V, Milano, 2001.

Gallo, *Brevi spunti in tema di elusione e frode alla legge*, in *Rass. trib.*, 1989.

Gallo, Marchetti, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rass. trib.*, 1999.

Gennusa, «Politiche familiari sussidiarie: il modello tedesco», in Violini (a cura di), *Sussidiarietà e decentramento*, Milano, 2003, pp. 165 sgg.

Gentile, *Intelligenza politica e ragion di stato*, Milano, 1994.

Gentile, *L'ordinamento giuridico. Tra virtualità e realtà*, Cedam, Padova, 2001.

Geny, «Le particularisme du droit fiscal», *Rev. dr. Civil*, 1931, pp. 819 sgg.

Gerber, *Grundzuge eines Systems des deutschen Staatsrechts*, Dresden, 1880.

Gerelli, *La finanza locale nella politica di stabilizzazione*, in *L'ordinamento tributario e la politica della stabilizzazione*, Milano, 1967.

Gerelli, *Per la riforma della finanza locale*, Bologna, s.d., 1981.

Giannini A.D., *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937.

Giannini, *Saggio sui concetti di autonomia*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1951.

Giannini, *Autonomia (teoria generale e diritto pubblico)*, in *Enc. dir.*, IV, Milano, 1959.

Giannini, *Sulle autorizzazioni a istituire tributi*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1975.

Giarda, «Le regole del federalismo fiscale nell'articolo 119: un economista di fronte alla nuova Costituzione», in *Le Regioni*, 2001, pp. 435 sgg.

Giarda, *Debiti, finanziamenti statali e disavanzo delle amministrazioni comunali*, in *Riv. int. sc. soc.*, 1970.

Giarda, *Finanza locale: gli errori del libro bianco*, in *Econ.pubbl.*, 1971.

Giarda, *Il finanziamento della spesa degli enti locali: linee per una riforma, con riferimento particolare alle amministrazioni comunali*, in AA.VV., *Aspetti del sistema tributario italiano*, Camera dei Deputati, Roma, 1980. Giarda e Ambrosiano, *Il*

finanziamento della spesa delle regioni e degli enti locali, in *Riv. Int. sc. soc.*, 1979.

Giarda, *Si può realmente parlare di Crisi finanziaria per gli enti locali ?* in, *I problemi della finanza locale*, atti della tavola rotonda tenuta a Firenze il 1° aprile 1982, Firenze, 1983.

Giarda, *Il finanziamento degli enti locali: linee di riforma, con riferimento particolare alle amministrazioni comunali, estr. da Indagini su alcuni aspetti del Sistema tributario Italiano, Camera dei Deputati, Servizio Studi, Dipartimento economico-finanziario dicembre 1979*, parte IV, 2.

Giarda, *Il finanziamento della spesa degli enti locali: linee per una riforma*, in Gerelli e Reviglio (cur.), *Per una politica della spesa in Italia*, Milano, 1978.

Giardina, *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Milano, 1961.

Giddens, *La terza via*, tr. it. Fontana, Milano, 1999.

Giovanardi, *Tributi comunali*, in *Dig. IV, disc. privat. sez. comm.*, XVI, Torino, 1999.

Giuliani, *Per la riforma democratica della finanza locale*, in *Il comune democratico*, 1955.

Giussani, *L'io, il potere, le opere*, Genova, 2000.

Giussani-Alberto-Prades, *Generare tracce nella storia del mondo*, Milano, 1998.

Gonzales Garda, *La cosiddetta evasione fiscale legittima*, in *Riv. dir. fin e sc. fin.*, 1974.

Gori, *Enti locali e finanza derivata*, in *Prat. amm.*, 1980.

Gori, *Un problema di politica economica: unità della finanza pubblica e della finanza locale*, in *Problemi di finanza pubblica*, Milano, 1986.

Granelli, *La finanza locale nell'ambito della riforma tributaria*, in *Boll. trib.*, 1974.

Granelli, *Questioni varie in temà di istituzione del nuovo contributo di miglioria specifica*, in *Dir. prat. trib.*, 1968.

Granelli, *L'immarcescibile "tassa sulla salute"*, in *Boll. trib.*, 1988.

Granelli, *Novità nella disciplina dell'ilor*, in *AA.VV., Il reddito d'impresa nel nuovo Testo Unico*, Padova, 1988.

Granelli, *Capacità contributiva e traslazione d'imposta*, in *Giur. it.*, 1986.

Grippa Salvetti, *Riserva di legge e delegificazione nell'ordinamento tributario*, Milano, 1998.

Griziotti, *Primi elementi di scienza delle finanze*, Milano, 1962.

Grosso, *Note sull'autonomia locale*, in *Giur. it.*, 1967.

Grossi, «Globalizzazione e pluralismo giuridico», in *Quaderni fiorentini*, 2000, pp. 557 sgg.

Grossi, «Globalizzazione, diritto, scienza giuridica», in *Il Foro it.*, 2002, pp. 20 sgg.

Grossi, *L'ordine giuridico medioevale*, Roma-Bari, 1997.

Grossi, «Le molte vite del giacobinismo giuridico (ovvero: la 'Carta di Nizza', il progetto di 'Costituzione europea' e le insoddisfazioni di uno storico del diritto)», in *Jus*, 2003, pp. 405 sgg.

Grossi, «Oltre le mitologie giuridiche della modernità», in *Quaderni fiorentini per una storia del pensiero giuridico moderno*, 2000, pp. 230 sgg.

Grossi, *Pagina introduttiva (storia e cronistoria dei 'Quaderni fiorentini')*, Milano, 2001.

Grossi, *Scienza giuridica italiana - Un profilo storico 1860-1950*, Giuffrè, Milano, 2000.

Grossi, «Un diritto senza Stato - La nozione di autonomia come fondamento della

costituzione giuridica medioevale», in *Assolutismo giuridico e diritto privato*, Milano, 1998, pp. 290 sgg.

Guarino, *Profili costituzionali, amministrativi e processuali delle leggi per l'Altopiano silano e sulla riforma agraria e fondiaria*, in *Foro it.*, 1952.

Hayek, *Legge, legislazione e libertà*, Torino, 1982.

Iacometti, «Il principio di sussidiarietà e la sua applicazione nell'Estado autonomico spagnolo», in Violini (a cura di), *Sussidiarietà e decentramento*, Milano, 2003, pp. 35 sgg.

Ingresso, *Brevi note su un recente studio in tema di autonomia tributaria degli enti locali*, in *Riv. dir. fin.*, 1980.

Ingresso, *I contributi nel sistema tributario italiano*, Napoli, 1964.

Ingresso, *La finanza locale*, Napoli, 1962.

Interdonato, *Tributi regionali*, in *Dig. IV, Discipl. privat., Sez. Comm.*, voi. XVI, Torino, 1991.

Interdonato, *Tributi regionali*, in *Dig. IV, Discipl. Privat., Sez. Comm.*, vol. XVI, Torino, 1991.

Jeze, *Cours de science des finances et de législation financière française Théorie générale du Budget*, Paris 1922, pp. 10 sgg.

Jowel, *Lord Denning: the Judge and the Law*, London 1984.

Keller, «I cattolici e il Reich», in *Kettelers Schriften*, II, 162.

Kirkhhof, «Steuerchtigkeit und sozialstaatliche Geldleistungen», in *JZ*, 1982.

La Rosa, *L'oggetto dei tributi locali*, in AA.VV., *Autonomia impositiva degli enti locali*, Padova.

Lancellotti, *Quali imposte per il federalismo?*, in *Boll. trib.*, 1994.

Leccisotti, *L'autonomia impositiva dei comuni italiani*, in *Studi in onore di Victor Uckmar*, voi. II, Padova, 1997.

Lehner, «Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Verfassungswidrigkeit des Grundfreibetrages in den Jahren 1978 bis 1984, 1986, 1988 und 1991», in *DStR*, 1992, pp. 1641 sgg.

Leoni, *I lavoratori autonomi sono da considerarsi sempre soggetti passivi ai fini Irap?*, in *Il fisco*, 2002.

Leoni, *Irap, autonoma organizzazione, Impresa*, in *Il fisco*, 2002.

Lerner, *Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht*, Tübingen, 1993.

Letizia, *I servizi di tesoreria degli enti pubblici*, Napoli, 1986.

Liccardo, *Supremazia e obbedienza finanziaria*, in *Studi in onore di Victor Uckmar*, II, Padova, 1997.

Livi Bacci, «Ricominciare dai neonati», *Il Mulino*, 4/2003.

Locke, *Two Treaties on Government*, 1690, tr. it., Torino, 1960.

Lombardi, «Il federalizing process», in Vittadini (a cura di), *Liberi di scegliere*, Milano, 2002, pp. 12 sgg.

Lombardi, *Potere privato e diritti fondamentali*, Torino, 1970.

Lombardi, «Solidarietà politica, solidarietà economica e solidarietà sociale nel quadro del dovere costituzionale di prestazione tributaria», *Temi tributari*, 1961.

Lombardi-Antonini, «Profili costituzionali della libertà di scelta», in *Dir. Soc.*, 2003, pp. 56 sgg.

Lombardo, *Effetti della riforma sulla finanza locale*, in *Tributi*, n.76, 1972.

- Longo, *Saggio critico sulle finalità e sull'oggetto dell'art. 23 Cost.*, Torino, 1968.
- Longo, *Autonomia tributaria e finanza locale*, in *Tributi*, 1978.
- Lorenzon, *Tributi locali*, in *Enc. dir.*, Milano, 1992.
- Lorenzon, *Sovrimposte e supercontribuzioni*, in *Enc. dir.*, XLIII, Milano, 1990.
- Lorenzon, *Il contributo per le prestazioni del servizio Sanitario nazionale*, in *Rass. trib.*, 1988.
- Lorenzoni, *Gli orientamenti giurisprudenziali, dottrinali e amministrativi nella natura tributaria o meno di alcune pubbliche entrate*, in *Rass. trib.*, 1986.
- Lovisolò, *Elusione ed evasione nei rapporti internazionali*, in *Dir. prat. trib.*, 1985.
- Lovisolò, *Evasione ed elusione tributaria*, in *Enc. giur.* Treccani, XIII, Roma, 1989.
- Luciani, *Il voto e la democrazia*, Roma, 1991.
- Luciani, «L'antisovrano e la crisi delle costituzioni», *Riv. Dir. Cost.*, 2001, pp. 342 sgg.
- Luciani, «Sui diritti sociali», in AA.VV., *Studi in onore di Mazziotti di Celso*, Milano, 1994, pp. 128 sgg.
- Luciani, *Federalismo fiscale per l'Italia, Regioni o Comuni?*, in *Tributi*, 1997.
- Lupi, *Una proposta per la finanza regionale: la relazione della Commissione ministeriale*, in *Rass. trib.*, 1994.
- Lupi, *La nuova imposta sulle attività produttive. Prime considerazioni tecnico-giuridiche*, in *Tributi*, 1997.
- Lupi, *L'irap tra giustificazioni costituzionali e problemi applicativi*, in *Rass. trib.*, 1997.
- Lupi, *Imposta sul valore aggiunto (Iva)*, in *Enc. giur.*, XVI, Roma, 1993.
- Lupi, *Il fuorviante accostamento tra IVA ed IRAP*, in *Rass. Trib* 3/2005.
- Lupi, *Elusione e legittimo risparmio d'imposta nella nuova normativa*, in *Rass. trib.*, 1997.
- Maccarini, «Il sistema sanitario europeo», in Violini (a cura di), *Sussidiarietà e decentramento*, Milano, 2003, pp. 133 sgg.
- Macchia, Rapanotti, *Verso il federalismo fiscale. La nuova addizionale Irpef*, in *Il fisco*, 1998.
- Maffezzoni, *Il principio della capacità contributiva nel diritto italiano*, Torino, 1970.
- Maitland, *Constitutional History of England*, Cambridge, 1908.
- Majocchi, *Il finanziamento degli enti locali e l'autonomia impositiva*, in *Riv. dir. fin.sc. fin.*, 1987.
- Majocchi, *Un nuovo modello di federalismo fiscale*, in AA.VV., *Federalismo fiscale: una nuova sfida per l'Europa*, Padova, 1999.
- Maltinti, Vignetti, *Lo sforzo fiscale in Italia negli anni Ottanta*, in Giardina, Magnani, Pola e Sobbrìo, (cur.), *Livelli di governo e loro finanziamento: teoria, esperienze istituzioni*, Milano, 1988.
- Maltoni, «La fondazione della Comunità locale», *Riv. Trim. Dir. Pubbl.*, 2003, pp. 143 sgg.
- Manzoni, *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1964.
- Marchetti, *La tassazione ambientale*, Roma, 1995.
- Marini, *Contributo allo studio dell'imposta comunale sugli immobili*, Milano, 2000.
- Marongiu, *La politica fiscale nella crisi di fine secolo (1896-1901)*, Roma, 2002.
- Marongiu, *Alle radici dell'ordinamento tributario italiano*, Padova, 1988.
- Marongiu, *La politica fiscale della sinistra storica (1876-1896)*, in *Studi in onore di*

Victor Uckmar, Padova, 1997.

Marongiu, *L'imposta comunale per l'esercizio di imprese, arti e professioni*, in *Dir. prat. trib.*, 1989.

Marongiu, *Imposta Locale sui Redditi (Ilor)*, in *Enc. Giur. Treccani*, XVI.

Marongiu, *Incostituzionalità dell'ilor sui redditi di lavoro autonomo*, nota a Sentenza della Corte Cost., del 26 marzo 1980, n.42, in *Dir. prat. trib.*, 1980.

Marongiu, *Riflessioni a margine dell'autonomia impositiva dei comuni*, in *Fin.loc.*, 1989, I.

Marongiu, *Storia dei tributi degli enti locali (1861-2000)*, Padova, 2001.

Marongiu, *Riflessioni a margine della proposta istituzione di un'imposta comunale sul patrimonio immobiliare*, in *Dir. Prat. trib.*, 1982.

Marongiu, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Torino, 1995.

Marongiu, *L'imposta comunale per l'esercizio di imprese, arti e professioni*, in *Dir. prat. trib.*, 1989.

Marongiu, *L'imposta regionale sulle attività produttive, Irap*, in *Trattato di Diritto Tributario*, diretto da A. Amatucci.

Marongiu, Tundo, *La riforma dei tributi comunali*, Milano, 1999.

Marongiu, *Irap, lavoro autonomo e Costituzione*, in *Dir. prat. trib.*, 2000.

Martines, Ruggeri, Salazar, *Lineamenti di diritto regionale*, Milano, 2002.

Martino, «Sussidiarietà o statalismo», in *Ideazione*, 2002, pp. 2 sgg.

Matteucci, *La Rivoluzione americana: una rivoluzione costituzionale*, Bologna, 1987.

Mazzillo, «Federalismo fiscale e patto di stabilità», in Antonini (a cura di), *Verso un nuovo federalismo fiscale*, Milano, 2005, pp. 31 sgg.

McIlwain, *The American Revolution - A Constitutional Interpretation*, N.Y., tr. it. Bologna, 1964.

Miccinesi, Vigoritti, *Sulla natura dei contributi consortili e sulla giurisdizione del tribunale in ordine alle relative controversie*, in *Dir. prat. trib.*, 1999.

Miccinesi, *Considerazioni in ordine alla natura e alla legittimità cstituzionale della "tassa sulla salute"*, in *Riv. it. dir. lav.*, 1987.

Miccinesi, *Redditi (imposta locale sui)*, in *Enc. dir.*, voi. XXXIX.

Micheli, *Autonomia e finanza degli enti locali*, in *Riv. dir, fin, e sc. fin.*, 1967.

Micheli, *Premesse per una teoria dell'imposizione*, in *Riv. dir, fin.*, 1967, I.

Micheli, «Profili critici in materia di potestà di imposizione», *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1964, I, pp. 28 sgg.

Micheli, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1989.

Micheli, *Autonomia e finanza degli enti locali*, in *Riv. dir, fin.*, 1967.

Micheli, *Legge (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, Milano, 1973, vol. XXIII.

Mill, *Corrispondance d'Alexis de Tocqueville avec Henry Reeve et John Stuart Mill*, a cura di J.-P. Mayer, Paris, 1954, pp. 305 sgg.

MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea Costituente. V Finanza. I. Relazione. I Appendice alla Relazione*, Roma, 1946.

Miscali, *Il contributo di urbanizzazione*, in *Dir. prat. trib.*, 1981.

Mocci, *Enti condominiali. Soggettività Irap e determinazione della base imponibile*, in *Il fisco*, 2003.

Montesquieu, *Esprit des lois*, Parigi, 1856.

Mor, «Le Regioni a statuto speciale nel processo di riforma costituzionale», in *Le*

Regioni, 1999, pp. 204 sgg.

Moretti, *Finanza locale*, in *Enc. dir.*, XVII, Milano, 1968.

Moro, *L'addizionale comunale all'irpef: prime considerazioni*, in *Riv. Irib. loc.*, 1998.

Morrone, *Il sistema finanziario e tributario della Repubblica*, Bologna, 2004.

Mortati, *Art.1, Commentario della Costituzione*, a cura di Scialoja e Branca, Bologna-Roma, 1973.

Mortati, *Istituzioni di diritto pubblico*, Padova, 1975.

Moschetti, *Capacità contributiva*, in *Enc. giur.*, V, Roma, 1988.

Moschetti, *La capacità contributiva, Profili generali*, Padova, 1993.

Moschetti, *Profili costituzionali dell'Irap, imposta disattenta alla persona e alla tutela del lavoro*, in *Riv. dir. trib.*, 1999.

Moschetti, *Federalismo e procedimento di applicazione del tributo: occasione per un confronto tra diverse culture*, in *Riv. dir. trib.*, 2002.

Muraro, «Federalismo fiscale e sanità nella crisi dello Stato sociale», in Franco-Zanardi (a cura di), *I sistemi di Welfare tra decentramento regionale e integrazione europea*, Milano, 2003, pp. 51 sgg.

Myrdal, *L'elemento politico nella formazione delle dottrine dell'economia pura*, tr. it. Pacini, Firenze, 1943.

Neumann, *The Rule of Law. Political Theory and the Legal System in Modern Society*, Warwickshire, 1986.

Ninatti, «Quale democrazia per l'Unione Europea? La democraticità del processo decisionale comunitario al vaglio della corte di giustizia», in *Dir. Soc.*, 2003, pp. 559 sgg.

Nussi, *L'imputazione del reddito nel diritto tributario*, Padova, 1996.

Nuzzo, *Imprese deboli a rischio se la produzione è tassata*, *ivi*, 19 novembre 1997.

Nuzzo, *Elusione, abuso dello strumento negoziale, fraudolenza*, in *Rass. trib.*, 1996.

Omhae, *La fine dello Stato-nazione. L'emergere delle economie regionali*, Milano, 1996.

Onida, *Costituzione: perché difenderla, come riformarla*, Roma, 1995.

Ornaghi, «La globalizzazione-frammentazione: la spinta verso il federalismo e la sussidiarietà», in Vittadini (a cura di), *Liberi di scegliere*, Milano, 2003, pp. 6 sgg.

Osculati, *La tassazione ambientale*, Padova, 1979.

Pabusa, *Forme e limiti della potestà tributaria delle regioni ordinarie*, in *Giur. cost.*, 1989.

Pagallo, *Alle fonti del diritto*, Torino, 2002.

Paladin, *Le fonti del diritto italiano*, Bologna, 1996.

Paladin, *Diritto regionale*, II, Padova, 1976.

Paladin, *Il principio di eguaglianza tributaria nella giurisprudenza costituzionale italiana*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, 1.

Paleologo, *Organizzazione amministrativa*, in *Enc. dir.*, XXX, Milano, 1981.

Parlato, *L'accertamento dei tributi locali*, in AA.VV., *Autonomia impositiva degli enti locali — Atti del Convegno di Taormina*, 26-27 marzo 1982.

Parlato, *Il sostituto d'imposta*, Padova, 1969.

Parlato, *Il responsabile ed il sostituto d'imposta*, in Amatucci, dir., *Trattato di diritto tributario*, cit. vol. II.

Pastori, «Istituzioni pubbliche e società civile nelle riforme recenti», *Vita e Pensiero*,

1999, 3, pp. 224 sgg.

Perrone, *L'imposta comunale sugli immobili e il decentramento dell'autonomia impositiva*, in *L'autonomia finanziaria*.

Perrone Capano, *L'imposizione e l'ambiente*, in Amatucci, (dir.), *Trattato di diritto tributario, cit.*, vol I.

Pesenti, *Il Welfare in transizione. Le regioni e la sfida della sussidiarietà*, Roma, 2005.

Pianesi (cur.), *L'applicazione del nuovo sistema di tesoreria unica*, Rimini, 1986.

Pica, *Manuale di finanza locale*, Rimini, 1990.

Pica, *Alcuni costi delle autonomie locali*, in *Rass. ec.*, 1970.

Pica E Giudicepietro, *L'addizionale comunale Irpef: prime considerazioni*, in *Riv. trib. loc.*, 1992.

Picciaredda, Selicato, *I tributi e l'ambiente. Profili ricostruttivi*, Milano, 1996.

Piccioni, *Commentario al testo unico sulla finanza locale*, Torino, 1939.

Piciocchi, *Autonomia finanziaria: alcune riflessioni sul fondo perequativo*, in *Dir. prat. trib.*, 2002.

Picozza, *Le attività di indirizzo della pubblica amministrazione*, Padova, 1988.

Pierandrei, *Prime osservazioni sull'autonomia finanziaria delle regioni*, in *Riv. dir, fin, e sc. fin.*, 1949.

Pierantoni, *Il finanziamento degli enti territoriali e la struttura dei circuiti finanziari*, in *Riv. dir, fin.*, 1981.

Pietrobon, *La tariffa per la gestione dei rifiuti*, in *Azienda talia Finanza e Tributi*, ms. al n.17/99.

Pignatone, *Sostituzione tributaria e prelievo alla fonte*, Padova, 1993.

Pinelli, «Art. 97», in *La pubblica amministrazione, Commentario della Costituzione*, a cura di Scialoja e Branca, Roma-Bari, 1994, pp.63 sgg.

Pinelli, *Mercati, amministrazioni e autonomie territoriali*, Torino, 1999.

Pisano, *Il rapporto tra norme interne, diritto convenzionale e diritto comunitario*, in V.UCKMAR – C.GARBARINO, cur., *Aspetti fiscali delle operazioni internazionali*, Milano, 1995.

Pistone, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Padova, 1995.

Pitzolu, *L'autonomia tributaria degli enti territoriali. Profili giuridici del federalismo fiscale*, Padova, 1996.

Ponzanelli, «Il lungo cammino verso la privatizzazione delle fondazioni bancarie», *Il Corriere Giuridico*, 1999, n. 10, pp. 1209 sgg.

Porcaro, *Riflessioni sulla soggettività passiva dell'irap: in particolare, i casi del non residente, degli enti non commerciali e delle amministrazioni pubbliche*, in *Rass. trib.*, 1997.

Porporino, *Disciplina legale del rimborso dei tributi sui consumi e rilevanza della traslazione: la sentenza costituzionale n.114 del 13 aprile 2000*, in *Riv. dir. trib.*, 2001.

Potito, *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1981.

Pototschnig, in *Atti del I Convegno di studi nazionali*, Padova, 1988.

Pound, *The spirit of common law*, Boston, 1925.

Putzolu, *L'autonomia tributaria degli enti territoriali, Profili giuridici del federalismo fiscale*, Padova, 1996

Raccioppi Brunelli, *Commentario allo Statuto del Regno*, Torino, 1909.

Ranelletti, *Corso di Diritto finanziario*, 1927-1928.

Rauti, «Sui principi di progressività, proporzionalità e ragionevolezza: tre principi di una comune problematica», in *Dir. Soc.*, 2001, pp. 407 sgg.

Rescigno, «Principio di sussidiarietà orizzontale e diritti sociali»; in *Diritto pubblico*, 2002, 15 ss.

Rey, *Il finanziamento degli enti subcentrali di governo: verso una revisione della teoria del federalismo fiscale?*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1990.

Rey, *Verso la riforma della finanza locale*, in *Econ.pubbl.*, 1979.

Rey, *Riflessioni sulla finanza pubblica di trasferimento*, in *Econ.pubbl.*, 1981.

Rizzardi, *L'erario fa spazio nel modo più tortuoso*, in *Il Sole 24 Ore* del 4 gennaio 2002.

Roccatagliata, *Il diritto tributario comunitario*, in V. UCKMAR, cur., *Corso di Diritto tributario internazionale*, Padova, 1999.

Rodotà, «Cittadinanza: una postfazione», in Zolo (a cura di), *La cittadinanza, appartenenza, identità, diritti*, Bari, 1994, pp. 305 sgg.

Rosembuj, *La proteccion y la conservation del medio ambiente en el derecho tributario*, Madrid, 1996.

Rosin, *Gesetz und Verordnung nach badischem Staatsrecht*, Karlsruhe, 1911.

Rossano, *Imposte patrimoniali e Costituzione*, in *Riv. dir. fin.*, 1993.

Rossi, *L'associazionismo familiare in Italia*, Bologna 2001, in www.osservatorio-nazionalefamiglie.it.

Rossi, *Il coordinamento dei prelievi operati nei diversi enti e i costi accessori connessi alla loro gestione*, in AA.VV., *La riforma fiscale in Italia*, Milano, 1967.

Rotelli, C. *Cattaneo e gli ordinamenti locali lombardi*, in Lacaïta, *L'opera e l'eredità di C. Cattaneo*, I, *L'opera*, Bologna, 1975.

Roversi Monaco, *L'autonomia delle fondazioni bancarie*, Bologna, 2003.

Roversi Monaco, *Autonomia e decentramento*, in *Quad. reg.*, 1983.

Russo, *Manuale di diritto tributario*, 1999, 77.

Russo, *Principi e scelte di federalismo fiscale*, in *Rass. trib.*, 1996.

Russo, *Finanza regionale e questione fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 1994.

Sacchetto, *Commento all'art.3, legge 28 gennaio 1977, n.10, sull'edificabilità dei suoli*, in *Nuove leggi civili commentate*, 1978.

Sacchetto, *Il diritto comunitario e l'ordinamento tributario italiano*, in *Dir. prat. trib. intern.*, 2001.

Sallustio, *Il rimborso dell'Irap ai lavoratori autonomi: questioni controverse ed ipotesi interpretative*, in *Rass. trib.*, 2002.

Salvati, *Alcuni spunti in tema di costituzionalità dell'irap*, in *Rass. trib.*, 1998.

Salvatores, *Contrastanti opinioni sull'irap*, in *Boll. trib.*, 1998.

Salvini, *Aree pubbliche (imposta di occupazione di)*, in *Dig. IV, Disc. privat., sez. Comm.*, vol. I, Torino, 1994.

Salvini, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, 1993.

Scharpf, *Governare l'Europa. Legittimità democratica ed efficacia delle politiche*, Bologna, 1999.

Schmitt, «Politische Theologie, Vier Kapitel Zur Lehre der Souveranität», tr. it.

Schiavolin, *Sulla dubbia conformità dell'Irap al principio di capacità contributiva*, *ivi*, 1998.

Schiavolin, *Capacità contributiva. Il collegamento soggettivo*, in Amatucci, dir.,

Trattato, cit., I, 1.

Schicchitano, *La riforma tributaria dei comuni*, Como, 1932.

Schiera, in *Le categorie del politico*, Bologna, 1972, pp. 69 sgg.

Scott, *Le regioni nell' economia mondiale. Produzione, competizione e politica nell'era della globalizzazione*, Bologna, 2001.

Scuno, *L'ordinamento tributario degli enti locali e la recente riforma*, Treviso, 1933.

Segre, (cur.), *Governo locale, autonomia, dipendenza finanziaria*, Milano, 1979.

Serranò, *Profili della riserva di legge tributaria tra nonna interna e norma comunitaria*, Messina, 2005.

Serranò, *Federalismo fiscale e devolution regionale*, in *Boll. trib.*, 2001.

Sohn, «Verfassungsrechtliche Aspekte der Besteuerung nach der subjektiven Leistungsfähigkeit im Einkommensteuerrecht; Zum persönlichen Existenzminimum», in *Finanzarchiv*, 1988, pp. 170 sgg.

Sorignani, *Considerazioni sulla struttura e sulle finalità della finanza locale*, in *Tributi*, 1977, n.3.

Sorrentino-Balduzzi, «Riserva di legge», *ad vocem*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1989, pp. 1209 sgg.

Spaziani Testa, *Rifiuti urbani: dalla tassa alla tariffa. Con quali risultati*, in *Il fisco*, 2000.

Stefani, *Decentramento finanziario e formule per i trasferimenti agli enti locali*, in *Ec. pubbl.*, 1978.

Stefani, *Economia della finanza pubblica*, Padova, 1987.

Stefani, *Costo dei servizi urbani e dissesto della finanza locale*, *Ec*, 1975.

Stefani, *Obiettivi ed effetti dell'irep*, in *Finanza locale*; 1997.

Stefani, *Modernità e complessità dell'imposta sulle società secondo la riforma remonti*, in *Boll. trib.*, 2002.

Steve, *La riforma dei tributi locali*, in *Riv. dir. fin.sc. fin.*; 1963.

Steve, *Tendenze delle finanze pubbliche in Europa*, in *Riv. dir. fin.*, 1952.

Steve, *Lezioni di scienza delle finanze*, Padova, 1976.

Steve, *Il problema della finanza locale*, in Cosciani, (cur.), *Stato dei lavori della Commissione per lo studio della Riforma Tributaria*, Milano, 1964.

Sturzo, *La Regione della Nazione* (1949), Zanichelli, Bologna, 1974.

Tabellini, *L'elusione fiscale*, Milano, 1988.

Tabellini, *Libertà negoziale ed elusione d'imposta*, Padova, 1995.

Tabet, *Spunti critici sulla natura delle Agenzie fiscali e sulla loro equiparazione alle Amministrazioni dello Stato*, in *Rass. trib.*, 2002.

Tangorra, *Trattato di scienza della finanza*, vol. I, Società editrice libraria, 1915.

Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 1987, vol. I.

Tesauro, *Cautela dagli esperti: la strada è in salita*, su Sole24ore del 17 novembre 2004.

Tesio (a cura di), *Il buono socio-sanitario. Anziani non autosufficienti: il monitoraggio del "buono" in Lombardia*, Crisp, Milano, 2001.

Tocqueville, *L'antico regime e la rivoluzione*, Milano, 1996.

Tocqueville, *La democrazia in America*, Milano, 1999.

Tondi Della Mura, *Il volontariato nel sistema costituzionale delle autonomie*, Lecce, 1996.

Tosato, «Prestazioni patrimoniali imposte e riserva di legge», in *Scritti in onore di Gaspare Ambrosini*, III, Milano, 1970, pp. 2134 sgg.

Tosi, *Finanza Locale*, in *Digesto*, V sezione commerciale, Torino, 1991.

Tosi, *L'imposta comunale per l'esercizio di imprese, arti e professioni*, in Amatucci, (dir.), *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994.

Tosi-Giovanardi, *Federalismo e controlli fiscali*, Padova, 2002.

Tosi-Giovanardi *L'ordinamento tributario degli enti locali tra ampliamento dei margini di autonomia e tentativi di "detrIBUTARIZZAZIONE" del prelievo*, in *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Atti del Convegno "I settant'anni di diritto e pratica tributaria", Padova, 2000.

Tramontana, *La crisi finanziaria dei grandi centri urbani in Italia*, in *Riv. pol. ec.*, 1980.

Tremonti, «Fisco e rilancio dell' economia: ecco la realtà e le cose da fare», *Ilsole240re*, 13.4.04, 1.

Tremonti, *Fisco. Il rovescio della riforma*, in *Il Sole 24 Ore*, 16 ottobre 1997.

Tremonti, Vitaletti, *Il federalismo fiscale*, Roma-Bari, 1994.

Tremonti, Vitaletti, *La fiera delle tasse*, Bologna, 1991.

Tremonti, *Alcuni aspetti della partecipazione dei comuni all'accertamento tributario*, in *Boll. Trib.*, 1974.

Tremonti, «Il futuro del fisco», in Galgano, Cassese, Tremonti, Treu, *Nazioni senza ricchezza e ricchezze senza nazione*, Bologna, 1993, pp. 60 sgg.

Tremonti, *Libro bianco sulla riforma fiscale*, in *Il Sole 24 Ore*, (all.t), 19 dicembre 1994.

Tremonti, *Lo Stato criminogeno*, Bari, 1997.

Tremonti, *Profili della tassa per la raccolta ed il trasporto dei rifiuti solidi urbani interni e del corrispettivo per la raccolta dei rifiuti solidi industriali*, in *Riv. dir, fin, e sc. fin.*, 1977.

Tremonti, *Autonomia contrattuale e normativa tributaria: il problema dell'elusione tributaria*, in *Riv. dir, fin, e sc. fin.*, 1986.

Tremonti, Paper presentato al convegno *Riforma tributaria, enti non profit ed enti ecclesiastici*, Milano, Università Cattolica del S. Cuore, 29.3.04.

Tremonti, *Il federalismo fiscale*, Bari, 1994.

Treves, *Autarchia, autogoverno autonomia*, in *Riv, trim. dir. pubbl.*, 1957.

Trimeloni, *Note su "autonomia finanziaria" e "autonomia tributaria" nel sistema normativo dei comuni*, in *Riv. dir. fin.*, 1975.

Trimeloni, *L'evoluzione dell'autonomia finanziaria e tributaria degli enti locali territoriali*, in *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Atti del Convegno: "I settant'anni di Diritto e Pratica Tributaria", Padova, 2000.

Trimeloni, *Autonomia impositiva degli enti locali: l'imposta comunale sugli immobili in Fin.loc.*, 1992.

Trimeloni, *L'interpretazione del diritto tributario*, Padova, 1979.

Tundo, *Contributo allo studio dell'autonomia tributaria dei Comuni*, Padova.

Uckmar, *La potestà regolamentare in materia tributaria*, in *Studi in onore di A.D. Giannini*, Milano, 1961.

Uckmar, *Del sostituto d'imposta*, in *Dir. prat. trib.*, 1940.

Uckmar, *Tax Avoidance and Tax Evasion, General report*, 1953.

Vandelli, in Bartole, Mastragostino e Vandelli, (cur.), *Le autonomie territoriali*,

Bologna, 1984.

Vanni, *Rifiuti speciali e aree scoperte operative L'applicabilità della tassa zolla smaltimento dei rifiuti alle aree scoperte di pertinenza dei locali aziendali produttivi di rifiuti speciali* in *Il fisco*, 1998.

Vanoni, *Il soggetto passivo dell'obbligazione tributaria*, in *Opere giuridiche*, Milano, 1962.

Vecchione, *Aspetti storici e giuridici dell'Iciap. Rilevanza del tributo ai fini dell'autonomia impositiva degli enti locali*, in *Tributi*, 1989.

Verna, Moscato, *Il presupposto oggettivo dell'Irap. Profili dell'autonoma organizzazione nella giurisprudenza di merito*, in *Il fisco*, 2002.

Vichi, *I nuovi tributi comunali e provinciali*, Poggibonsi, 1931.

Vicini Ronchetti, *Profili dell'imposta regionale sulle attività produttive*, in *Dir. prat. trib.*, 1999.

Vilella, *Cassa depositi e prestiti e investimenti locali*.

Villey, *La formation de la pensée juridique moderne*, Paris, 1975.

Violini, «Associazioni Non profit, diritti sociali e processo costituente europeo. Riflessioni de constitutione ferenda», in AA. VV., a cura di Cattaneo, *Terzo settore, nuova statualità e solidarietà sociale*, Milano, 2001.

Violini, *Bundesrat e Camera delle Regioni: due modelli alternativi a confronto*, Milano, 1989, pp. 45 sgg.

Violini, «Il Non Profit: definizioni e problematiche nel contesto costituzionale italiano», in *Non Profit*, 2004, pp. 275 sgg.

Violini, «Sussidiarietà, federalismo e devolution in Europa», in Violini (a cura di), *Sussidiarietà e decentramento*, IRER, 2003, pp. 13 sgg.

Virga, *Diritto amministrativo — Amministrazione locale*, 30, Milano, 1988.

Vitaletti, «Così i Comuni avranno mano libera sugli immobili», *Panorama Economy*, 23.04.03, pp. 7 sgg.

Vitaletti, «Il federalismo fiscale, ovvero: dalle imposte manna alle imposte talenti?», in Antonini (a cura di), *Verso un nuovo federalismo fiscale*, Milano, 2005, pp. 9 sgg.

Vittadini (a cura di), *I servizi di pubblica utilità alla persona*, Milano, 2000.

Vittadini (a cura di), *Sussidiarietà: la riforma possibile*, Milano, 1998.

Vittadini (a cura di), *Capitale umano. Ricchezza dell'Europa*, Milano, 2004.

Vittadini (a cura di), *Liberi di scegliere*, Etas, Milano, 2002.

Wagner, «Creating Civil Society at the Local Level», in Vittadini, (a cura di), *I servizi di pubblica utilità alla persona*, Milano, 2000, pp. 26 sgg.

Weiler, *La costituzione dell'Europa*, Bologna, 2003.

Weiler, *Un'Europa cristiana*, Milano, 2003.

Zanon, *Il libero mandato parlamentare*, Milano, 1997.

Zerbinati, *Manuale di procedura per il contenzioso riguardante imposte, tasse e contributi locali*, Milano, 1934.

Zizzo, *Mano libera al legislatore nel periodo transitorio*, in *Il sole24ore*, 20 gennaio 2005.

Zolo, *Il principato democratico*, Milano, 1996.