

Università degli studi della Calabria
Dipartimento di Scienze Giuridiche "Costantino Mortati"
Dottorato di ricerca in Impresa, Stato e Mercato.
XVIII CICLO.

TESI DI DOTTORATO
SETTORE SCIENTIFICO DISCIPLINARE: IUS/09

"L'attuazione del federalismo fiscale, alla luce del nuovo articolo 119 della Costituzione (e delle sue eventuali modifiche ed integrazioni), con particolare riguardo ai problemi connessi agli standard di benessere e alla qualità dei servizi".


Supervisore
Chiar. mo PROF. P. STANCATI

Dottoranda
MARIA COSENTINI



Coordinatore
Chiar.mo PROF. G. D'IGNAZIO



Anno Accademico 2005 – 2006

INDICE

INTRODUZIONE.....	pag. 8
-------------------	--------

I° CAPITOLO

Il potere impositivo degli enti sub-statali: linee evolutive e tentativi di ridefinizione del modello autonomistico nella stagione delle riforme istituzionali.

1) L'autonomia impositiva degli enti locali: le linee evolutive.....	12
1.1) I progetti delle Commissioni parlamentari per le riforme istituzionali: la Commissione Bozzi, la Commissione Jotti-De Mita, la Commissione D'Alema.....	19
1.2) La legge delega n. 133 del 1999.. .	25
1.3) Il decreto legislativo n. 56 del 2000.	28
1.4) Il nuovo sistema costituzionale delle autonomie locali alla luce della riforma del Titolo V della Parte II della Costituzione operata dalla legge costituzionale n. 3/2001.....	31
1.5) La distribuzione delle competenze in materia tributaria tra i diversi livelli di governo ai sensi dell'articolo 117 della Costituzione.....	35

II° CAPITOLO

Il nuovo modello costituzionale di finanza locale alla luce del riformato Titolo V della Parte II della Costituzione: tra decentramento e federalismo fiscale.

2) Federalismo fiscale: il nuovo articolo 119 della Costituzione.....37

2.1) 1° e 2° Comma: “I Comuni, le Province, le Città Metropolitane e le Regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa. I Comuni, le Province, le Città Metropolitane e le Regioni hanno risorse autonome. Stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. Dispongono di compartecipazione al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio”.....43

2.1.1) Individuazione della nozione di tributo proprio.....48

2.1.2) I singoli tributi:

- Le imposte.50

- Le tasse.50

- I contributi.51

2.1.3) Rassegna dei tributi attribuiti agli enti sub-statali:

- IRAP: imposta regionale sulle attività produttive.....57

- IVA: imposta sul valore aggiunto.....58

- Imposta regionale sulla benzina per autotrazione.....58

- ICI: imposta comunale sugli immobili.....59

- IRPEF: imposta sul reddito delle persone fisiche.....60

- Tassa sulle concessioni regionali.60

- Tassa automobilistica regionale.61

- La tassa regionale per il diritto allo studio universitario.....	61
- TARSU: tassa del servizio rifiuti solidi ed urbani	61
- Tributo speciale per il conferimento dei rifiuti nelle discariche.....	62
2.1.4) I principi fondamentali in materia tributaria.....	63
- Il principio di eguaglianza.	64
- Il principio di solidarietà.....	65
- Il principio della capacità contributiva e della progressività.....	69
- Il principio della riserva di legge e la potestà impositiva delle Regioni e degli enti sub-statali.....	79
2.2) 3° Comma: “La legge dello Stato istituisce un fondo perequativo, senza vincoli di destinazione, per i territori con minore capacità fiscale per abitante”.....	83
2.3) 4° Comma: “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”.....	84
2.4) 5° Comma: “Per promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale, per rimuovere gli squilibri economici e sociali ... lo Stato destina risorse aggiuntive ed effettua interventi speciali in favore di determinati Comuni, Province, Città Metropolitane e Regioni”.....	86
2.5) 6° Comma: “I Comuni, Le Province, le Città Metropolitane e Regioni hanno un proprio patrimonio attribuito secondo i principi generali determinati dalla legge dello Stato. Possono ricorrere all’indebitamento solo per finanziare spese di investimento”.....	87

2.6) I livelli essenziali delle prestazioni e la solidarietà sociale nelle previsioni fiscali.....	92
2.7) Le problematiche connesse all'attuazione dell'art. 119 Cost.....	96
2.8) Le proposte di attuazione del federalismo fiscale:	
a) negli studi Svimez.....	98
b) negli studi Astrid	104
c) negli studi del prof. Giarda.....	107
2.9) L'istituzione dell'Alta Commissione per la definizione dei meccanismi strutturali del federalismo.....	110
-Le indicazioni in materia di tributi propri.....	112
-Le indicazioni per la disciplina del coordinamento del sistema tributario.....	118
-Le indicazioni per la disciplina delle partecipazioni.....	123
-Le indicazioni in materia di perequazione finanziaria.....	129

III° CAPITOLO

I profili dell'autonomia tributaria degli enti locali nel sistema federale tedesco.

3) Premessa	129
3.1) Il federalismo fiscale: I rapporti finanziari tra Stato ed enti territoriali.....	130
3.2) I compiti comuni.....	133

3.3) L'autonomia impositiva di <i>Bund e Länder</i>	134
3.4) L'autonomia di spesa.....	136
3.5) I trasferimenti federali a destinazione vincolata.....	137
3.6) La ripartizione del gettito.....	140
3.6.1) I° Livello di perequazione del gettito complessivo tra Federazione e <i>Länder</i>	142
3.6.2) II° Livello: ripartizione orizzontale del gettito (ridistribuzione tra i singoli <i>Länder</i> dei proventi assegnati alla loro totalità con la divisione verticale).....	143
3.6.3) III° Livello: la perequazione orizzontale (trasferimenti interregionali).....	145
3.6.4) IV° Livello: la perequazione verticale in senso stretto (trasferimenti federali generici, senza vincolo di destinazione).....	146
3.7) La finanza comunale.....	147
3.8) La giurisprudenza costituzionale sulla perequazione finanziaria, con particolare riguardo alla sentenza 11/11/1999 del Tribunale costituzionale federale tedesco.....	148
3.9) La legge sui parametri.....	153
3.10) La legge di perequazione finanziaria del 2005.....	156

CONCLUSIONI.....158

BIBLIOGRAFIA161

INTRODUZIONE

L'interesse per la materia oggetto di indagine prende le mosse dall'evoluzione in atto del sistema della finanza pubblica, inaugurata dalla stagione delle riforme degli anni '90 e, portata sul piano costituzionale dalla revisione del Titolo V ad opera della legge costituzionale n. 3 del 2001 che, a tutt'oggi, rappresenta la più significativa legge di riforma istituzionale realizzata in Italia dall'entrata in vigore della Costituzione repubblicana, ed in special modo la più importante in direzione di una ridefinizione in chiave federalista delle autonomie regionali e locali.

La riforma del Titolo V ha introdotto importanti cambiamenti nei rapporti di potere e nei rapporti finanziari tra i diversi livelli di governo, capovolgendo l'impostazione del precedente dettato costituzionale mediante il trasferimento di una considerevole parte della potestà fiscale dal potere centrale agli enti sub-statali, stabilendo, così, una condizione di pariteticità fra gli anzidetti enti e lo Stato stesso.

I motivi che hanno determinato la scelta di un modello di finanza decentrata ed un graduale superamento del sistema di finanza derivata basato su criteri di accentramento del potere fiscale e decisionale bisogna ricercarli in un maggiore senso di responsabilizzazione politico-finanziaria e nel perseguimento di condizioni di maggiore trasparenza nella conduzione della politica fiscale.

Tuttavia, il disegno predisposto dalla legge di riforma, in vigore oramai da diversi anni, è rimasto incompiuto. E, proprio intorno alle questioni legate all'attuazione della riforma ed, in particolare, all'applicazione dell'articolo 119 della Costituzione che delinea l'architettura fondamentale delle relazioni finanziarie fra i diversi livelli di governo, ruota un acceso dibattito.

La Costituzione è ambigua nel definire il modello di federalismo che intende perseguire e, l'articolo 119 è stato ritenuto dalla dottrina uno dei testi più complessi ed oscuri della Carta Costituzionale in quanto offre principi e

criteri troppo generici per la creazione di un sistema fiscale che soddisfi esigenze federaliste.

Le imperfezioni e le contraddizioni presenti nel dettato costituzionale sono molteplici in considerazione, probabilmente, del fatto che le nuove disposizioni che dovrebbero tendere ad esaltare la differenziazione e la valorizzazione degli enti locali¹ si vanno inserire in un modello che presenta forti elementi che sono propri di un sistema orientato verso una concezione spiccatamente centralistica.

Il nuovo art. 119, dunque, si muove intorno ad alcune linee guida fra loro molto difficili da armonizzare; il problema di fondo riguarda, sostanzialmente, come conciliare il grado di differenza sancito dal novellato Titolo V della Parte II della Costituzione e il livello di uniformità che deve essere in ogni caso garantito nel nostro ordinamento².

Al fine di correggere le incompletezze che caratterizzano il nuovo Titolo V, si annunciano diverse riforme nonché la presentazione di disegni di legge ordinaria finalizzati a consentire la piena attuazione dello stesso.

E' stata istituita l'Alta Commissione di studio sul federalismo fiscale al fine di ridisegnare il sistema di finanziamento delle autonomie locali alla luce del novellato Titolo V, tuttavia non si è arrivati ad un modello valido per l'intero Paese.

Un elemento di chiarezza lo si sarebbe forse potuto trovare laddove fosse stato licenziato il disegno di legge costituzionale n. 2544-B, d'iniziativa del Governo, recante "Modifiche alla Parte II della Costituzione", bocciato in sede referendaria, il quale introduceva, all'art. 57 ("Federalismo fiscale e

¹ Cfr. P. Giarda, in "Federalismo fiscale fra autonomia e solidarietà", Quaderni di CentroVeneto, Rivista semestrale dell'associazione CentroVeneto, contributi di Treu, Segre, Pizzetti, Giarda, Costa, Muraro, Petrovich, Chiari, Anno II, n. 1/2003 pag. 6.

² Le modifiche apportate alla Parte II del Titolo V della Costituzione impongono una rilettura dell'intero testo costituzionale proprio in considerazione del fatto che la I Parte della Costituzione è rimasta immutata. Cfr. sul punto F. Pizzetti, "La ricerca del giusto equilibrio tra uniformità e differenza: il problematico rapporto tra il progetto originario della Costituzione del 1948 e il progetto ispiratore della riforma costituzionale del 2001", in Le Regioni, n. 4/ 2003, e "Federalismo fiscale e autonomie" in Quaderni di Centroveneto, rivista semestrale dell'associazione Centro Veneto, anno II n. 1/2003, pag. 22.

finanza statale”), la seguente disposizione: “1. Entro tre anni dalla data di entrata in vigore della presente legge costituzionale, le leggi dello Stato assicurano l’attuazione dell’articolo 119 della Costituzione. In nessun caso l’attribuzione dell’autonomia impositiva ai Comuni, alle Province, alle Città metropolitane e alle Regioni può determinare un incremento della pressione fiscale complessiva”.

Il continuo prorogare l’emanazione di una normativa di attuazione necessaria per conferire effettività alla riforma e, dunque, ai principi che regolano i rapporti finanziari tra Stato, Regioni ed enti locali, ha comportato un notevole incremento del contenzioso costituzionale.

Alla prevalente “inattuazione normativa” si è sostituita una ricca elaborazione giurisprudenziale che ha supplito, così, “l’assenza” del legislatore costituzionale del 2001, il quale non ha previsto alcuna disposizione di natura transitoria per regolare il passaggio dal vecchio al nuovo modello di finanziamento delle funzioni pubbliche.

Le numerose pronunce della Corte costituzionale hanno, pertanto, introdotto importanti indirizzi interpretativi per poter applicare le nuove disposizioni.

La nuova formulazione dell’art. 119 Cost. rende evidente non solo la necessità di un intervento attuativo da parte del legislatore statale³, ma anche l’esistenza di un ampio spazio di manovra lasciato al legislatore ordinario nel configurare in concreto le caratteristiche dell’autonomia finanziaria delle Regioni e degli enti locali.

³ Presupposto evidenziato diverse volte dalla Corte costituzionale ed in particolare nella sentenza n. 370/2003, ove ha affermato che «l’attuazione dell’art. 119 Cost. è 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» e nella sentenza n. 37/2005 ha ribadito che «l’attuazione dell’art. 119 Cost. rende sempre più urgente l’intervento del legislatore statale che deve avere ad oggetto la fissazione in modo espresso dei principi fondamentali in materia tributaria e la definizione degli spazi di autonomia degli enti territoriali entro i quali potrà esplicarsi la “potestà normativa”».

Il tema dell'autonomia finanziaria riveste un'importanza centrale nell'ambito di quella che potrebbe definirsi "stagione delle riforme istituzionali", se si pensa poi che è proprio sulla base dell'ampiezza dei poteri decisionali e soprattutto dal fatto se è oppure no costituzionalmente garantita l'autonomia impositiva dei soggetti periferici che si hanno sistemi costituzionali differenti.

L'indagine condotta nel presente lavoro affronterà, dunque, i punti più critici del nuovo modello di "costituzione economica" vale a dire quelli afferenti all'autodeterminazione normativa in materia fiscale degli enti sub-statali tanto sul versante delle entrate quanto su quello della spesa, quindi la sufficienza ed autonomia nel reperimento delle risorse, la responsabilità finanziaria, la perequazione e l'adeguamento dell'ammontare delle risorse finanziarie ai nuovi compiti e alle nuove responsabilità degli enti sub-statali.

Il presente lavoro si propone, altresì, - nonostante la configurazione delle relazioni finanziarie tra i diversi livelli di governo si differenzi tra i vari Paesi per le vicende storiche e la struttura socio-economica di ciascuno di essi - di ricostruire il quadro costituzionale e normativo che è alla base del sistema federale tedesco, facendo emergere i principi ed i meccanismi che governano il funzionamento della finanza sia in forza dei tratti di affinità fra il sistema italiano e tedesco, sia in forza dell'indubbia maggior accuratezza delle previsioni contenute nel *Grundgesetz*, specie avendo riguardo all'impianto solidarista del federalismo fiscale, nella speranza che possano costituire punti di riferimento utili per risolvere le diverse incertezze che caratterizzano il nostro ordinamento finanziario e fiscale. La ricerca si soffermerà su alcuni aspetti essenziali, così come è stato per l'analisi del modello di finanza del nostro Paese, vale a dire, sull'autonomia di spesa, la competenza ad imporre tributi ed il sistema di riparto del gettito tributario, la perequazione; temi ai quali, a differenza del nostro dettato costituzionale ove è solo l'articolo 119 che li disciplina, il *Grundgesetz* dedica un intero titolo, il X°, che racchiude, per l'appunto, tutta la disciplina della *Finanzverfassung*.

I° CAPITOLO

Il potere impositivo degli enti sub-statali: linee evolutive e tentativi di ridefinizione del modello autonomistico nella stagione delle riforme istituzionali.

Sommario: 1) L'autonomia impositiva degli enti locali: le linee evolutive - 1.1) I progetti delle Commissioni parlamentari per le riforme istituzionali: la Commissione Bozzi, la Commissione Jotti-De Mita, la Commissione D'Alema - 1.2) La legge delega n. 133 del 1999. - 1.3) Il decreto legislativo n. 56 del 2000 - 1.4) Il nuovo sistema costituzionale delle autonomie locali alla luce della riforma del Titolo V della Parte II della Costituzione operata dalla legge costituzionale n. 3/2001. - 1.5) La distribuzione delle competenze in materia tributaria tra i diversi livelli di governo ai sensi dell'articolo 117 della Costituzione.

1) L'autonomia impositiva degli enti locali: le linee evolutive.

L'ordinamento della finanza pubblica è stato, e continua ad esserlo tutt'oggi, oggetto di una continua evoluzione diretta al raggiungimento di una propria stabilità mediante un maggiore decentramento delle responsabilità di spesa e di finanziamento.

La convinzione di una revisione dell'ordinamento tributario diretta verso una maggiore periferizzazione delle competenze in materia impositiva ed una più accentuata potestà impositiva degli enti locali divenne sempre più forte nel corso degli anni '90; anni in cui vennero modificati, rispetto al passato⁴, gli indirizzi in tema di finanza locale.

⁴ Occorre rammentare che in Italia il controllo statale ha sempre finito col prevalere sui principi dell'autonomia regionale e locale e, l'idea di un maggiore decentramento è sempre stata presente nelle vicende storiche e politiche ma non è mai riuscita ad imporsi. Lo spazio di autonomia impositiva riconosciuto agli enti locali con la riforma varata negli anni '70 era notevolmente ridotto in quanto l'obiettivo preposto era quello di fornire al governo centrale un maggior numero di strumenti per il controllo dell'economia, attraverso una limitazione della potestà impositiva degli enti sub-statali, i quali dovettero, pertanto, ricorrere alla finanza derivata. Fu abolita la maggior parte dei tributi nel senso che i Comuni e le Province furono espropriati delle imposte con le quali riuscivano ad autofinanziarsi e compensati con trasferimenti sostitutivi da parte dello Stato. Si intese attribuire al governo centrale la quasi totalità delle entrate tributarie, rendendo la finanza degli enti locali una finanza di trasferimenti. Ciò ha contribuito a deresponsabilizzare il governo locale: da un lato, gli amministratori pubblici non erano costretti a procacciarsi le entrate necessarie al finanziamento della spesa pubblica locale, dall'altro, il loro operato non era giudicato, in termini di efficienza ed efficacia, dai cittadini. Le motivazioni per l'abbandono di un

Le riforme avviate a partire da tale periodo hanno trasformato il sistema finanziario in misura rilevante; in particolare, la riforma della finanza locale è stata tracciata, nei principi generali e nei contenuti, dalla legge n. 142/1990⁵ (Ordinamento delle autonomie locali).

Tale intervento normativo che ha attribuito alle Regioni il compito di disciplinare la cooperazione tra Comuni e Province allo scopo di realizzare un efficiente sistema di autonomie locali funzionale allo sviluppo economico e

modello di “finanza derivata” tipica dell’esperienza degli anni ’70 e ’80, sono da ricercare soprattutto nella preoccupazione che una mancata corrispondenza tra responsabilità di spesa e onere di reperimento delle risorse potesse generare distorsioni nell’efficiente allocazione delle risorse pubbliche. Pertanto, negli anni ’90 si apre la cd “fase del decentramento”.

⁵ La legge n. 142 del 1990 all’articolo 54 dispone: “L’ordinamento della finanza locale è riservato alla legge. Ai Comuni e alle Province la legge riconosce, nell’ambito della finanza pubblica, autonomia finanziaria fondata su certezza di risorse proprie e trasferite. La legge assicura, altresì, agli enti locali potestà impositiva autonoma nel campo delle imposte, delle tasse e tariffe, con conseguente adeguamento della legislazione tributaria vigente. La finanza dei Comuni e delle Province è costituita da a) imposte proprie; b) addizionali e compartecipazioni ad imposte erariali o regionali; c) tasse e diritti per servizi pubblici; d) trasferimenti erariali; e) trasferimenti regionali; f) altre entrate proprie, anche di natura patrimoniale; g) risorse per investimenti ; h) altre entrate. I trasferimenti erariali devono garantire i servizi locali indispensabili e sono ripartiti in base a criteri obiettivi che tengano conto della popolazione, del territorio e delle condizioni socio-economiche, nonché in base ad una perequata distribuzione delle risorse che tenga conto degli squilibri di fiscalità locale. Lo Stato assegna specifici contributi per fronteggiare situazioni eccezionali. Le entrate fiscali finanziano i servizi pubblici ritenuti necessari per lo sviluppo della comunità ed integrano la contribuzione erariale per l’erogazione dei servizi pubblici indispensabili. A ciascun Ente Locale spettano le tasse, i diritti, le tariffe e i corrispettivi sui servizi di propria competenza. Gli Enti Locali determinano per i servizi pubblicitarie e corrispettivi a carico degli utenti, anche in modo non generalizzato. Lo Stato e le Regioni, qualora prevedano per legge casi di gratuità nei servizi di competenza dei Comuni e delle Province ovvero fissino prezzi e tariffe inferiori al costo effettivo della prestazione, debbono garantire agli enti locali risorse finanziarie compensative. La legge determina un Fondo nazionale ordinario per contribuire ad investimenti degli enti locali destinati alla realizzazione di opere pubbliche di preminente interesse sociale ed economico. La legge determina un Fondo nazionale speciale per finanziare con criteri perequativi gli investimenti destinati alla realizzazione di opere pubbliche unicamente in aree o per situazioni definite dalla legge statale. L’ammontare complessivo dei trasferimenti e dei fondi è determinato in base ai parametri fissati dalla legge per ciascuno degli anni previsti dal bilancio pluriennale dello Stato e non è riducibile nel triennio. Le Regioni concorrono al finanziamento degli Enti locali per la realizzazione del piano regionale di sviluppo e dei programmi di investimento, assicurando la copertura finanziaria degli oneri necessari all’esercizio di funzioni trasferite o delegate. Le risorse spettanti a Comuni e Province per spese di investimento previste da leggi settoriali dello Stato sono distribuite sulla base di programmi regionali. Le Regioni, inoltre, determinano con legge i finanziamenti per le funzioni da esse attribuite agli Enti Locali in relazione al costo di gestione dei servizi sulla base della programmazione regionale”.

sociale, ha apportato novità rilevanti: la previsione che l'autonomia finanziaria dovesse comportare risorse certe, siano esse proprie oppure trasferite; il riconoscimento che la potestà impositiva autonoma necessitasse di un adeguamento della legislazione tributaria; la distinzione tra servizi locali indispensabili (finanziati per mezzo di trasferimenti erariali) e quelli utili per lo sviluppo della comunità (finanziati per mezzo di entrate fiscali che integrano la contribuzione erariale).

L'obiettivo era quello di valorizzare il ruolo degli enti locali e, come aveva avuto modo di affermare la Corte Costituzionale nella sentenza n. 343/1991, fare delle Regioni <<il centro propulsore e di coordinamento nella determinazione del sistema di autogoverno sul fronte delle regole e degli strumenti finanziari>>.

Una prima concreta soluzione la si trovò nell'articolo 4 della legge n. 421/1992 (delega al Governo per la razionalizzazione e la revisione delle discipline in materia di sanità, di pubblico impiego, di previdenza e di finanza territoriale), nell'evidente fine di ripristinare l'autonomia impositiva degli enti territoriali, i quali, riorganizzati e dotati di entrate autonome, potevano in condizioni migliori rispondere alle aspettative dei propri cittadini e perseguire i progetti e gli obiettivi deliberati.

Tale impianto normativo è stato valorizzato e implementato dal decreto legislativo n. 504/92 con il quale è stata introdotta l'ICI (imposta comunale sugli immobili), l'imposta sulle attività professionali (ICIAP), la devoluzione alle Regioni dei contributi sanitari (sia quelli pagati sui redditi da lavoro dipendente che quelli sul reddito da lavoro autonomo – cosiddetta tassa sulla salute), la possibilità di introduzione di addizionali fiscali locali su alcuni consumi energetici (elettricità, benzina) e la devoluzione di una porzione degli introiti relativi alla tassazione degli autoveicoli (parte dei proventi fiscali della benzina e del bollo).

Successivamente, con l'emanazione della legge n. 59/97⁶ cd. "Bassanini uno" si è avuta una modifica radicale nella distribuzione dei poteri tra Stato, Regioni, Province e Comuni. In particolare, al Governo è stata attribuita un'ampia delega per il conferimento alle Regioni e agli enti territoriali di tutte le funzioni non espressamente riservate allo Stato. A tale legge ha fatto seguito una serie di decreti legislativi (d.lgs. nn.143-422-469/97, e d.lgs n. 112/98), che hanno permesso una riorganizzazione nella distribuzione delle funzioni conferite dallo Stato all'interno delle Regioni, trasferendo le correlate risorse economiche.

Il processo di trasferimento di funzioni amministrative e delle risorse dallo Stato alle autonomie locali, ha, perciò, profondamente modificato il contenuto e l'ampiezza dei poteri e dei mezzi finanziari dei diversi livelli di governo territoriale.

Un'ulteriore svolta nel processo di decentramento si ebbe con la riforma fiscale Visco, con la quale si procedette alla sostituzione dei trasferimenti statali con nuovi tributi, vale a dire con l'IRAP - imposta che ha rivoluzionato il panorama fiscale italiano, proponendosi come la prima grande imposta a struttura regionale - e l'addizionale IRPEF.

In seguito, con la legge n. 448/98, Regioni ed enti locali furono invitati a concorrere al risanamento della finanza pubblica e a conformarsi al Patto di stabilità e crescita firmato in sede di Unione Europea. In tale ottica gli enti territoriali stipularono tra loro il cd. Patto di stabilità interno, allo scopo di ridurre progressivamente il finanziamento in disavanzo delle spese e il rapporto fra il proprio ammontare di debito e il prodotto interno lordo.

Tuttavia, la potestà normativa tributaria delle Regioni risultava estremamente sacrificata essendo le fonti di entrata propria di importo modesto, pertanto, le stesse non furono in grado di gestire un'autonoma

⁶ La legge di riforma recante "Delega al Governo per il conferimento di funzioni e compiti alle Regioni ed enti locali, per la riforma della pubblica amministrazione e per la semplificazione amministrativa" ha introdotto importanti innovazioni in materia di decentramento nella fase di ampliamento delle funzioni delle Regioni e degli enti locali.

politica di bilancio.

Mentre per gli enti sub-regionali la Costituzione del 1948 non richiamava alcun elemento relativo al finanziamento, l'art. 119 fissava i principi generali dell'autonomia finanziaria regionale.

Tuttavia, lo stesso articolo, pur attribuendo autonomia finanziaria alle Regioni che la esercitavano nelle forme e nei limiti delle leggi della Repubblica, che la coordinava con la finanza dello Stato, delle Province e dei Comuni, in ogni caso, lasciava ampia discrezionalità al legislatore statale nella determinazione dei tributi da affidare alle Regioni e nel coordinamento con l'intera finanza pubblica.

In base a quanto appena detto sembrerebbe che il Costituente avesse voluto attribuire alla Regione autonomia finanziaria per la cui realizzazione non sarebbe, tuttavia, stato indispensabile il riconoscimento all'ente di una potestà normativa tributaria autonoma⁷.

Tale visione così ristretta era condizionata dalla portata dell'art. 23 Cost. nonché dalla formulazione dell'art. 117 Cost. che non contemplava la materia

⁷ Cfr. M.S. Giannini, Voce "Autonomia" Teoria Generale e diritto pubblico, in Enc. Dir., IV, 1959, Milano, Giuffrè, pp. 356 e segg. L'Autore mette in risalto come il termine autonomia, nel tempo, si sia prestato a diverse interpretazioni. In origine, infatti, tale termine veniva inteso secondo il suo significato proprio e assoluto: <<si parlava, ad esempio, di organi aventi poteri autonomi per indicare che poteri e azioni si esercitano indipendentemente dall'esercizio dei poteri o delle azioni di altri organi>>. Tuttavia, nell'uso attuale, si è introdotto un significato di autonomia, per esprimere qualcosa che è definibile, più che per caratteri propri, "per la negazione di tratti che contengono l'idea di un limite o di un vincolo: quindi non tanto l'indipendenza, quanto la non dipendenza; non l'autodeterminazione ma la non eterodeterminazione; non la libertà ma la non soggezione; non l'originarietà, ma la non derivazione...". A ben vedere, lo stesso concetto di autonomia normativa, ovvero del potere di darsi proprie leggi, è passibile di una duplice interpretazione, a seconda che si intenda il potere normativo dell'ente sovrano piuttosto che il potere normativo riconosciuto o attribuito dall'ordinamento sovrano a soggetti derivati (ad esempio, il potere normativo dello Stato e quello dei Comuni o delle Province). Attualmente, l'autonomia normativa è propria di soggetti non sovrani: è il potere degli stessi di emanare norme giuridiche aventi efficacia equiparata a quella delle norme emanate dall'ente sovrano. Poiché le norme che essi emanano sono inquadrate all'interno dell'ordinamento giuridico esse non potranno essere autonome nel senso sostanziale originario del vocabolo, dovendo subordinarsi – secondo un grado di intensità variabile in dipendenza della posizione che gli atti normativi "di autonomia" assumono nella gerarchia delle fonti – al sistema del diritto che contribuiscono a comporre e dovendo distinguersi non tanto per il loro contenuto generale quanto piuttosto per la loro efficacia di costitutività dell'ordinamento generale.

tributaria tra quelle oggetto di potestà legislativa regionale⁸ e, nelle materie di legislazione concorrente⁹, le Regioni potevano legiferare solo nell'ambito di una legge statale¹⁰.

Le risorse finanziarie continuarono ad essere gestite dal livello centrale ed assicurate in maniera preponderante dai trasferimenti statali, quasi sempre vincolati¹¹; in particolare, lo Stato continuava a mantenere il controllo sull'azione delle Regioni in campo sanitario attraverso la leva finanziaria vincolando il totale del gettito dell'addizionale all'IRPEF e il 90% di quello IRAP al finanziamento della sanità.

⁸ Cfr. M.S. Giannini, "Sulla potestà normativa in materia tributaria delle Regioni" (in particolare della regione siciliana), in *Giur. Compl. Cass. Civ.*, 1949, III, Milano, Giuffrè, pag. 1222. L'Autore sostiene che in sintesi, si ha questa situazione: <<potestà normativa primaria al potere legislativo dello Stato, per la predeterminazione del tributo; potestà amministrativa all'ente locale per l'istituzione del tributo; potestà normativa secondaria all'ente locale, ossia al suo organo normativo, per la regolazione secondaria dei tributi già da esso istituiti; potestà di imposizione all'ente locale per mezzo dei suoi organi esecutivi>>.

⁹ Il testo originario dell'articolo 117 della Costituzione del 1948 disponeva: <<*La Regione emana per le seguenti materie norme legislative nei limiti dei principi fondamentali stabiliti dalle leggi dello Stato, semprechè le norme stesse non siano in contrasto con l'interesse nazionale e con quello di altre Regioni: - ordinamento degli uffici e degli enti amministrativi dipendenti dalla Regione; circoscrizioni comunali;- polizia locale urbana e rurale;- fiere e mercati;- beneficenza pubblica e assistenza sanitaria e ospedaliera;- istruzione artigiana e professionale e assistenza scolastica;- musei e biblioteche di enti locali; - urbanistica;- turismo e industria alberghiera;- tranvie e linee automobilistiche d'interesse regionale;- navigazione e porti lacuali;- acque minerali e termali; - cave e torbiere; - caccia, - pesca nelle acque interne, - agricoltura e foreste, - artigianato. Altre materie indicate da leggi costituzionali. Le leggi della Repubblica possono demandare alla Regione il potere di emanare norme per la loro attuazione>>.*

¹⁰ Più precisamente, nella sua versione originaria, la Costituzione stabiliva per le Regioni due livelli di potestà legislativa: piena, solo per le cinque Regioni a Statuto Speciale e concorrente o ripartita (ovvero subordinata alla conformità dei principi generali stabiliti dallo Stato in una legge cd. "quadro") per le Regioni a Statuto Ordinario e, se prevista nello Statuto Speciale, alle cinque Regioni e le Province autonome poteva essere attribuita anche una competenza legislativa di attuazione o integrativa che riguardava i casi in cui le Regioni si limitavano ad adattare la normativa statale già esistente alle necessità e ai bisogni particolari del territorio.

¹¹ Tra i principali si ricorda il fondo sanitario nazionale, il fondo nazionale dei trasporti, il fondo per i programmi regionali di sviluppo. Solo il fondo ordinario che era alimentato con quote di tributi erariali e ripartito in modo da garantire la copertura integrale delle spese in tutte le Regioni, non aveva vincoli di destinazione specifica. Il fondo era alimentato con quote di tributi erariali e ripartito in modo da garantire la copertura integrale in tutte le Regioni delle spese delle funzioni trasferite dallo Stato.

Il progressivo decentramento delle competenze statali al livello sub-nazionale ha rappresentato senza dubbio l'inizio di quel non semplice cammino di riforma che si è snodato tra lunghe sospensioni e momenti di accelerazione alternati da numerosi progetti e proposte di riforma mossi in coerenza con un'interpretazione più autonomistica dei principi sanciti dalla Costituzione che, pur non avendo avuto esito positivo, sono stati comunque espressione di una volontà di rinnovamento e, in particolar modo i più recenti, hanno costituito il fondamento della novella costituzionale del 2001 che ha modificato la II Parte del Titolo V della Costituzione.

La Costituzione Repubblicana, prima della legge costituzionale n. 3/2001 non aveva subito modifiche di vasta portata concernenti più norme, istituti o addirittura un'intera Parte, ma soltanto modifiche relative a singoli articoli¹² che non incisero sull'impianto complessivo adottato dall'Assemblea Costituente.

La riforma costituzionale del 2001 ha mutato il quadro delle relazioni finanziarie mediante il passaggio delle funzioni in precedenza a carico dello Stato centrale verso gli organismi di governo locale attribuendo a questi ultimi un ruolo centrale nell'ambito del processo decisionale dell'ordinamento politico e istituzionale del nostro Paese e, dunque, una maggiore autonomia fiscale escludendo i trasferimenti erariali quale modalità ordinaria di finanziamento regionale.

In sostanza, mentre al centro del sistema precedente si poneva l'uniformità dell'ordinamento garantita dalla Costituzione e dallo Stato e le differenze conseguenti all'articolazione regionale e locale si ponevano come elementi marginali in quanto la titolarità politica e finanziaria restava nelle mani dello Stato, ora al centro del sistema si pone l'esaltazione della pluralità

¹² Dal 1948 alla legge cost. n.1/1999 gli articoli della nostra Carta costituzionale che hanno subito modifiche sono gli articoli 10, 26, 56, 57, 60, 79, 96, 131, 134, 135. Le modifiche al Titolo V della Parte II della Costituzione (tranne gli artt. 121, 122 e 126) sono state, poi, introdotte dal progetto di legge costituzionale approvato definitivamente dal Parlamento in data 8 marzo 2001, confermato dal referendum costituzionale tenutosi il 7 ottobre 2001.

e della differenziazione dell'ordinamento legate alla molteplicità dei livelli decisionali.

1.1) I progetti delle Commissioni parlamentari per le riforme istituzionali: la Commissione Bozzi, la Commissione Jotti -De Mita, la Commissione D'Alema.

L'esigenza di modificare alcuni aspetti fondamentali dell'assetto repubblicano è stata avvertita fin dagli anni Ottanta, quando nel corso della IX legislatura venne istituita una Commissione bicamerale per le riforme istituzionali, la cd. "Commissione Bozzi"¹³.

La Commissione si limitava ad auspicare l'adozione di strumenti costituzionali e legislativi per ottenere un più preciso riconoscimento ed una esplicita garanzia dell'autonomia organizzativa delle Regioni¹⁴, senza, però, precisare ulteriormente quali modifiche fossero necessarie rispetto al sistema in vigore.

Terminò i lavori con una relazione finale contenente una serie di proposte su vari temi, mai prese in esame dalle Camere.

Nel corso degli anni Novanta, si sono avuti ripetuti tentativi di modifica della II Parte della Costituzione, così nell'XI legislatura venne nuovamente istituita una Commissione parlamentare per le riforme istituzionali, la cd.

¹³ Tale Commissione venne istituita il 12 ottobre 1983, con una mozione approvata sia dalla Camera che dal Senato, e terminò i suoi lavori il 29 gennaio 1985 con una relazione conclusiva, ma non anche con l'elaborazione di un progetto di legge costituzionale redatto in articoli. Come ricorda F. Teresi, in "La strategia delle riforme – La tormentata revisione della Costituzione repubblicana", Materiali di studio, Giappichelli, Torino, 1998, pag. 39, l'impostazione di fondo di questa prima Commissione bicamerale era piuttosto "moderata" in quanto, nella relazione conclusiva, si propose <<un progetto di riforma che rivedesse, anche in misura incisiva, taluni aspetti dell'ordinamento istituzionale, senza tuttavia revocare in dubbio i valori e l'impianto della Costituzione del 1948>>, scartando quindi il progetto di <<un più radicale mutamento del sistema dei pubblici poteri, tale da superare la forma di governo democratico-parlamentare e da avviare il paese verso una seconda Repubblica>>.

¹⁴ Così si esprimeva sul punto la "Commissione Bozzi" nella relazione conclusiva, come riportata da F. Teresi, in "La strategia delle riforme – La tormentata revisione della Costituzione repubblicana", Materiali di studio, Giappichelli, Torino, 1998 pag. 49.

“Commissione De Mita-Jotti”¹⁵ con il compito di elaborare un progetto organico di riforma della Parte II della Costituzione, che ha terminato i suoi lavori approvando un testo redatto in articoli arenatosi, in seguito, nelle aule parlamentari.

La proposta della Commissione Bicamerale appariva assai innovativa per quanto riguarda i criteri di ripartizione della competenza legislativa fra Stato e Regioni. Lo Stato avrebbe dovuto avere competenze esclusive in materie enumerate e, in tutte le altre materie, la competenza sarebbe stata attribuita alle Regioni; la competenza legislativa delle Regioni sarebbe stata di due tipi ovvero esclusiva in materie “enumerate” e residuale in tutte le altre materie non specificamente attribuite alla competenza esclusiva dello Stato.

La proposta prevedeva poi che lo Stato, nelle materie esclusive affidate alla sua competenza, potesse legiferare col solo limite della Costituzione; nelle materie non enumerate, attribuite comunque alla competenza del legislatore regionale, lo Stato poteva, con leggi organiche, stabilire i principi fondamentali vincolanti il legislatore regionale. Nelle materie enumerate, attribuite alla competenza esclusiva della Regione, veniva prevista la clausola secondo la quale lo Stato poteva sempre intervenire per salvaguardare i diritti fondamentali dei cittadini.

Per quanto riguarda il sistema finanziario, il modello della Bicamerale continuava a prevedere l’esistenza di un fondo perequativo gestito dallo Stato, che doveva essere utilizzato secondo parametri fissi, determinati dalla stessa Costituzione. Inoltre, lo Stato centrale poteva assegnare alle Regioni ulteriori risorse per investimenti specifici.

Riguardo al sistema delle autonomie territoriali, il progetto proponeva di

¹⁵ Tale Commissione bicamerale fu istituita nel giugno 1992 con deliberazione uguale dei due rami del Parlamento e venne poi disciplinata dalla legge cost. n. 6 agosto 1993, n. 1, che ne definì le funzioni. Terminò i lavori consegnando alle Camere un “Progetto di legge costituzionale di revisione della Parte II della Costituzione”, che peraltro non comprendeva il settore delle garanzie. Sul punto si vedano, in particolare F. Teresi, in “La strategia delle riforme – La tormentata revisione della Costituzione repubblicana“, Materiali di studio, Giappichelli, Torino, 1998 pp. 104-105; F. Pizzetti, “Federalismo, Regionalismo e Riforma dello Stato“, Giappichelli, Torino, 1998, pag. 113.

mantenere la distinzione tra Regioni “speciali” e Regioni “ordinarie”, mentre introduceva rilevanti novità per la potestà statutaria di queste ultime¹⁶: in particolare, non si considerava opportuna la necessità che lo Statuto fosse approvato <con legge della Repubblica>¹⁷.

L’ambito di competenza materiale rimaneva sostanzialmente quello previsto dall’originario art. 123 Cost., ma si riconosceva a ciascuna Regione la possibilità di scegliere la propria forma di governo ed il relativo sistema elettorale, anche in difformità dal modello previsto rispettivamente dalle nuove norme costituzionali e dalla legge statale organica¹⁸, purché le relative disposizioni statutarie e la legge elettorale fossero approvate con la maggioranza dei due terzi dei consiglieri regionali.

All’inizio della XII legislatura venne istituito dal Governo un Comitato di studio sulle riforme istituzionali, elettorali e costituzionali, il cd. “Comitato Speroni”¹⁹, che si è occupato della “forma di Stato” e “forma di Governo” ed ha terminato i suoi lavori redigendo un progetto di legge di revisione costituzionale, anch’esso peraltro mai esaminato dal Parlamento.

Il progetto elaborato non si presentava come un documento organico ma come un insieme di proposte a seconda dei casi, consistenti in a) parziali modifiche ad articoli della Costituzione vigente; b) nuovi articoli integralmente sostitutivi di quelli esistenti; c) nuovi articoli che avrebbero dovuto integralmente aggiungersi al testo costituzionale vigente, modificato dalla contestuale approvazione degli emendamenti e dalla sostituzione di vecchi articoli con nuove norme.

¹⁶ Così F. Pizzetti, “Federalismo, Regionalismo e Riforma dello Stato”, Giappichelli, Torino, 1998 pag. 114.

¹⁷ In questo senso, invece, disponeva l’art. 123 Cost. secondo il testo previgente.

¹⁸ Su tale nuovo istituto, creato nell’ambito del Progetto di legge costituzionale in esame, si veda quanto indicato in F. Pizzetti, “Federalismo, Regionalismo e Riforma dello Stato”, Giappichelli, Torino, 1998, pp. 114-116.

¹⁹ Il Comitato governativo istituito con D.P.C.M. del 14 luglio 1994 era composto da sedici docenti universitari. Presieduto dall’allora Ministro per le riforme istituzionali, senatore Francesco Speroni, concluse i suoi lavori il 21 dicembre dello stesso anno con la redazione di un progetto di revisione costituzionale, composto da cinquanta articoli, riguardante la forma di Stato e la forma di governo.

Il “Comitato Speroni” proponeva di superare la distinzione tra Regioni “speciali” ed “ordinarie”, prevedendo così un’unica disciplina della potestà statutaria che avrebbe disciplinato la forma di governo della Regione, definito l’autonomia normativa dei Comuni e delle Province e, stabilito, altresì organi e procedure ai fini di attuare e garantire le autonomie²⁰.

Ciascuna Regione, quindi, avrebbe potuto scegliere la propria forma di governo, pur essendo quest’ultima in parte costituzionalmente determinata²¹, in quanto le nuove norme costituzionali indicavano in modo vincolante gli organi della Regione e le rispettive funzioni.

Per quanto concerne il modello finanziario, il progetto proponeva che alle Regioni, alle Province e ai Comuni spettassero, oltre ai tributi propri, anche quote del gettito dei tributi erariali prodotte sul proprio territorio.

I trasferimenti statali dovevano essere limitati per le Regioni a compensare le eventuali minori capacità fiscali o a promuovere il riequilibrio delle aree meno favorite, per i Comuni e le Province, invece, dovevano essere commisurati soltanto alla necessità di assicurare i servizi essenziali su tutto il territorio nazionale.

Il ventennale dibattito sulla necessità di riforme prima istituzionali e poi costituzionali nel nostro Paese dopo i due non lieti precedenti della Bicamerale Bozzi e della Jotti-De Mita aveva trovato uno sbocco nella formazione della terza Commissione Bicamerale, denominata “Bicamerale

²⁰ Cfr. F. Pizzetti, “Federalismo, Regionalismo e Riforma dello Stato”, Giappichelli, Torino, 1998, pp. 124-127, il quale precisa che il progetto del “Comitato Speroni”, malgrado rimetta agli Statuti regionali la definizione dell’autonomia normativa dei Comuni e delle Province, prevede poi che <<con legge sono ripartite tra Regioni, Province, Comuni ed altri enti locali le funzioni amministrative nelle materie di competenza legislativa regionale, secondo il criterio di sussidiarie>>. L’Autore sottolinea che quest’ultima norma <<tende a perpetuare il ruolo dello Stato nell’attribuzione delle competenze amministrative secondo criteri di “uniformità” che contrastano nettamente con la logica delle “differenze” implicita invece nell’attribuzione agli Statuti regionali dei poteri prima ricordati>>.

²¹ Il progetto del “Comitato Speroni” stabiliva infatti che <<sono organi della Regione: il Parlamento regionale, il Governo e il Presidente della Regione>> e che il Parlamento esercita la potestà legislativa, mentre il Presidente ed il Governo regionale sono organi esecutivi della Regione. Cfr. F. Pizzetti, in il “Federalismo, Regionalismo e Riforma dello Stato”, Giappichelli, Torino, 1998, pag. 128.

D'Alema”²², che avrebbe dovuto occuparsi solamente della II Parte della Costituzione, lasciando inalterata la prima.

All'interno della Commissione vennero formati quattro Comitati, che si sarebbero dovuti occupare di argomenti precisi e circoscritti.

Il primo di questi si occupò della forma di Stato, o meglio della trasformazione dell'Italia in una Repubblica federale. Il dibattito che si ebbe in merito dimostrò come nel Paese mancasse ancora una profonda cultura federalista, pertanto, le difficoltà risultarono subito evidenti e profonde.

Una delle discussioni più accese fu l'opposizione che emerse tra due diversi modelli di federalismo da realizzare nel nostro Paese ovvero la contrapposizione tra un federalismo di tipo “cooperativo” (come quello realizzato in Germania) e un federalismo di tipo “competitivo” (come quello esistente negli Stati Uniti o in Spagna).

Molti credevano che il federalismo realizzabile in Italia, e maggiormente in grado di favorire lo sviluppo del Mezzogiorno, fosse quello tedesco, impostato sulla cooperazione e sulla negoziazione ad ogni livello istituzionale. Altri, auspicavano l'avvento di un modello spagnolo, dove, attraverso lo spostamento di un numero sempre maggiore di competenze alle Comunità autonome, si è realizzato un sistema regionale, fondato sulle diversità territoriali.

La Bicamerale D'Alema, ha portato in ogni caso delle novità sostanziali, nonostante il testo definitivo non considerasse la cosiddetta Camera delle Regioni o Camera delle autonomie, ritenuta uno degli elementi irrinunciabili alla creazione di uno Stato federale. Non esiste, infatti, nessun sistema politico federale che non preveda una seconda Camera in cui siano

²² Tale Commissione bicamerale, composta da settanta parlamentari (metà deputati e metà senatori), ha iniziato i lavori il 4 febbraio 1997 e li ha conclusi il 4 novembre dello stesso anno. Venne istituita con l. cost. 24 gennaio 1997, n. 1, che peraltro ha disciplinato anche tutto l'iter dei lavori della Commissione stessa ed il relativo procedimento di revisione costituzionale di fronte alle Camere, con modifiche al procedimento di cui all'art. 138 Cost. Cfr. V. Atripaldi – R. Bifulco (a cura di), “La Commissione parlamentare per le riforme costituzionali della XIII legislatura”, Giappichelli, Torino, 1998.

rappresentate le entità territoriali dello Stato stesso²³.

Oltre all'inversione del riparto delle competenze legislative (art. 117 Cost.), la pariordinazione degli enti che costituiscono la Repubblica (art. 114 Cost.), l'accettazione del principio di sussidiarietà (ripreso poi dalle leggi Bassanini e dalla recente riforma del Titolo V), tra le novità introdotte dalla Bicamerale D'Alema si rammenta anche la nuova composizione della Corte Costituzionale, oggi ampiamente dibattuta in chiave regionalista.

1.2) La legge delega n. 133 del 1999.

In seguito ai fallimenti delle commissioni bicamerali, era evidente quanto difficoltosa fosse la strada per procedere alla riforma organica dell'intera II Parte della Costituzione e ad un rinnovamento dell'assetto istituzionale.

Il passaggio più importante del processo di devoluzione di competenze tra Stato ed enti locali si è avuto con l'emanazione della legge 13 maggio 1999 n. 133, recante "Disposizioni in materia di perequazione, razionalizzazione e federalismo fiscale", sulla base della quale il Governo è stato delegato ad emanare decreti legislativi aventi per oggetto il finanziamento delle Regioni a statuto ordinario e l'adozione di meccanismi perequativi interregionali cui ha dato attuazione il d.lgs n. 56 del 2000 e di cui si darà conto fra breve.

Di particolare rilievo sono i principi e i criteri indicati dalla legge delega in questione. Innanzi tutto, è stata prevista l'abolizione dei trasferimenti erariali a favore della Regioni a statuto ordinario, ad esclusione di quelli destinati a finanziare interventi in zone colpite da calamità naturali, nonché di quelli di specifica destinazione per i quali sussista un rilevante interesse nazionale.

²³ Una Camera delle Regioni che sia espressione diretta delle Assemblee regionali.

Sono stati soppressi i trasferimenti destinati al finanziamento del trasporto pubblico (d.lgs n. 422/1997) e quelli per la spesa sanitaria sia corrente che in conto capitale. Tali trasferimenti sono stati sostituiti con un aumento dell'aliquota di compartecipazione all'addizionale regionale sull'IRPEF e con un aumento dell'aliquota della compartecipazione all'accisa sulla benzina e con l'istituzione di una compartecipazione all'IVA.

Sono stati introdotti meccanismi perequativi in funzione della capacità fiscale relativa ai tributi principali e alle compartecipazioni ai tributi erariali.

Per dare attuazione a tali modifiche è stato previsto un periodo di transizione, poi prolungato dal d.lgs n. 56/2000 fino al 2013.

E' stato disposto l'istituzione di un Fondo perequativo nazionale ove confluiscono risorse dalla compartecipazione all'IVA ed eventualmente una parte dell'aliquota della compartecipazione all'accisa sulla benzina qualora le risorse fossero insufficienti.

Con riguardo agli enti locali, la legge delega ha previsto la revisione dei trasferimenti erariali in funzione delle esigenze di perequazione dovute all'aumento dell'autonomia impositiva e al gettito fiscale relativo all'ICI e alla compartecipazione all'IRPEF non facoltativa.

Si è stabilito in merito che la perequazione, dovuta a minori entrate conseguenti alla autonomia impositiva, deve basarsi su quote capitarie definite in relazione alle caratteristiche territoriali, demografie e infrastrutturali, nonché alle situazioni economiche e sociali e può essere effettuata anche in funzione dei trasferimenti storici (ossia i trasferimenti che in passato sono stati assegnati dallo Stato alle Regioni per l'espletamento delle loro funzioni).

1.3) Il decreto legislativo n. 56 del 2000.

Con riguardo all'evoluzione della finanza degli enti locali non si può non rimarcare come dagli anni '90 le misure introdotte dal legislatore

ordinario si siano articolate in coerenza con un'interpretazione più autonomistica dei principi sanciti dalla Costituzione divenendo, pertanto, sempre più forte la spinta verso una più accentuata autonomia impositiva degli enti sub-statali.

Il processo di riforma della finanza locale è stato accelerato dal d.lgs n. 56/2000 recante "Disposizioni in materia di federalismo fiscale" che ha definito un nuovo sistema di finanziamento delle Regioni, con l'obiettivo di accrescere l'autonomia impositiva, di realizzare una perequazione interregionale delle risorse fondata su criteri più razionali e diversi da quelli della spesa storicamente realizzata nel passato, ritenendo che la disponibilità di risorse proprie, accompagnata dall'autonomia nella loro gestione, avrebbe potuto fornire un incentivo per un più efficace svolgimento delle funzioni trasferite.

Con il decreto legislativo 56/2000, nel tentativo di stabilizzare la finanza regionale dopo le riforme degli anni '90, si è inteso provvedere alla:

1) abolizione, a decorrere dall'anno 2001, dei trasferimenti erariali vincolati a favore delle Regioni a statuto ordinario (in particolare del Fondo Sanitario Nazionale), eccezione fatta per quelli destinati a finanziare interventi nel settore delle calamità naturali e di quelli a specifica destinazione per i quali sussista un rilevante interesse nazionale;

2) accrescimento del grado di autonomia impositiva attraverso:

- aumento dell'aliquota di compartecipazione alla base imponibile IRPEF, con riduzione delle aliquote erariali in modo da mantenere il gettito complessivo dell'IRPEF inalterato;

- aumento dell'aliquota della compartecipazione regionale all'accisa sulla benzina;

- istituzione di una compartecipazione regionale all'IVA, in una percentuale del gettito nazionale tale da compensare nel 2001 la spesa storica, vale a dire l'importo dei trasferimenti soppressi, che risulta non coperto dagli aumenti di addizionale regionale IRPEF e dell'accisa sulla benzina.

3) istituzione di un fondo perequativo finanziato attingendo alla compartecipazione all'IVA ed eventualmente destinandovi anche una parte dell'aliquota della compartecipazione all'accisa sulla benzina.

Come già previsto dalla legge 133/99, l'IVA diventa un'imposta compartecipata, vengono, altresì, introdotte una compartecipazione all'IRPEF e alle accise sulla benzina e viene istituito un fondo di perequazione.

L'insieme di tali misure è volto da un lato a garantire maggiore autonomia finanziaria alle Regioni, dall'altro a mantenere intatta la coesione regionale e ad evitare forti sperequazioni tra regioni ricche e regioni povere.

Il decreto, in sostanza, è intervenuto in una fase caratterizzata da profonde trasformazioni dell'assetto dei rapporti tra lo Stato e le Regioni determinando un rafforzamento del ruolo delle Regioni, non soltanto per il fatto che alle stesse sono state attribuite competenze in precedenza affidate allo Stato, ma anche in considerazione della maggiore responsabilizzazione cui le stesse sono chiamate a far fronte per quanto concerne l'acquisizione e la gestione delle proprie risorse finanziarie.

Nella fase di attuazione il decreto n. 56/2000 ha tuttavia manifestato alcune carenze, tali da sollevare dubbi sull'impianto originario del decreto stesso e sulla sua validità.

Con riguardo alla sua applicazione concreta ha mostrato gravi difetti, che confermano l'attuale incompiutezza della riforma della finanza nazionale e la necessità di portarla al passo della riforma costituzionale del 2001.

Tutto ciò in quanto non è stato garantito l'automatismo nella ripartizione delle risorse fra centro e periferia che avrebbe dovuto esaltare l'autonomia finanziaria di Regioni ed enti locali mediante la certezza di disponibilità finanziarie adeguate rispetto alle necessità di spesa.

Le maggiori difficoltà si sono avute con la crescita della spesa sanitaria che, 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.

Riguardo ai meccanismi perequativi, poi, il d.lgs. in questione ha introdotto un modello che pur mantenendo una connotazione essenzialmente verticale²⁴ presenta anche elementi diretti a rendere evidente la distinzione fra Regioni contribuenti e Regioni beneficiarie.

In tal modo si sono cumulati i difetti principali dei due modelli di perequazione verticale ed orizzontale, in altre parole i rischi di ingerenze dello Stato nei confronti della finanza regionale e locale, e i conflitti distributivi fra enti ricchi ed enti poveri.

I problemi, in particolar modo, erano fondati sul riequilibrio delle capacità fiscali e sulla distribuzione dei tributi come l'IRAP e l'IRPEF in modo disomogeneo sul territorio nazionale. La disomogeneità nella distribuzione dei tributi ha indotto ulteriori forti disuguaglianze territoriali, attenuando il carattere solidale del nostro federalismo fiscale, senza d'altra parte essere in grado di stimolare maggior efficienza nella gestione del denaro pubblico.

1.4) Il nuovo sistema costituzionale delle autonomie locali alla luce della riforma del Titolo V della Parte II della Costituzione operata dalla legge costituzionale n. 3/2001.

Ciò che è residuo dal fallimento delle Commissioni bicamerali istituite con l'ambizioso obiettivo di predisporre un progetto di riforma attraverso cui operare il cambiamento costituzionale è il testo approvato sul finire della tredicesima legislatura di revisione del Titolo V della Costituzione dedicato alle "Regioni, Province e Comuni", sottoposto poi a referendum confermativo ai sensi dell'articolo 138, che concludeva in tal modo un iter assai tormentato elevando al rango costituzionale alcuni di quei tratti evolutivi che negli anni precedenti erano stati delineati attraverso la legislazione ordinaria.

²⁴ In quanto imperniato sul ruolo dello Stato come gestore principale del Fondo perequativo nazionale.

La legge costituzionale 18 Ottobre 2001, n. 3 ha ridisegnato, sin dalle fondamenta, l'assetto dei rapporti tra Stato, Regioni ed enti locali, ribaltando la tradizionale impostazione che attribuiva allo Stato una posizione di supremazia nei confronti delle autonomie locali dotate di pochi poteri e sottoposte a vincoli e controlli.

Il rafforzamento della tutela delle esigenze dell'autonomia e del decentramento, richiamate dall'art. 5 della Costituzione, risulta evidente nel novellato articolo 114 Cost, che recita: *“La Repubblica è costituita dai Comuni, dalle Province, dalle Città Metropolitane, dalle Regioni e dallo Stato”*. Questa impostazione denota che, a differenza del vecchio testo²⁵, lo Stato contribuisce al pari degli altri livelli a costituire la Repubblica e, il Comune, quale ente locale più vicino ai cittadini, costituisce il primo “mattoncino” della Repubblica²⁶.

Viene attribuito, pertanto, maggiore rilievo ai Comuni e alle Province che ai sensi degli articoli 128 e 129, ora abrogati, venivano considerati circoscrizioni di decentramento statale e regionale che esercitavano solo funzioni determinate da leggi generali della Repubblica. Riconosce le Città Metropolitane, enti ai quali viene garantita la propria autonomia come livello di governo distinto e separato dalle Regioni.

A tutti gli enti sub-statali viene attribuita piena autonomia e autarchia²⁷, con il solo limite invalicabile dei principi fissati dalla Costituzione. “Autonomia” consistente nel riconoscimento del potere di determinare autonomamente, seppur nel rispetto dei limiti di legge, le loro regole di organizzazione e di azione. “Autarchia” consistente nella possibilità per l'ente locale di adottare veri e propri provvedimenti amministrativi di tipo

²⁵ Il vecchio testo non menzionava lo Stato, il quale in base all'articolo 5 Cost. ed in base ad alcune disposizioni non più vigenti appariva in una posizione di preminenza (Stato=Repubblica); si limitava ad affermare che *«La Repubblica si riparte in Regioni, Province e Comuni»*.

²⁶ F. Gallo, “Prime osservazioni sul nuovo articolo 119 della Costituzione” in *<Rassegna tributaria>* n. 2/2002, pp. 586 e ss.

²⁷ P. Caretti e U. De Siervo, “Istituzioni di diritto pubblico”, Sesta edizione, Giappichelli Editore cit. pag. 323.

autoritario, che non presentano alcuna diversità rispetto a quelli adottati dagli organi statali.

Per di più, la condizione di autonomia si esprime oltre che nella titolarità di poteri e funzioni, anche in propri statuti riconosciuti per gli enti locali i quali hanno assunto, così, un proprio ruolo nell'organizzazione pubblica. L'autonomia statutaria²⁸ che trovava il suo fondamento implicito nell'abrogato articolo 128, ma la sua effettiva disciplina in una legge generale dello Stato (la legge 142/1990, ora il testo unico degli enti locali) è stata per la prima volta riconosciuta esplicitamente a livello costituzionale costituendo, pertanto, una fondamentale novità nell'ordinamento delle autonomie locali, titolari di una potestà normativa che non solo non è più devoluta dallo Stato ma non è neanche predeterminata dalla legge nei contenuti.

Tuttavia, si deve sottolineare che la valorizzazione della potestà riconosciuta agli enti sub-regionali non ha determinato alcuna modifica nell'assetto delle fonti, non ha eliminato alcuna gerarchia, né tantomeno determinato tra fonti primarie e fonti locali pari dignità formale; ha soltanto posto lo statuto su un piano autonomo nell'ambito del sistema delle fonti.

In merito al riconoscimento di tale potestà, è intervenuta la Corte costituzionale, che, con la sentenza n. 274/2003²⁹ ha affermato che <<l'articolo 114 della Costituzione non comporta affatto una totale equiordinazione fra gli stessi enti in esso indicati, che dispongono di poteri profondamente diversi tra loro: basti pensare che solo allo Stato spetta il potere di revisione costituzionale>>.

L'articolo 114, dunque, considera gli enti sub-statali elementi fondanti della Repubblica dotati di pari dignità; dignità che determina,

²⁸ L'art. 4 della legge n. 131/2003 (legge La Loggia recante “ Disposizioni per l'adeguamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3”) ha riconosciuto allo statuto la possibilità di stabilire i principi di organizzazione e funzionamento dell'ente, le forme di controllo, anche sostitutivo, nonché le garanzie delle minoranze e le forme di partecipazione popolare.

²⁹ “Spetta allo Stato la responsabilità di garantire il pieno soddisfacimento delle “Istanze unitarie” previste dalla Costituzione”. Commento alla decisione della Corte costituzionale n. 274/2003 a cura di V. Renzo Dickmann, nella rivista www.federalismi.it.

necessariamente, il riconoscimento e la valorizzazione di ruoli, competenze e funzioni di tali enti, ma sottolinea la Consulta <<ruolo, competenze e funzioni dello Stato sono diversi rispetto a quelli degli altri enti. Ciascun ente ha pari dignità ma nel rispetto della propria dimensione territoriale e dei confini della propria potestà normativa. Pertanto, la potestà normativa statutaria non corrisponde a quella legislativa alla quale è subordinata, sebbene la Costituzione ponga un principio di preferenza dello statuto rispetto alla legge nella disciplina dell'ordinamento interno di ciascun ente>>.

L'interpretazione della Corte, con tale affermazione, si pone in contrasto con quanti affermano che la legge costituzionale n. 3/2001 abbia realizzato un'equiparazione fra la potestà normativa di livello primario, ossia la legge, e la potestà normativa di altro livello³⁰.

Qualora dovesse sparire il criterio gerarchico a vantaggio di quello della competenza nell'organizzazione delle relazioni tra enti locali, <<lo Stato continua, comunque, a conservare poteri originali che, in quanto esponenziali dei valori e dei caratteri propri dell'unità della Repubblica, lo collocano in una posizione necessariamente privilegiata rispetto agli altri enti costitutivi della Repubblica>>.

1.5) La distribuzione delle competenze in materia tributaria tra i diversi livelli di governo ai sensi dell'articolo 117 della Costituzione.

Un secondo elemento di novità viene introdotto dal nuovo testo dell'art. 117 avente ad oggetto il nuovo criterio di riparto delle competenze legislative

³⁰ “Il rispetto della Costituzione come vincolo invalicabile alla potestà normativa di Regioni ed enti locali- Effetti della sentenza della Consulta n. 274/2003 sull'interpretazione delle disposizioni di cui alla legge 131/2003”, commento di L. Oliveri in www.lexitalia.it nn. 7-8/2003. Cfr. anche “La posizione dei regolamenti degli enti locali nella gerarchia delle fonti- le materie assegnate dalla Costituzione alla potestà regolamentare”, in www.giust.it n. 10 del 2002.

tra lo Stato e le Regioni³¹ diretto ad un più coerente ed accentuato decentramento di funzioni, riconducibile al modello delle Costituzioni federali³².

Il dato più rilevante della legge di riforma ed in tal caso dell'articolo 117 ha ad oggetto la perdita di potere d'intervento generale del legislatore statale su ogni materia, potere che, sebbene attenuato dalla previsione della competenza concorrente in capo alle Regioni, gli era pienamente riconosciuto nella Costituzione del '48.

La nuova formulazione rovescia radicalmente il sistema precedente, procedendo ad un'enumerazione tassativa delle specifiche materie in cui lo Stato ha una potestà legislativa esclusiva, nonché delle materie in cui è previsto un potere normativo concorrente tra Stato e Regioni, stabilendo infine che <<*spetta alle Regioni la potestà legislativa in riferimento ad ogni materia non espressamente riservata alla legislazione dello Stato*>> (art. 117, 4° comma)³³.

Il legislatore statale e quello regionale operano sempre in regime di separazione di competenze ma in una posizione di parità gerarchica nel sistema delle fonti. Parità che si traduce anche nella parità dei limiti e dei vincoli che entrambi incontrano³⁴.

³¹ Il vecchio testo non parlava di funzione legislativa delle Regioni (che potevano solo "adottare" norme legislative) con il nuovo testo si è equiordinata la potestà legislativa di Stato e Regioni ribadendo quanto già sancito nell'art. 114, 1° comma.

³² Nel nostro Paese la Costituzione non è esplicitamente definita come tale.

³³ Occorre osservare come il nuovo sistema risulta più conforme alla ripartizione di competenze che si attua negli Stati federali, (come è confermato dalle Costituzioni che lo hanno adottato per esempio quelle di Stati Uniti d'America, Svizzera, Germania). Si è voluta adottare cioè una regola tipica degli Stati dotati di questa struttura, in base alla quale lo Stato federato è competente ad adottare leggi in tutte le materie non previste dalla Costituzione federale. In questo sistema, la legge statale e la legge regionale si pongono su di un piano paritetico, essendo ambedue dotate di competenza generale nei rispettivi ordini e sottoposte ai medesimi vincoli derivanti dal rispetto della Costituzione, dell'ordinamento comunitario e degli obblighi internazionali.

³⁴ La disposizione del testo precedente dell'articolo 117 della Costituzione non limitava espressamente la potestà legislativa statale (che chiaramente doveva agire nel rispetto e nell'ambito della Costituzione); prevedeva invece limiti alla potestà legislativa delle Regioni attraverso i vincoli dei "principi fondamentali stabiliti dalle leggi dello Stato" e del "contrasto con l'interesse nazionale e con quello delle altre Regioni". Nel nuovo testo

Le competenze regionali si manifestano in due diversi regimi: concorrente e residuale³⁵. I due regimi si distinguono per i vincoli posti alla potestà legislativa regionale.

Con riguardo alle competenze esclusive le Regioni possono legiferare in piena autonomia nel rispetto delle norme costituzionali, sebbene debba essere ricordato che tra le funzioni esclusive dello Stato appaiono norme di definizione di valori cd. “trasversali” che in ogni caso possono vincolare l’operato delle Regioni anche nell’area delle funzioni esclusive.

Nell’area della competenza concorrente, le Regioni esercitano la potestà legislativa incontrando il limite dei principi fondamentali introdotti dal legislatore nazionale.

Con specifico riguardo alla ripartizione delle competenze legislative nell’ambito oggetto della presente indagine, viene, innanzi tutto, in considerazione la competenza legislativa esclusiva dello Stato in materia di sistema tributario e contabile dello Stato e in materia di perequazione delle risorse finanziarie (art. 117, 2° comma, lett. e), rientrando, però, la materia del coordinamento del sistema tributario e della finanza pubblica nella potestà concorrente Stato-Regioni in forza del 3° comma dello stesso articolo 117.

dell’articolo 117 al 1° comma viene disposto che <<la potestà legislativa regionale e statale sono sottoposti ai vincoli derivanti dall’Ordinamento Comunitario e dagli obblighi internazionali>>.

³⁵ Al terzo comma il medesimo articolo dispone che <<sono materie di **legislazione concorrente** quelle relative a: rapporti internazionali e con l’Unione europea delle Regioni; commercio con l’estero; tutela e sicurezza del lavoro; istruzione, salva la autonomia delle istituzioni scolastiche e con esclusione della istruzione e della formazione professionale; professioni; ricerca scientifica e tecnologica e sostegno all’innovazione per i settori produttivi; tutela della salute; alimentazione; ordinamento sportivo; protezione civile; governo del territorio; porti e aeroporti civili; grandi reti di trasporto e di navigazione; ordinamento della comunicazione; produzione, trasporto e distribuzione nazionale dell’energia; previdenza complementare e integrativa; **armonizzazione dei bilanci pubblici e coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario**; valorizzazione dei beni culturali e ambientali e promozione e organizzazione di attività culturali; casse di risparmio, casse rurali, aziende di credito a carattere regionale; enti di credito fondiario e agrario a carattere regionale. Nelle materie di legislazione concorrente spetta alle Regioni la potestà legislativa, salvo che per la determinazione dei principi fondamentali, riservata alla legislazione dello Stato>>. Al 4° comma l’articolo 117 dispone <<Spetta alle Regioni la potestà legislativa in riferimento ad ogni materia non espressamente riservata alla legislazione dello Stato>>.

Ciò vuol dire che, almeno a livello legislativo, le politiche perequative possono essere definite solo dallo Stato cui, quindi, compete il potere di stabilire le modalità di costituzione ed utilizzazione del fondo perequativo di cui al successivo 3° comma del novellato art. 119.

Inoltre la costruzione del sistema tributario e contabile che rientra nella competenza esclusiva dello Stato, deve muoversi all'interno del "coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario e dell'armonizzazione dei bilanci pubblici" la cui definizione è demandata, come poc'anzi affermato, all'esercizio della potestà legislativa concorrente.

Nell'esercizio della potestà legislativa, sempre avendo riguardo alla materia tributaria complessivamente considerata, si può sin d'ora rilevare che le Regioni non possono in ogni caso eludere principi costituzionali di base quali quello di uguaglianza, della capacità contributiva, di progressività, del divieto di doppia imposizione sul medesimo fatto espressivo di capacità contributiva, che dovrebbero essere posti in sede di coordinamento al fine di provvedere all'esigenza di razionalità e coerenza del sistema tributario nel suo complesso.

Quanto alla potestà regolamentare³⁶, lo Stato ha competenza nelle materie di propria competenza legislativa esclusiva (salvo delega alle Regioni in queste stesse materie). Nelle materie di legislazione concorrente la potestà regolamentare è riservata in via esclusiva alle Regioni in virtù del 6° comma dell'articolo 117.

³⁶ La legge La Loggia n. 131 del 2003, contenente le disposizioni necessarie per l'adeguamento concreto dell'ordinamento della Repubblica alle nuove norme costituzionali, all'art. 4, 4° comma dispone che: <<La disciplina dell'organizzazione, dello svolgimento e della gestione delle funzioni dei Comuni, delle Province e delle Città metropolitane è riservata alla potestà regolamentare dell'ente locale, nell'ambito della legislazione dello Stato o della Regione, che ne assicura i requisiti minimi di uniformità, secondo le rispettive competenze, conformemente a quanto previsto dagli articoli 114, 117, 6° comma, e 118 della Costituzione>>.

II° CAPITOLO

Il nuovo modello costituzionale di finanza locale alla luce del riformato Titolo V della Parte II della Costituzione: tra decentramento e federalismo fiscale.

Sommario: 2) Federalismo fiscale: il nuovo articolo 119 della Costituzione - 2.1) 1° e 2° Comma: “I Comuni, le Province, le Città Metropolitane e le Regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa. I Comuni, le Province, le Città Metropolitane e le Regioni hanno risorse autonome. Stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. Dispongono di compartecipazione al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio” - 2.1.1) Individuazione della nozione di tributo proprio - 2.1.2) I singoli tributi: le imposte, le tasse, i contributi.- 2.1.3) Rassegna dei tributi attribuiti agli enti sub-statali: IRAP: imposta regionale sulle attività produttive; IVA: imposta sul valore aggiunto; Imposta regionale sulla benzina per autotrazione; ICI: imposta comunale sugli immobili; IRPEF: imposta sul reddito delle persone fisiche; Tassa sulle concessioni regionali; Tassa automobilistica regionale; La tassa regionale per il diritto allo studio universitario; TARSU: tassa del servizio rifiuti solidi ed urbani; Tributo speciale per il conferimento dei rifiuti nelle discariche - 2.1.4) I principi fondamentali in materia tributaria: Il principio di eguaglianza. Il principio di solidarietà. Il principio della capacità contributiva e della progressività. Il principio della riserva di legge e la potestà impositiva delle Regioni e degli enti sub-statali - 2.2) 3° Comma: “La legge dello Stato istituisce un fondo perequativo, senza vincoli di destinazione, per i territori con minore capacità fiscale per abitante”- 2.3) 4° Comma: “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” - 2.4) 5° Comma: “Per promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale, per rimuovere gli squilibri economici e sociali ... lo Stato destina risorse aggiuntive ed effettua interventi speciali in favore di determinati Comuni, Province, Città Metropolitane e Regioni”- 2.5) 6° Comma: “I Comuni, Le Province, le Città Metropolitane e Regioni hanno un proprio patrimonio attribuito secondo i principi generali determinati dalla legge dello Stato. Possono ricorrere all’indebitamento solo per finanziare spese di investimento”- 2.6) I livelli essenziali delle prestazioni e la solidarietà sociale nelle previsioni fiscali.- 2.7) Le problematiche connesse all’attuazione dell’art. 119 Cost. - 2.8) Le proposte di attuazione del federalismo fiscale: a) negli studi Svimez; b) negli studi Astrid; c) Giarda.- 2.9) L’istituzione dell’Alta Commissione per la definizione dei meccanismi strutturali del federalismo. - Le indicazioni in materia di tributi propri.- Le indicazioni per la disciplina del coordinamento del sistema tributario. - Le indicazioni per la disciplina delle compartecipazioni. - Le indicazioni in materia di perequazione finanziaria.

2) Federalismo fiscale: il nuovo articolo 119 della Costituzione

La modifica del sistema di finanziamento delle Regioni e degli altri enti sub-statali delineata dal nuovo articolo 119 della Costituzione ispirato ai principi del federalismo fiscale è notevole.

“L’autonomia finanziaria”, che in base al previgente testo dell’articolo

119 era una prerogativa costituzionale delle sole Regioni³⁷ con la novella del 2001 è stata riconosciuta anche a Comuni, Province e Città metropolitane. Più precisamente a tutti gli enti sub-statali viene attribuita anche “autonomia tributaria”³⁸ ossia capacità di autodeterminazione normativa in materia di entrate provenienti dal potere di prelievo tributario.

La stessa rappresenta un aspetto fondamentale per la qualificazione dell'autonomia finanziaria che di per sé costituisce una condizione necessaria ma non sufficiente nell'ordinamento della finanza pubblica ove il legislatore ordinario ha sempre avuto a disposizione ampi margini di manovra.

Il potenziamento dell'autonomia è rappresentato dall'eliminazione dei limiti costituzionali posti dal vecchio articolo 119 cui è stato affiancato il conferimento della potestà legislativa dalla Costituzione.

Dal nuovo quadro costituzionale emerge un nuovo modello di finanza regionale, non più basato sul rapporto Stato-Regioni e Stato-enti locali secondo un “sistema binario“, bensì, come affermato in dottrina³⁹, caratterizzato da un sistema “a cascata” di rapporti tra lo Stato, le Regioni e

³⁷ Nonostante il riconoscimento a livello costituzionale dell'autonomia, in ogni modo, la stessa era configurata in misura assai ridotta in quanto le Regioni erano sostanzialmente enti di finanza derivata poichè gestivano i trasferimenti statali e, sull'utilizzo dei fondi, lo Stato, interveniva in modo molto pervasivo. In considerazione di ciò il testo previgente dell'articolo 119 è stato ritenuto dalla dottrina uno dei più complessi ed oscuri della Costituzione proprio in considerazione della poca chiarezza del significato del riferimento costituzionale alla “autonomia finanziaria” delle Regioni.

³⁸ L'autonomia finanziaria era riconosciuta costituzionalmente, mentre l'autonomia tributaria, nel periodo previgente la riforma del Titolo V ha rappresentato solo una elaborazione dottrinale, derivante dal concetto di autonomia finanziaria. Pur tuttavia, la possibilità dell'ente locale minore di istituire tributi propri costituisce un argomento dibattuto in dottrina per le problematiche che si vengono a creare con quanto affermato nella I parte della Costituzione in quanto l'autonomia normativa in materia tributaria dovrebbe essere attribuita solo alle Regioni e non anche agli enti locali minori, i quali non hanno potestà legislativa, e quindi non possono stabilire tributi propri, coerentemente col principio di riserva di legge, di cui all'art. 23 Cost. (tale questione sarà affrontata nel prosieguo del presente lavoro).

³⁹ A. Brancasi “I profili Costituzionali”, in la Riforma costituzionale e federalismo fiscale. Una proposta della Regione Toscana Atti del Convegno, Firenze, 14 novembre 2003, pag. 22, a cura di S. Lorenzini e A. Petretto. Cfr. anche “Prime note sulla modalità di attuazione dell'articolo 119 della Costituzione: le riflessioni della dottrina” di Z. Stancati in “Il federalismo fiscale nel nuovo articolo 119 della Costituzione” pag. 76.

gli altri enti locali .

La norma in esame definisce le componenti dell'autonomia finanziaria degli enti locali e stabilisce le finalità per le quali gli strumenti sono stati previsti.

La struttura dell'art 119 presenta tre articolazioni fondamentali:

- la prima, oggetto dei primi quattro commi, che delinea le modalità di finanziamento delle attività degli enti locali, senza, però, indicare il fondamento normativo del potere chiamato ad istituirli e disciplinarli.
- la seconda, al 5° comma, specifica un'attività d'intervento finanziario dello Stato che integra le risorse ordinarie degli enti territoriali. Tale attività è riferita a finalità solidaristiche e di sviluppo che si aggiungono ma non sostituiscono quanto previsto e garantito nei primi commi;
- la terza, al 6° comma, regola la capacità di indebitamento autonoma degli enti territoriali limitandola alle spese di investimento.

2.1) 1° e 2° Comma: “I Comuni, le Province, le Città Metropolitane e le Regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa. I Comuni, le Province, le Città Metropolitane e le Regioni hanno risorse autonome. Stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. Dispongono di partecipazioni al gettito di tributi erariali riferibili al loro territorio“.

I rapporti finanziari tra Stato ed enti locali, come già affermato, sono stati caratterizzati da un'autonomia tributaria regionale assai limitata, in quanto su una parte dei tributi propri le Regioni non hanno mai avuto alcuno spazio di autonomia, su altri hanno potuto disporre del solo potere inerente alla manovra delle aliquote, mentre solo negli anni più recenti è stato consentito alle stesse (come nel caso dell'IRAP) di intervenire anche su qualche aspetto della determinazione della base imponibile e della individuazione dei soggetti sottoposti all'obbligo tributario.

L'articolo 119 riformato dalla legge costituzionale n. 3/2001 costituisce la chiave di volta di tutta la riforma per l'attuazione del federalismo fiscale.

In virtù del nuovo dettato costituzionale tutti gli enti sub-statali hanno risorse autonome costituite da tributi ed entrate proprie e da compartecipazioni a tributi erariali, che garantiscono agli enti stessi "autonomia di spesa" ovvero una posizione di indipendenza finanziaria dalle decisioni dei livelli di governo sovraordinati, rafforzata a livello costituzionale dal divieto esplicito dei trasferimenti statali "vincolati" (a meno che non si tratti d'interventi statali straordinari) e "autonomia di entrata" perché mediante la possibilità di manovrare i tributi ed entrate proprie gli enti locali sono in grado di incrementare le entrate complessive di cui dispongono in funzione delle politiche che vogliono perseguire.

Nel testo originario dell'articolo 119, l'espressione "quote di tributi erariali" venne inizialmente intesa come fonte di alimentazione di un fondo perequativo istituito sul bilancio dello Stato, da ripartire tra le diverse Regioni. Successivamente prevalse la linea secondo cui i proventi delle quote dovessero essere attribuite alle Regioni dalle quali il gettito proveniva.

E' alla stregua di tal ultimo orientamento che il legislatore costituzionale del 2001 ha stabilito che i proventi delle compartecipazione al gettito dei tributi statali affluiscano alle Regioni al cui territorio il gettito è riferibile.

La riferibilità al territorio delle compartecipazioni ha, dunque, costituito uno dei più importanti cambiamenti della novella del 2001, ma nello stesso tempo ha suscitato alcune perplessità circa l'identificazione del gettito. Più precisamente se si deve fare riferimento al 'gettito prodotto' dalle attività localizzate nel territorio, o al 'gettito riscosso' nel territorio, o, infine, al 'gettito relativo ai redditi' dei contribuenti residenti nel territorio o altro⁴⁰. I proventi delle compartecipazioni al gettito dei tributi erariali non sono più la fonte di alimentazione del fondo perequativo da ripartire in base ai "bisogni",

⁴⁰ A. Brancasi, "L'autonomia finanziaria degli enti territoriali: note esegetiche sul nuovo articolo 119 della Costituzione", in *le Regioni*, 2003, pag. 67.

ma concorrono essi stessi a formare quelle diversità nelle entrate pro-capite delle diverse Regioni o enti territoriali, che devono essere corrette dall'azione del fondo perequativo quando le entrate proprie non sono più sufficienti.

L'entità del finanziamento delle risorse degli enti locali non dovrà dipendere dal sovraordinato ente erogatore, bensì gli stessi possono decidere e disporre dei tributi locali secondo libere scelte dei propri organi di governo⁴¹, sempre, però, in armonia con la Costituzione, con riferimento ai principi costituzionali in materia tributaria e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e dell'intero sistema tributario.

Quanto al primo ordine di limiti, di assoluta rilevanza in considerazione della pluralità dei livelli di governo titolari del potere impositivo, sono il principio del divieto di doppia imposizione sul medesimo fatto economico espressivo di capacità contributiva, quello di uguaglianza, di progressività dell'imposizione.

Con riguardo al secondo vincolo, il coordinamento rappresenta un'esigenza centrale nel contesto di una riforma federalista in quanto il rafforzamento delle autonomie locali potrebbe determinare una molteplicità di aree territoriali che si muovono ognuna indipendentemente dalle altre, senza rispettare alcun disegno unitario.

Questa esigenza è particolarmente sentita nella materia *de qua* visto che il nuovo apparato costituzionale potrebbe condurre ad un sistema duale che vede da un lato lo Stato e dall'altro Regioni ed enti locali, ognuno con propri tributi e normative potenzialmente contrastanti tra loro.

In conseguenza di ciò, il coordinamento ha ad oggetto la costruzione di un'azione armonica dei pubblici poteri affinché gli stessi possano esercitare le funzioni ad essi attribuite nel miglior modo possibile, garantendo una programmazione territoriale proficua per uno sviluppo economico e sociale

⁴¹ A. Brancasi, "L'autonomia finanziaria degli enti territoriali: note esegetiche sul nuovo art 119 Cost.", in *Le Regioni*, 2003, n.1 pag. 42.

più equilibrato possibile⁴² e una certa uniformità a livello nazionale.

Ciò nonostante il richiamo ai principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario è alquanto vago. L'articolo 119 non chiarisce in quali modi debba essere realizzato tale coordinamento⁴³, se debba essere lo Stato ovvero la Regione⁴⁴, o entrambi, a disciplinare la materia dei tributi locali né a chi spetti verificare la congruenza delle scelte fiscali delle amministrazioni locali rispetto a tali principi.

Alla vaghezza dell'art. 119 supplisce la formulazione del nuovo art. 117 che, al 2° comma, lett. e), stabilisce che lo Stato ha competenza legislativa esclusiva in materia del sistema tributario, al 3° comma inserisce l'armonizzazione dei bilanci pubblici e il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario fra le materie di legislazione concorrente dello Stato e delle Regioni⁴⁵ e al 4° comma attribuisce alle Regioni la potestà legislativa in ogni materia non riservata allo Stato.

Ne deriva dal combinato disposto degli articoli 117 e 119 che la competenza a legiferare sui tributi locali spetti ad entrambi gli enti e, precisamente, la legge statale sarebbe adottabile solamente per la determinazione dei "principi fondamentali", perciò le esigenze di coordinamento che dovessero esulare da tali principi devono realizzarsi, ai sensi dell'art. 117, 3° comma Cost., solo ad opera di previsioni normative regionali aventi effetto nei confronti degli enti locali⁴⁶.

Nella sentenza n. 376/2003 della Corte costituzionale viene evidenziato

⁴² T. Martines, A. Ruggeri, C. Salazar, "Lineamenti di diritto regionale", Milano 2002, pp. 279 ess.

⁴³ Se per mezzo di leggi statali e regionali, oppure attraverso semplici indirizzi governativi o, ancora, attraverso la mediazione dalla Conferenza Stato-Autonomie, il cui ruolo è stato molto ampliato.

⁴⁴ Nella nuova Costituzione, le Regioni assumono un ruolo nella definizione della legislazione di coordinamento del sistema tributario, essendo questa materia attribuita al regime della competenza concorrente.

⁴⁵ Ciò sembra escludere che il coordinamento possa ottenersi per mero atto volontario e spontaneo delle autonomie locali, delle Regioni e dello Stato.

⁴⁶ Il coordinamento realizzato al di fuori dei principi fondamentali può riguardare, pertanto, solo il rapporto tra Regioni ed Enti locali.

come <<dall'azione di coordinamento deriverebbe la necessità che al livello centrale si possano collocare non solo la determinazione delle norme fondamentali che reggono la materia, ma altresì i poteri puntuali eventualmente necessari perché la finalità di coordinamento – che di per sé eccede inevitabilmente, in parte, le possibilità di intervento dei livelli territoriali sub-statali – possa essere concretamente realizzata>>. In particolare, <<il coordinamento finanziario può richiedere, per la sua stessa natura, anche l'esercizio di poteri di ordine amministrativo, di regolazione tecnica, di rilevazione di dati e di controllo: onde, attesa la specificità della materia, non può ritenersi preclusa alla legge statale la possibilità, nella materia medesima, di prevedere e disciplinare tali poteri>>.

Nel nuovo testo, il coordinamento della finanza pubblica non sarebbe più di tipo verticale, bensì come affermato dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 37/2004, un modello che si concretizza in una figura organizzativa circolare il cui presupposto è costituito <<dall'esistenza di una pluralità di attività e di soggetti o di figure soggettive cui l'ordinamento riconosce una qualche autonoma individualità, pur disponendone l'armonizzazione ed eventualmente la cospirazione a fini determinati⁴⁷>>.

La legislazione statale di principio è necessaria in quanto per garantire l'omogeneità e l'unità del sistema tributario occorre attingere a principi fondamentali che abbiano il carattere <<della stabilità e univocità>>⁴⁸.

L'attuale mancanza della legge dello Stato sui principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario pone la questione relativa alla legittimità dell'esercizio della potestà legislativa delle Regioni in tema di tributi regionali e locali.

Com'è noto, per tutte le materie per le quali sia prevista una potestà

⁴⁷ Cfr. V. Bachelet, "Coordinamento" in enciclopedia del diritto, volume X, pp. 631 e ss.

⁴⁸ Già la Corte costituzionale si era pronunciata nel 1996 con la sentenza n. 271 affermando che <<nella materia di competenza concorrente i principi fondamentali risultanti dalla legislazione statale esistente assolvono alla funzione loro propria che è quella di unificare il sistema delle autonomie ai livelli più alti solo quando hanno il carattere di stabilità e univocità>>.

legislativa concorrente le Regioni sono comunque abilitate a legiferare, e ciò anche nell'eventuale inerzia del legislatore statale in ordine alla emanazione della normativa di principio. Nel caso di specie, qualora non fossero introdotti i cennati principi fondamentali di coordinamento, lo Stato bloccherebbe l'esercizio della potestà legislativa delle Regioni; è proprio allo scopo di porre rimedio a tale situazione che il giudice delle leggi ha affermato (v. sent. n. 282/2002) che, in assenza della legge statale sui principi del coordinamento, specie nelle fase della transizione dal vecchio al nuovo sistema di riparto delle competenze <<la legislazione regionale concorrente dovrà svolgersi nel rispetto dei principi fondamentali comunque risultanti dalla legislazione statale già in vigore>>.

L'autonomia finanziaria delle Regioni e degli enti locali dovrà, altresì, inserirsi armonicamente nell'ambito dei limiti derivanti dai vincoli imposti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea, in particolare derivanti dal Trattato di Maastricht e conseguentemente dal Patto europeo di stabilità e crescita, riconosciuti in maniera esplicita dall'art. 117, 1° comma, Cost.

Un'enunciazione di principio di tali vincoli è contenuta nello schema di decreto legislativo di ricognizione dei principi fondamentali in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici, adottato dal Governo ai sensi della legge n. 131/2003 (legge La Loggia) ove all'articolo 2 si dispone che <<ai fini della tutela dell'unità economica della Repubblica, la finanza di Regioni ed Enti locali concorre con la finanza statale al perseguimento degli obiettivi di convergenza e stabilità derivanti dalla appartenenza dell'Italia all'Unione europea, operando in coerenza con i vincoli che ne derivano in ambito nazionale, sulla base dei principi fondamentali dell'armonizzazione dei bilanci pubblici e del coordinamento della finanza pubblica, ai sensi degli articoli 117 e 119 della Costituzione; le Regioni, le Province autonome e gli Enti locali concorrono, ciascuno per quanto di specifica competenza, alla realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica adottati con l'adesione al patto di stabilità e crescita e ne condividono le relative responsabilità>>.

2.1.1) Individuazione della nozione di tributo proprio.

In base a quanto finora asserito in tutte le materie di legislazione concorrente, la potestà legislativa spetta alle Regioni salvo che per la determinazione dei principi fondamentali, riservata alla legislazione dello Stato. Tale limite dei principi fondamentali non dovrebbe operare con riguardo alla potestà legislativa esclusiva delle Regioni, vale a dire per tutte quelle materie non espressamente riservate alla legislazione dello Stato.

Per quanto attiene ai tributi propri delle Regioni e degli enti locali, non pare sussistere una potestà legislativa esclusiva in capo allo stato. Di conseguenza, la potestà legislativa appartiene alle Regioni, fermi sia i vincoli derivanti dalla competenza riconosciuta allo stato dal 2° e 3° comma dell'art. 117, segnatamente avendo riguardo al potere di coordinamento e fermi, altresì, gli obblighi gravanti sulla legge regionale in ordine alla autonomia regolamentare garantita degli enti locali non solo per quanto riguarda la scelta di istituire o meno il tributo, ma anche per la sua disciplina.

L'estensione della potestà legislativa alle Regioni ed in particolare agli enti sub-regionali in materia tributaria, o meglio la possibilità di istituire tributi propri ha dato luogo a molteplici dubbi interpretativi, la cui risoluzione è stata affidata alla Corte costituzionale.

La stessa nel trovarsi a determinare, di volta in volta, la natura dei tributi sottoposti a verifica di legittimità costituzionale ha affermato, secondo un orientamento costante, che la natura del tributo bisogna ricercarla nell'atto istituivo, per cui <<la definizione di imposta regionale sta solo ad indicare che il gettito, riscosso nell'ambito della Regione è devoluto alla Regione medesima, per essere impiegato con vincolo di destinazione alle finalità indicate dalla legge, ma con modalità rimesse alla stessa Regione>>.

In sostanza, la Corte ha definito che i tributi istituiti con legge statale per quanto rimessi alla disciplina delle Regioni, trovano, in ogni modo, la legittimazione della propria autonomia impositiva nella disciplina statale,

pertanto, i tributi propri derivati che hanno maggiormente interessato il lavoro del Giudice delle leggi quali la tassa automobilistica regionale, l'IRAP, il tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi sono "tributi statali attribuiti alle Regioni".

Con la sentenza n. 296/2003 in materia di IRAP, la Corte ha affermato che <<la circostanza che l'imposta sia stata istituita con legge statale e che alle Regioni a statuto ordinario destinatarie del tributo, siano espressamente attribuite competenze di carattere solo attuativo, rende palese che l'imposta stessa - nonostante la sua denominazione - non può considerarsi 'tributo proprio della Regione', nel senso in cui tale espressione è adoperata dall'art. 119, 2° comma, della Cost., essendo indubbio il riferimento della norma costituzionale ai soli tributi istituiti dalle Regioni con propria legge, nel rispetto dei principi del coordinamento con il sistema tributario statale. La disciplina dell'imposta rientra, dunque, nella esclusiva competenza dello Stato in materia di tributi erariali, secondo quanto previsto dall'art. 117, 2° comma, lett. e) della Costituzione>>.

Nella sentenza n. 311/2003, la Consulta, ha precisato che <<il legislatore statale, pur attribuendo alle Regioni ad autonomia ordinaria il gettito della tassa automobilistica regionale unitamente ad un limitato potere di variazione dell'importo originariamente stabilito, nonché l'attività amministrativa relativa alla riscossione ed al recupero della tassa stessa, non ha, tuttavia, mutato gli altri elementi costitutivi della disciplina del tributo. In questo quadro normativo, quindi, la tassa automobilistica non può definirsi come "tributo proprio della Regione" ai sensi dell'art. 119, 2° comma della Costituzione, dal momento che la tassa stessa è stata "attribuita" alle Regioni, ma non "istituita" dalle Regioni>>.

Ed ancora, in seguito dell'impugnazione da parte regionale degli artt. 8 e 10, commi 4 e 5 della legge n. 80/2003 (Delega al Governo per la riforma

del sistema fiscale statale)⁴⁹, che prevede la graduale eliminazione dell'IRAP, la Corte ha rigettato le pretese regionali con la sentenza n. 241, confermando che l'IRAP non è un tributo regionale, se non per quanto riguarda l'ente destinatario del gettito, bensì statale che trova la sua disciplina e la sua ragion d'essere nelle regole statali⁵⁰.

La Consulta, nella medesima pronuncia, ha ribadito, che <<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 articolo 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>>. Alle Regioni viene attribuita una limitata facoltà di variazione dell'aliquota ed il potere di disciplinare, con legge, “nel rispetto dei principi in materia di imposte sul reddito e di quelli recati dal presente titolo, le procedure applicative dell'imposta>>⁵¹.

In base a quanto affermato, nella sentenza n. 16/2004, la Corte ha ribadito, in conformità alla sua prima giurisprudenza, 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 locali⁵²>>.

⁴⁹ Tali disposizioni si sarebbero così poste in contrasto con i nuovi artt. 117, 4° comma, e 119 Cost. usurpando la competenza residuale delle Regioni per la disciplina del proprio sistema tributario e ledendo la loro autonomia finanziaria

⁵⁰ L'IRAP, è stata istituita, ed è interamente disciplinata, dal decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e, le Regioni in base all'art. 15 del suddetto decreto legislativo sono destinatarie del tributo nel cui territorio il valore della produzione netta è realizzato.

⁵¹ Art. 16, comma 3 ed art. 24, comma 1 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 (Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive).

⁵² Cfr. sentenze n. 296, n. 297 e n. 311 del 2003.

Con la sentenza n. 397/2005 è stata confermata anche la natura statale del tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi che, <<secondo costante giurisprudenza, va considerato tale e non già ‘proprio’ della Regione, nel senso di cui al vigente art. 119 Cost.; la disciplina sostanziale dell'imposta rientra, pertanto, nella competenza esclusiva dello Stato, ai sensi dell'art. 117, 2° comma, lettera e) Cost., ed è preclusa, se non nei limiti riconosciuti dalla legge statale, la potestà delle Regioni di legiferare su tale imposta>>.

Infine, anche la più recente sentenza della Corte costituzionale n. 2/2006 mantiene tale orientamento giurisprudenziale, definendo l'addizionale IRPEF, allo stesso modo delle citate sentenze, come un tributo statale e non ‘proprio’ della Regione, nonostante permangano in concreto ampi spazi di autonomia in capo alle Regioni relativamente alla possibilità di integrazione della disciplina della misura di tale addizionale.

Con le menzionate sentenze la Consulta ha chiarito, dunque, che i tributi, anteriori alla riforma, istituiti e disciplinati con legge statale, sebbene con gettito riservato alle autonomie locali, non possono essere considerati tributi propri di quest'ultime. Viene, inoltre escluso alcun potere di intervento degli enti locali sulla disciplina dei tributi erariali, i quali, anche successivamente alla riforma del Titolo V, sono dello Stato e possono essere modificati e abrogati solo da quest'ultimo.

Resta invece aperta la questione di quali tributi possono essere “istituiti” dalle Regioni come tributi propri ai sensi del novellato articolo 119.

Al riguardo la Corte - seppur non si esima dal riconoscere, alla luce dell'art. 119, che Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa, hanno risorse autonome e stabiliscono ed applicano tributi ed entrate propri in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, ed inoltre, dispongono di compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio, fermamente avverte che questa

autonomia deve convivere nel periodo di avvio del nuovo sistema con un penetrante potere di regolamentazione statale.

Il profilo tributario dell'autonomia regionale, ruota su d'un postulato ineludibile, quello secondo cui essa autonomia deve informarsi al principio generale dell'unità del sistema e, dunque, della essenzialità del principio della necessaria conformità ai principi stabiliti con legge statale in ordine alla configurazione dei tributi.

Le Regioni, perciò, non potranno nel loro ambito creare imposte che abbiano gli stessi presupposti e le stesse basi imponibili di quelli erariali, in quanto si andrebbe a ledere l'unità e l'organicità del sistema.

I giudici della Consulta hanno affermato che <<al fine di coordinare l'insieme della finanza pubblica, il legislatore statale 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>>.

La Corte evidenzia contestualmente <<come ciò richieda altresì la definizione di 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 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>>.

In conclusione, la Corte afferma che <<poiché in materia tributaria non è ammissibile una piena esplicazione di potestà regionali autonome in carenza della fondamentale legislazione di coordinamento dettata dal Parlamento nazionale, si deve ritenere tuttora 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; e nello stesso tempo si deve ritenere tuttora spettante al legislatore statale la potestà

di dettare norme modificative, anche nel dettaglio, della disciplina dei tributi locali esistenti>>.

Nella sostanza, quindi, la Consulta pare non solo rimarcare la sostanziale assenza, nel momento attuale, di “tributi propri” delle Regioni, ma, altresì, affermarne la ardua (se non del tutto impossibile) introducibilità, in considerazione della mancanza dell'intervento normativo statale di coordinamento.

Allo stesso tempo, comunque, la stessa si premura di aggiungere che condizione di legittimità dell'intervento statale in questa fase è <<il 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>>.

2.1.2) I singoli tributi.

I tributi si concretizzano in una prestazione in denaro imposta al cittadino, affinché gli stessi contribuiscano alla copertura delle spese pubbliche.

I tributi più comuni sono:

- Le imposte.

L'imposta viene definita come una prestazione coattiva, pecuniaria, dovuta dal soggetto passivo. Il fondamento giuridico dell'imposta risiede nel fatto che, poiché il suo gettito è destinato a soddisfare i bisogni della collettività, il prelievo imposto non deve avere alcuna correlazione con la domanda, nel senso che il dovere di corrispondere le imposte sorge sulla base di alcuni criteri stabiliti coattivamente dallo Stato nell'esercizio del suo

potere di sovranità, che si ritrovano nella possibilità economica del soggetto a sostenere il peso dei tributi e quindi nella sua capacità contributiva.

Pertanto, la funzione dell'imposta è quella di far concorrere alle spese pubbliche tutti coloro che sono interessati all'esistenza e al funzionamento dello Stato e degli altri enti pubblici locali cui questo ha conferito la potestà tributaria.

Le imposte possono distinguersi in diversi modi:

a) la distinzione tra imposte dirette e imposte indirette.

Le imposte dirette sono quelle che colpiscono le manifestazioni immediate e dirette della capacità contributiva, ossia la ricchezza in quanto esistente (ad esempio il patrimonio) ovvero il flusso di ricchezza che perviene ad un soggetto in un determinato periodo di tempo (ad esempio il reddito).

Le imposte indirette sono, invece, quelle che colpiscono le manifestazioni della capacità contributiva, ossia la ricchezza in quanto viene consumata o trasferita.

b) la distinzione tra imposte reali e imposte personali.

Le imposte reali sono quelle che colpiscono il soggetto passivo senza tenere conto delle proprie condizioni personali o familiari. Le imposte personali sono, invece, quelle che colpiscono il soggetto passivo tenendo conto delle sue condizioni socio-economiche e familiari.

c) la distinzione è tra imposte generali e imposte speciali.

Le imposte generali sono quelle che gravano sui redditi dei contribuenti, da qualunque fonte provengano, o che colpiscono tutti i redditi di una stessa categoria e in modo uguale. Le imposte speciali sono, invece, quelle che colpiscono singole tipologie di ricchezza ovvero gravano in maniera differenziata sulle categorie di ricchezze.

d) la distinzione tra imposte fisse e tra imposte proporzionali e progressive.

Le imposte fisse sono quelle che costituiscono un ammontare di tributo che è fissato dall'autorità pubblica, senza alcun riferimento al valore della materia imponibile. Le imposte proporzionali sono quelle che colpiscono la

base imponibile con aliquota fissa. Infine, sono imposte progressive quelle in cui l'imposta aumenta in misura più che proporzionale all'aumentare della materia imponibile.

- Le tasse.

La tassa è una prestazione pecuniaria dovuta dal singolo; trae origine da una controprestazione che lo Stato o l'ente locale effettua su richiesta del soggetto. Tale controprestazione è relativa alla erogazione di un servizio pubblico.

L'ordinamento tributario, tradizionalmente classifica le tasse in due categorie:

- a) le tasse amministrative che sono dovute per ottenere autorizzazioni, certificazioni o per l'emanazione di atti.
- b) le tasse giudiziarie che sono dovute dai privati sia per i giudizi civili, sia per i provvedimenti di volontaria giurisdizione, sia, infine, per l'attività di ufficio svolta dall'Autorità giudiziaria nell'esercizio della giurisdizione penale per la repressione dei reati.

- I contributi.

I contributi sono costituiti da un'entrata pubblica, di natura tributaria, che l'ente pubblico impositore realizza sotto forma di prelievo coattivo di ricchezza a carico di determinati soggetti per il fatto che questi ultimi traggono vantaggio diretto o indiretto da determinati servizi pubblici, anche senza che essi li abbiano richiesti.

L'obbligazione di pagamento nasce per effetto delle spese sostenute dall'ente pubblico nel realizzare un'attività o un servizio che soddisfa un interesse generale.

Nel contributo è ravvisabile il corrispettivo di un beneficio o vantaggio

divisibile, al quale il contributo stesso è proporzionato. I contributi possono essere:

- di miglitoria (o extra-red-diti), se il privato vede incrementare i suoi redditi a seguito di un'attività dello Stato o di un ente pubblico;
- di utenza, se scaturiscono da una spesa sostenuta dall'ente pubblico per una migliore utilizzazione delle opere realizzate.

2.1.3) Rassegna dei tributi propri (nel senso di attribuiti) degli enti sub-statali.

- IRAP: imposta regionale sulle attività produttive.

L'imposta regionale sulle attività produttive è stata istituita con il D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, emanato su delega contenuta nell'art. 3, commi 143, 144 e 147, della legge del 23 dicembre 1996, n. 662.

E' un'imposta sul valore aggiunto prodotto che colpisce la ricchezza (intesa come presupposto impositivo) allo stadio della sua produzione e non a quello della sua percezione (come le imposte sui redditi).

Il presupposto del tributo è individuato nello svolgimento, a carattere individuale, di un'attività autonomamente organizzata diretta a produrre o scambiare beni o a prestare servizi.

La giustificazione dell'imposta e la capacità contributiva che l'IRAP intende colpire è collegata al valore della produzione netta, come il valore aggiunto prodotto da un'impresa mediante l'utilizzo dei fattori produttivi (lavoro, capitale proprio e di terzi) al netto dei costi per l'acquisto dei beni e servizi impiegati nella produzione.

La struttura dell'imposta, in tal senso, pare prescindere dalla capacità contributiva del soggetto che la deve pagare; l'imposta è dovuta per la semplice esistenza di un valore aggiunto della produzione a cui può anche non corrispondere un effettivo incremento patrimoniale nei confronti del

soggetto passivo che tragga disponibilità monetaria occorrente per pagare l'imposta.

Con la sua introduzione sono stati soppressi i seguenti tributi:

- imposta locale sui redditi (ILOR);
- imposta comunale sull'esercizio di imprese arti e professioni (ICIAP);
- imposta sul patrimonio netto delle imprese;
- tassa di concessione governativa sulla partita IVA;
- contributo per il servizio sanitario nazionale (tassa salute);
- contributi per l'assicurazione obbligatoria contro la tubercolosi;
- contributi per l'assistenza di malattia ai pensionati;
- tassa di concessione comunale;

Dal 1° gennaio 2000 le Regioni possono disciplinare con legge le procedure applicative dell'IRAP, tra le quali le modalità di riscossione e di versamento dell'imposta. Il gettito IRAP è destinato quasi interamente a finanziare la spesa sanitaria regionale.

L'introduzione dell'IRAP ha costituito uno degli aspetti più innovativi ma anche più controversi dell'intera riforma fiscale. Quello che riesce difficile comprendere è come il semplice esercizio di un'attività organizzata possa di per sé essere assunto a indice di capacità contributiva in aggiunta agli indici attuali quali il reddito, il patrimonio, il consumo o le altre manifestazioni di potenzialità economica già alla base dei tributi vigenti.

I fattori che meritano di essere valutati sono, in particolar modo, il presupposto dell'imposta, l'equità e quindi la legittimità dell'imposta alla luce dei principi della nostra Costituzione.

Con riferimento al presupposto assunto a giustificazione del tributo è stato affermato nella relazione della Commissione Gallo⁵³ che: «dal punto di vista giuridico costituzionale, presupposto dell'IRAP sarebbe più puntualmente, l'esercizio di attività organizzate che si esprimono in sequenze di atti e di comportamenti coordinati e programmati al conseguimento di fini

⁵³ Commissione di studio per il decentramento fiscale.

unitari stabilmente perseguiti. Quando l'attività sia oggettivamente rilevabile e socialmente rilevante per l'attitudine a incidere in modo significativo nei rapporti intersoggettivi, l'organizzazione si risolve per il suo titolare, in disponibilità di beni e in prestazioni economicamente valutabili, corrispondenti alla potenzialità produttiva dell'organizzazione stessa. Sotto questo profilo, l'esercizio di attività organizzata può essere assunto a indice di capacità contributiva, distinto dal reddito, dal patrimonio, dal consumo e dalle altre manifestazioni di potenzialità economica già assunte a fondamento dei tributi vigenti nell'attuale sistema.

A differenza del reddito e del consumo, che hanno come riguardo ai risultati di attività economiche [...], l'attività si pone logicamente 'a monte' dei suoi esiti produttivi e rileva, pertanto, a prescindere dalla valutazione dei risultati. A differenza del patrimonio, che configura uno stock di beni o diritti staticamente considerati [...], l'attività si identifica con il processo produttivo in essere e, in ragione delle sue articolazioni organizzative, implica necessariamente 'poteri di comando' su beni e servizi economicamente valutabili [...] unica condizione indispensabile è la rilevanza economica, dunque la concreta remunerazione o l'astratta valutabilità in denaro, di tutte o di parte delle prestazioni e dei servizi coordinati nell'esercizio delle attività, sempreché non derivanti dall'esplicazione di altre e distinte attività organizzative, come tali, già soggette all'imposta>>.

Pertanto, in base a quanto asserito dalla Commissione di studio per il decentramento fiscale, la giustificazione economica e giuridica dell'IRAP risiederebbe nel fatto che l'unità produttiva tassata per il solo fatto di essere stata attivata dall'imprenditore o dal professionista, assume una capacità contributiva autonoma di natura reale.

Al contrario, è stata rilevata in dottrina⁵⁴ una incompatibilità della imposta con il principio di capacità contributiva contenuto nel 1° comma dell'articolo 53 della Costituzione, norma cardine del sistema tributario, in

⁵⁴ E. De Mita, "Fantasia e acrobazie", da Il Sole 24 ore del 15/10/97.

quanto quella colpita non può essere una capacità contributiva in sé, poiché è ben noto come, <<la capacità contributiva, è sempre capacità contributiva di qualcuno del quale deve esprimere l' idoneità a pagare tributi per la disponibilità di risorse monetarie che da un certo presupposto derivano>>.

Altri sostiene⁵⁵, invece, che il prelievo fiscale derivante dall'applicazione dell'IRAP è in realtà indipendente dalla ricchezza prodotta, visto che nella base imponibile figurano anche i costi per le retribuzioni e gli interessi passivi.

Il Ministero delle Finanze, riguardo all'incompatibilità dell'imposta con il principio della capacità contributiva, ha affermato che <<giuridicamente l'IRAP è un'imposta sul valore della produzione, in termini economici, invece, è un'imposta sul valore aggiunto, ovvero sul prodotto netto. La base imponibile sarebbe assimilabile ai consumi nazionali qualora si esentassero le spese per investimenti; l'IVA infatti esenta gli investimenti ed è un'imposta sui consumi finali. La base imponibile dell'IRAP è confrontabile con quella dell'Iva a meno della differenza tra spese per investimenti e spese per ammortamento e a meno di tutte le operazioni esenti o escluse dal campo di applicazione Iva. Quindi l'IRAP risulta, per definizione, un'imposta che tiene in massimo conto il principio della capacità contributiva>>⁵⁶.

L'incompatibilità dell'IRAP con l'articolo 53 si intreccia con un'altra questione di notevole rilevanza, ossia con il fatto che l'IRAP è un'imposta iniqua e ciò deriverebbe soprattutto dal fatto di essere ineducibile⁵⁷ nella determinazione della base imponibile delle imposte sui redditi⁵⁸.

Perciò sarebbe in contrasto con quanto disposto nel 2° comma dell'art.

⁵⁵ E. Nuzzo, "Il decentramento fiscale costretto a segnare il passo", da Il Sole 24 Ore.

⁵⁶ Documento trasmesso dal Ministero delle Finanze alla Commissione parlamentare dei Trenta incaricata di esaminare il provvedimento prima della definitiva approvazione, da Il Sole 24 ore del 3/12/97 p.23.

⁵⁷ "L'ineducibilità dell'IRAP" è motivata da ragioni di "semplicità amministrativa e di chiarezza nei rapporti tra Stato e Regioni": in particolare si rende necessaria per evitare che manovre sulle aliquote IRAP da parte delle Regioni influiscano sul gettito delle imposte sul reddito erariali.

⁵⁸ Si vedano ancora gli articoli di Nuzzo, De Mita, Galeotti Flori, Lupi e Falsitta in Italia Oggi del 18/04/97.

53, in base al quale <<*il sistema tributario è informato a criteri di progressività*>>.

In particolare è stato affermato⁵⁹ che <<l'ineducibilità dell'IRAP comporta che imprese, la cui gestione sia effettivamente in perdita (dovuta appunto alla componente negativa del reddito costituita dall'IRAP), paghino ugualmente l'IRPEF o l'IRPEG come se avessero prodotto un reddito e che imprese con gestione in utile vengano tassate con prelievo anche pari o superiore all'utile stesso; da ciò consegue una tassazione irrimediabilmente regressiva che va contro il principio dell'articolo 53, 2° comma della Costituzione>>.

A queste ulteriori critiche il Ministero delle Finanze ha affermato che <<il fatto che l'onere dell'imposta è sostenuta anche da imprese che non fanno profitti ma perdite è irrilevante, dato il riferimento al prodotto netto della base imponibile IRAP. D'altra parte si deve tener conto che i contributi sanitari a carico dei datori di lavoro, l'imposta sul patrimonio netto, l'ICIAP, le tasse di concessione comunale, la tassa di concessione governativa sulla partita Iva, che sono tutti prelievi aboliti il cui gettito è compensato con l'introduzione dell'IRAP, sono prelievi, comunque, dovuti anche se l'impresa è in perdita. La restrizione del concetto di capacità contributiva alla sola determinazione positiva del reddito d'impresa, è quantomeno rischiosa in quanto potrebbe mettere fuori causa un numero consistente di prelievi che sono indipendenti dalla formazione degli utili in bilancio>>.

Sono state sollevate ulteriori critiche con riferimento al presunto carattere discriminatorio dell'introduzione dell'IRAP, che aggraverebbe eccessivamente alcune imprese a favore di altre. In particolare, l'IRAP introduce un'aliquota unica e generalizzata (ad eccezione del settore agricolo e di quello bancario), anche a carico di coloro che non beneficiano dei vantaggi dell'abolizione dell'ILOR e dei contributi sanitari, senza aver

⁵⁹ Galeotti Flori, "L'IRAP inciampa anche sui costi dell'ineducibilità", da Il Sole 24 ore del 23/07/97.

considerato quella differenziazione (appunto di aliquote) da più parti giudicata necessaria e prevista dalla legge delega. In effetti, con l'introduzione dell'IRAP si registra, oltre all'abolizione dell'ILOR, anche la scomparsa di fatto di tutti i regimi di fiscalizzazione degli oneri sanitari, a eccezione di quello per il Mezzogiorno e per le aree depresse, a fronte del quale è riconosciuto un abbattimento dell'Irap.

Si è, altresì, dubitato della compatibilità dell'IRAP con l'articolo 33 della Direttiva CEE 17 maggio 1977, n. 388 (c.d. VI Direttiva IVA).

Secondo la Commissione tributaria provinciale di Cremona, che ha investito della questione la Corte di Giustizia della Comunità europea (Causa n. C- 475/03), l'IRAP avrebbe rappresentato una sorta di "Iva mascherata" e, come tale, si sarebbe posta in contrasto con il divieto, stabilito appunto dal citato articolo 33, di introdurre imposte sulla cifra d'affari ulteriori rispetto all'Iva medesima.

Tale rilievo è stato sostanzialmente condiviso dal servizio legale della Commissione della Comunità europea, la cui posizione (espressa in una corposa memoria depositata agli atti della causa), sebbene non vincolante per la decisione della controversia pareva destinata ad esercitare una notevole influenza.

Pur tuttavia, la Corte di Giustizia ha dichiarato l'imposta legittima in quanto « l'IVA si applica in modo generale alle operazioni aventi ad oggetto beni o servizi; è proporzionale al prezzo percepito dal soggetto passivo quale contropartita dei beni e servizi forniti; viene riscossa in ciascuna fase del procedimento di produzione e di distribuzione, compresa quella della vendita al minuto, a prescindere dal numero di operazioni effettuate in precedenza; gli importi pagati in occasione delle precedenti fasi del processo sono detratti dall'imposta dovuta, cosicché il tributo si applica, in ciascuna fase, solo al valore aggiunto della fase stessa, e in definitiva il peso dell'imposta va a carico del consumatore finale. Ogni confronto delle caratteristiche di un'imposta come l'IRAP con quelle dell'IVA deve essere

compiuto alla luce di tale obiettivo. Mentre l'IVA è riscossa in ciascuna fase al momento della commercializzazione e il suo importo è proporzionale al prezzo dei beni o servizi forniti, l'IRAP è invece un'imposta calcolata sul valore netto della produzione dell'impresa nel corso di un certo periodo. La sua base imponibile è infatti uguale alla differenza che risulta, in base al conto economico, tra il <<valore della produzione>> e i <<costi della produzione>>, come definiti dalla legislazione italiana. Essa comprende elementi come le variazioni delle rimanenze, gli ammortamenti e le svalutazioni, che non hanno un rapporto diretto con le forniture di beni o servizi in quanto tali.

L'IRAP non deve pertanto essere considerata proporzionale al prezzo dei beni o dei servizi forniti>>.

- IVA: imposta sul valore aggiunto.

L'imposta sul valore aggiunto colpisce solo il valore aggiunto di ogni fase della produzione, scambio di beni e servizi. La sua disciplina è quasi interamente contenuta nel Testo Unico, ossia il D.p.r 633/1972.

La disciplina IVA è, altresì, regolata a livello comunitario da dettagliate direttive (VI Direttiva del 1977 e seguenti), allo scopo di rendere omogenea l'imposizione indiretta in tutta l'Unione Europea.

Esistono tre condizioni che devono essere rispettate perché un'operazione sia assoggettata ad IVA:

- presupposto oggettivo, deve trattarsi di una cessione di beni o di una prestazione di servizi rientranti tra quelle previste dalla normativa;
- presupposto soggettivo, le operazioni di cui al punto precedente devono essere effettuate nell'esercizio di imprese o di attività di lavoro autonomo;
- presupposto territoriale, le operazioni devono essere effettuate all'interno dello Stato.

- Imposta regionale sulla benzina per autotrazione.

Il decreto legislativo n. 398/1990 adottato in base alla legge delega n. 158/1990 stabilisce la possibilità per le Regioni ordinarie di istituire, con legge, un'imposta regionale sulla benzina per autotrazione erogata dagli impianti esistenti sul proprio territorio. Sostanziali modifiche sono state apportate dalla legge n. 549/1995 in base alla quale l'imposta è versata alla Regione direttamente dal concessionario dell'impianto di distribuzione; la Regione stabilisce, con propria legge, i metodi e termini di versamenti e le sanzioni applicabili; possono svolgere atti di controllo e verifica; possono, inoltre, differenziare sul proprio territorio l'ammontare dell'imposta, in rapporto all'ubicazione dell'impianto ovvero in rapporto al numero dei cittadini residenti nel suo territorio.

- ICI: imposta comunale sugli immobili.

Il decreto legislativo n. 504/1992 ha delineato il nuovo sistema di finanza territoriale in particolar modo attraverso l'introduzione dell'ICI.

In precedenza veniva lasciato poco spazio all'autonomia dei Comuni in quanto le entrate dell'ICI andavano, in buona sostanza, a sostituire i trasferimenti erariali. L'introduzione della suddetta imposta suppliva, pertanto, la riduzione dei contributi statali, risultando, in buona parte, un'imposta aggiuntiva a carico dei cittadini e non sostitutiva di altre. Tutto ciò, ad ogni modo, ha costituito oramai parte della memoria storica di un'evoluzione normativa in quanto l'Imposta Comunale sugli Immobili rappresenta, il pilastro principale dell'autonomia finanziaria dei Comuni, visto che dalla stessa gli enti traggono circa la metà delle loro entrate autonome.

L'imposta è dovuta dalle persone fisiche e dalle società di ogni tipo, società ed enti equiparati esteri, gruppi europei di interesse economico che

risultano proprietari di immobili oggetto dell'imposta (fabbricati, terreni agricoli ed aree fabbricabili), o titolari sugli stessi di diritti reali di usufrutto, abitazione, uso, enfiteusi, superficie. È soggetto passivo il titolare del diritto di enfiteusi, di superficie, nonché il locatario dell'immobile concesso in locazione finanziaria. In ogni caso, non devono pagare l'ICI il nudo proprietario, il locatario, l'affittuario ed il comodatario.

- IRPEF: imposta sul reddito delle persone fisiche.

L'IRPEF è stata istituita con il decreto legislativo 15 dicembre 1997 n. 446, ed è entrata in vigore il 1 gennaio 1998.

E' un'imposta progressiva, ossia il prelievo cresce in modo più che proporzionale rispetto al reddito, ed è di carattere personale in quanto è dovuta, per i soggetti residenti sul territorio dello Stato, per tutti i redditi posseduti, anche se prodotti all'estero. L'imposta è determinata applicando un'aliquota, fissata dalla Regione in cui il contribuente ha la residenza, al reddito complessivo determinato ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, al netto degli oneri deducibili riconosciuti ai fini di quest'ultima ed è dovuta se per lo stesso anno risulta dovuta l'IRPEF.

Il D.Lgs. n. 360 del 28 settembre 1998, all'art. 1 ha introdotto, con effetto dal 1° gennaio 1999, un'imposta addizionale all'IRPEF per i Comuni. L'addizionale comunale è dovuta dai soggetti tenuti al pagamento dell'IRPEF e viene versata contestualmente all'imposta IRPEF, per i redditi di lavoro dipendente ed assimilati viene trattenuta dai sostituti d'imposta, al momento delle operazioni di conguaglio.

L'addizionale all'IRPEF, è stata istituita a decorrere da primo gennaio 1999 anche per le Province. Soggetti passivi del tributo sono i soggetti titolari di redditi da lavoro e assimilati sui quali è dovuta l'IRPEF. Sono soggetti attivi del tributo, invece, le Province e i Comuni nel quale il contribuente ha il domicilio fiscale.

L'aliquota è calcolata sul reddito lordo al netto degli oneri deducibili (quali ad esempio i contributi previdenziali e assistenziali, i contributi per addetti ai servizi domestici, le erogazioni liberali a favore di enti religiosi, l'assegno al coniuge) e sull'imposta dovuta si applicano le detrazioni e i crediti d'imposta dovuti (sono tali ad esempio le spese sanitarie, gli interessi su mutui, l'assicurazioni sulla vita o sugli infortuni, le spese di istruzione, le spese di ristrutturazione).

Con la legge finanziaria del 2005 l'IRPEF prende la denominazione di imposta sul reddito Ire.

- Tassa sulle concessioni regionali.

E' stata istituita dall'articolo 3 della legge n. 281/1970 e si applica agli atti ed ai provvedimenti adottati dalle Regioni nell'esercizio delle loro funzioni e quelli già di competenza dello Stato, assoggettati alle tasse sulle concessioni governative.

La tassa colpisce gli atti di competenza regionale e degli enti locali di esercizio delle funzioni delegate indicati in un'apposita tariffa approvata dal Presidente della Repubblica.

Le Regioni possono apportare aumenti, hanno la possibilità di non applicare tale tassa limitatamente ad alcune concessioni e, in base alla legge n. 158/1990 possono espletare tutte le attività di accertamento, liquidazione e riscossione.

- Tassa automobilistica regionale.

Tale tassa veniva regolamentata dalla legge n. 158/1990, successivamente il decreto legislativo n. 504/1992 ha riordinato la normativa in materia assegnando alle Regioni una serie di tributi autonomi.

Essa è dovuta dai proprietari dei veicoli iscritti nei pubblici registri e da

chi circola con ciclomotori.

- La tassa regionale per il diritto allo studio universitario.

La legge n. 549/1995 ha istituito la tassa regionale per il diritto allo studio universitario finalizzato all'incremento delle risorse finanziarie da destinare all'erogazione di borse di studio e di prestiti d'onore agli studenti universitari capaci, meritevoli e privi di mezzi. Il presupposto per il suo pagamento è l'immatricolazione e l'iscrizione ai corsi delle università statali e legalmente riconosciute, degli istituti superiori di grado universitario che rilasciano titoli di studio legalmente riconosciuti.

L'importo della tassa è determinato dalle Regioni entro i limiti disposti dalla legge istitutiva del tributo e, viene utilizzato per incrementare le disponibilità finanziarie delle Regioni.

- TARSU: tassa del servizio rifiuti solidi ed urbani.

La tassa rifiuti solidi e urbani istituita con il D.lgs n. 507/1993 è dovuta dalle persone fisiche, dalle società di ogni tipo, dagli enti pubblici e privati, dalle associazioni anche se non riconosciute, dai consorzi, dalle altre organizzazioni di persone o beni che esercitano sul territorio dello Stato le attività imprenditoriali, artistiche e professionali, da coloro che occupano o detengono i locali o le aree scoperte, con vincolo di solidarietà tra i componenti del nucleo familiare o tra coloro che usano in comune i locali o le aree stesse. Il Comune, quale Ente impositore, non è soggetto passivo del tributo per i locali e le aree adibiti ad uffici e servizi comunali.

- Tributo speciale per il conferimento dei rifiuti nelle discariche.

Il tributo speciale per il conferimento dei rifiuti nelle discariche è stato

istituito dall'articolo 3 della legge n. 549/1995 che detta gli elementi essenziali dello stesso, rinviando alla normativa regionale la disciplina degli aspetti secondari.

Il tributo è dovuto da chiunque esercita attività di discarica abusiva e da chiunque abbandona, scarica ed effettua deposito incontrollato di rifiuti.

Soggetto passivo dell'imposta è il gestore dell'impresa di stoccaggio definitivo con obbligo di rivalsa nei confronti di colui che effettua il conferimento.

Il tributo è dovuto alle Regioni; una quota del 10 % di esso spetta alle Province. Il 20 % del gettito derivante dall'applicazione del tributo, al netto della quota spettante alle Province, affluisce in un apposito fondo della Regione destinato a favorire la minore produzione di rifiuti, le attività di recupero di materie prime e di energia, con priorità per i soggetti che realizzano sistemi di smaltimento alternativi alle discariche, nonché a realizzare la bonifica dei suoli inquinati, ivi comprese le aree industriali dismesse, il recupero delle aree degradate per l'avvio ed il finanziamento delle agenzie regionali per l'ambiente e la istituzione e manutenzione delle aree naturali protette. L'impiego delle risorse è disposto dalla Regione, ma nell'ambito delle destinazioni sopra indicate, con propria deliberazione, ad eccezione di quelle derivanti dalla tassazione dei fanghi di risulta che sono destinate ad investimenti di tipo ambientale riferibili ai rifiuti del settore produttivo soggetto al predetto tributo.

2.1.4) I principi fondamentali in materia tributaria.

La riformulazione dell'intero Titolo V della Parte II della Costituzione appare importare profonde conseguenze non soltanto sul versante dell'ordinamento regionale e locale ma sull'intero impianto o sistema costituzionale.

Le modifiche introdotte rischiano, perciò, di implicare una rilettura

dell'intero testo costituzionale; il che induce immediatamente alcune relevantissime perplessità: prima fra tutte quella che attiene alla intangibilità ed ineludibilità (irrivocabilità) dei presupposti essenziali che si situano alla base dell'ordinamento costituzionale italiano e su cui, almeno in premessa, la legge cost. n. 3/2001 non intendeva assolutamente incidere.

Ciò vale anche per la materia oggetto del presente lavoro, in quanto è ovvia la stretta correlazione fra potere impositivo e garanzie del soggetto passivo del tributo, segnatamente avendo riguardo a quell'elemento fondamentale di tale assetto garantista rappresentato dal principio di capacità contributiva, dal principio di eguaglianza e dal principio solidarista.

E', dunque, quella concernente la eventuale collisione del nuovo impianto o modello di fiscalità locale con le basi originarie e costitutive dell'ordinamento costituzionale la questione che deve porsi come prioritaria; il che presuppone un fuggevole riferimento ai citati principi di garanzia.

- Il principio di eguaglianza.

Il principio di eguaglianza assume due profili: il primo di carattere formale e comporta che tutti i cittadini hanno pari dignità sociale e sono uguali davanti alla legge, senza distinzione di sesso, di razza, di lingua, di religione, di opinioni politiche, di condizioni personali e sociali.

Si tratta di un vincolo dettato per il legislatore ordinario affinché l'individuazione delle categorie di soggetti cui ciascuna norma è destinata deve avvenire con criteri che evitino di trattare situazioni omogenee in modo differenziato, ovvero situazioni disomogenee in modo eguale. In altri termini, a parità di condizioni deve corrispondere un trattamento eguale ed a condizioni diverse un trattamento differenziato.

Il controllo del rispetto del principio di eguaglianza è affidato alla Corte costituzionale, la quale può dichiarare l'illegittimità di una norma avente forza di legge quando ritenga irragionevole, contraddittoria o arbitraria una

differenziazione normativa di situazioni che, in realtà sono omogenee, ovvero un'assimilazione di trattamento nei confronti di situazioni che, in realtà, sono diverse.

Il secondo profilo del concetto di eguaglianza è di carattere sostanziale e impegna lo Stato a rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale, che, limitando di fatto la libertà e l'eguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese, anche e soprattutto con una adeguata politica fiscale.

Si tratta in questo caso di un programma per il legislatore ordinario, sollecitato ad assumere misure idonee ad attenuare le differenze di fatto, economiche e sociali, che discriminano le condizioni di vita dei singoli.

Tale principio implica che tutti coloro che risiedono nello Stato e quindi beneficiano dei suoi servizi, sono tenuti al pagamento delle imposte.

- Il principio di solidarietà.

Il principio di solidarietà è contemplato come fondamento dell'ordine costituzionale ed è legato al principio di autonomia finanziaria e all'equilibrio economico territoriale.

L'interesse relativo alla solidarietà si è fatto più vivo solo nel corso degli anni '90, sebbene il valore sia stato chiaramente positivizzato nell'art. 2 della Carta costituzionale del '48, quale principio fondamentale.

Il principio di solidarietà è stato rivalutato anche da parte della giurisprudenza costituzionale, in quanto, in precedenza, la Corte aveva assegnato al valore della solidarietà una valenza negativa, consistente <<nella idoneità a bilanciare, nell'ambito del giudizio di ragionevolezza, il peso di

soluzioni legislative che, altrimenti, con il solo riferimento al principio dell'eguaglianza formale, sarebbero apparse arbitrarie⁶⁰>>.

Con le pronunce giurisprudenziali che hanno preso avvio con la sentenza 307/1990 (c.d. "Corasaniti"), la Consulta ha richiamato, invece, il dovere di solidarietà quale momento di equilibrio tra l'autonomia individuale e l'intervento pubblico autoritario nel perseguimento dell'interesse generale.

Nel 1992 il Giudice delle leggi con la sentenza n. 75, proprio in merito alla legge-quadro sul volontariato, ha definito la solidarietà quale <<istanza dialettica volta al superamento del limite atomistico della libertà individuale, nel senso che tale libertà è una manifestazione che conduce il singolo sulla via della costruzione di rapporti sociali e di legami tra gli uomini, al di là dei vincoli derivanti dai doveri pubblici o da comandi dell'autorità>>.

Tali legami, del resto, come affermato dalla stessa giurisprudenza costituzionale nella successiva sentenza 519/1995, <<conducono la società civile ad attivare autonome risposte alle tensioni e agli squilibri propri delle società avanzate come testimoniano le organizzazioni di volontariato che hanno tratto la loro ragion d'essere, e la loro regola, dal valore costituzionale della solidarietà>>.

- Il principio della capacità contributiva e della progressività.

In materia tributaria, la Costituzione italiana è intervenuta sul piano sostanziale individuando il fondamento del dovere tributario che trova la sua espressione nell'art. 53 della Costituzione, in base al quale <<*Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività*>>.

Con tale affermazione si pone non solo il fondamento, ma anche il limite dell'attività di imposizione in base al quale non vi può essere imposizione senza capacità contributiva ed, ancora, non si può chiedere ad un

⁶⁰ Cfr. Corte costituzionale nn. 47/1969; 89/1970; 35/1981; 127/1983; 364/1988.

soggetto un concorso superiore a quello che sia consentito ragionevolmente dalla sua capacità contributiva.

Le prime analisi sull'articolo 53 della Costituzione ebbero, come conseguenza, un'interpretazione svalutativa del concetto di capacità contributiva, attribuendogli un carattere vago ed indeterminato. In dottrina i primi ad analizzare questo concetto, lo considerarono come una "scatola vuota" a cui il legislatore poteva attribuire la portata più varia a seconda delle scelte di politica fiscale che si mostravano più adeguate.

Prevalse, così, l'idea che l'articolo 53 fosse una norma programmatica; idea avvalorata anche da alcune sentenze della Corte di Cassazione⁶¹, nelle quali la stessa riteneva che le disposizioni dei primi due commi dell'articolo 53 della Costituzione erano programmatiche e quindi non di immediata applicazione e, che, pertanto, lasciavano al legislatore la possibilità di una successiva e più completa determinazione e specificazione di tale concetto.

La dottrina dominante⁶², oggi, è concorde nel ritenere l'art. 53 norma precettiva, definendo la capacità contributiva come <<l'idoneità economica dell'individuo a concorrere alle spese pubbliche>>, che si esprime attraverso indici economicamente valutabili, quali un patrimonio, un reddito, una spesa per consumi o investimenti; fenomeni, cioè, sempre suscettibili di valutazione economica.

L'interpretazione in tal senso del principio di cui all'articolo 53 è stata accolta pienamente anche dalla Corte costituzionale che, nella sentenza n. 45/1964, stabilisce che <<per capacità contributiva si deve intendere l'idoneità economica del contribuente a corrispondere la prestazione coattiva imposta>>.

Il primo comma dell'art. 53 Cost. pone un limite ben preciso al

⁶¹ Cfr Cass. 25 marzo 1954 n. 844, in Giust. trib., 1955.

⁶² Micheli, "Corso di diritto tributario", Torino 1974, evidenzia come, mentre al 1° comma dell'art. 53 si debba riconoscere la qualità di norma precettiva, al 2° comma, invece, si debba riconoscere semplicemente il valore di "direttiva per il legislatore". P. Stancati, "Il dovere tributario", in i Diritti costituzionali, volume II, a cura di Nania e Ridola, Giappichelli editore Torino pp. 816 e ss.

legislatore ordinario, il quale, prima di poter prevedere qualsiasi forma di prelievo tributario, avrà il compito di trovare dei fatti espressivi di ricchezza idonei a giustificarlo ⁶³.

L'articolo in questione, così come è stato rilevato in dottrina⁶⁴, va interpretato nel senso che non devono in nessun modo essere considerate imponibili le forme di ricchezza minime, in grado, cioè, di assicurare appena un'esistenza libera e dignitosa, proprio in considerazione dello spirito che impronta l'intera Costituzione e che rivela attenzione nel garantire in ogni aspetto il benessere e la dignità delle persone⁶⁵.

Le spese cui si riferisce l'articolo sono quelle sostenute dalla collettività organizzata nello Stato per offrire servizi indivisibili, destinati a tutti indistintamente, e per coprire il costo dei quali sarà necessario ricorrere all'imposizione fiscale ⁶⁶.

La capacità contributiva deve essere attuale ed effettiva; ciò significa, da un lato che non si può disporre dei prelievi con delle leggi successive alla manifestazione di un qualunque indice di ricchezza economica e dall'altro che il presupposto del prelievo tributario deve esprimere in modo certo la capacità a poter concorrere alla spesa pubblica.

Il primo comma dell'art. 53 Cost., si limita ad affermare, pertanto,

⁶³ Micheli, rileva in merito che: "Il legislatore, nella sua previsione generale, deve qualificare la prestazione coattiva riferendosi ad una situazione economicamente suscettibile di valutazione. Il possesso di un bene, un atto giuridico concernente quel bene, la percezione di un reddito e così via sono tutte circostanze che il legislatore può liberamente valutare, nell'attuazione di un dato indirizzo politico, per il conseguimento di certe finalità economiche, politiche e sociali".

⁶⁴ Giardina, "Le basi teoriche del principio della capacità contributiva", Milano, 1961, pag. 447; Manzoni, "Profili generali del contributo di miglioria", Torino 1970, pp. 193 e segg.

⁶⁵ Nel limitare il concorso alle spese pubbliche a quanti pongano in essere fatti che siano indici di capacità contributiva cioè economicamente valutabili svolge una funzione garantista.

⁶⁶ Fedele, "I principi costituzionali", pag. 464, individua, nell'art. 53 Cost. una <<definizione del fenomeno fiscale come ripartizione fra i consociati dei carichi pubblici, delle pubbliche spese (...) l'essenza della disciplina del fenomeno fiscale (...) è (...) la ricerca di soluzioni socialmente accettabili, operativamente funzionali, ma conformi a parametri di razionalità e generale equità nella fissazione dei criteri di ripartizione dei carichi pubblici>>.

l'esigenza di un rapporto, di una *proportio*⁶⁷ tra prelievo tributario e capacità contributiva, stabilendo in via generale uguaglianza di prelievo ed uguaglianza di capacità contributiva e, diversità di prelievo e diversità di capacità e, contemporaneamente viene precisato il modo in cui la *proportio* deve variare la misura del prelievo al variare della capacità contributiva dei singoli contribuenti.

Il 1° comma dell'articolo 53 si manifesta come espressione concreta del principio di uguaglianza dei cittadini ed anche di quello di solidarietà politica, economica e sociale⁶⁸.

Il 2° comma dell'articolo 53 nell'affermare che <<*il sistema tributario è informato a criteri di progressività*>> detta i criteri di valutazione e di determinazione della capacità contributiva destinata ad esprimere il concreto ammontare del prelievo tributario che deve gravare i vari soggetti comparativamente considerati. In base al criterio della progressività la parte del reddito che il cittadino deve versare cresce con l'aumento della capacità contributiva o meglio l'imposizione aumenta più che proporzionalmente man mano che la base imponibile aumenta.

Le finalità solidaristiche e soprattutto redistributive poste alla base dell'articolo 53 si rinvengono, essenzialmente, proprio nel riferimento alla progressività, in quanto il sistema tributario viene organizzato in modo da far gravare maggiormente il carico fiscale sulle quote di reddito più elevate.

E' bene rimarcare che, alla luce del disposto costituzionale, è il sistema nel suo insieme che deve essere improntato al parametro della progressività <<a prescindere dal fatto che ad imprimere la progressività sia questo o

⁶⁷Manzoni I., "Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano", Torino, Giappichelli 1965, pag. 182.

⁶⁸Micheli, "Corso di diritto tributario", Torino 1974, in tal senso rileva che <<L'art. 53, I comma, si manifesta non solo come espressione concreta del principio dell'uguaglianza dei sottoposti alla sovranità dello Stato davanti alla legge (art. 3 Cost), ma altresì del principio di solidarietà politica, economica e sociale (art. 2 Cost.). La prestazione coattiva tributaria, conseguente al dovere istituzionale 'di tutti' di concorrere alle spese per la stessa vita della collettività costituisce, infatti, un limite a taluni diritti di libertà dell'uomo, proprio in vista dell'attuazione di una solidarietà che si deve esprimere anche sul piano economico e quindi attuarsi come limite alla libertà del singolo ed alla sua integrità patrimoniale>>.

quell'altro tributo>>. Ciò in considerazione del fatto che, così come rilevano gli stessi lavori preparatori della Costituzione, non si può pretendere che ogni tributo sia progressivo, in quanto vi sono tributi che non sopportano di essere congegnati progressivamente⁶⁹.

- Il principio della riserva di legge e la potestà impositiva delle Regioni e degli enti sub-regionali.

Il nuovo testo dell'art. 119 attribuisce agli enti locali il potere di <<*stabilire ed applicare tributi propri, secondo i principi di coordinamento del sistema tributario*>>.

Tuttavia, l'interpretazione dell'articolo 119 non può ignorare l'articolo 23 della Costituzione, in base al quale <<*nessuna prestazione personale e patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge*>>.

Uno dei punti più problematici e dibattuti, concerne la possibilità di conciliare l'equiparazione di tutti gli enti territoriali, sotto il profilo dell'ampiezza dell'autonomia tributaria riconosciuta con la riserva di legge ex art. 23 Cost. in materia di "prestazioni patrimoniali imposte".

La garanzia che ruota attorno al presupposto costituzionale della riserva di legge deriva dall'antico principio, di stampo illuministico-liberale, che si suole riconnettere alla regola del "*no taxation without representation*". In tal senso l'introduzione di un tributo sarebbe subordinata al (e si porrebbe in più o meno netta correlazione col) consenso dei futuri contribuenti, da esprimere per il tramite di un organo rappresentativo, in modo tale che le leggi tributarie possano essere approvate nel rispetto di una determinata procedura che

⁶⁹ Scoca, Resoconti dell'Assemblea Costituente, pag. 4203: <<Naturalmente, non vogliamo dire- né lo potremmo- che tutte indistintamente le imposte debbono essere progressive, perché ben sappiamo come ciò sarebbe impossibile o scientemente errato; perché ben sappiamo che la progressione non si addice alle imposte dirette reali e può trovare solo inadeguata e indiretta applicazione nelle imposte sui consumi e nelle imposte indirette in generale. Resta, tuttavia, fermo che il sistema tributario nel complesso deve essere informato al principio della progressività>>.

consenta la rappresentanza di tutti i cittadini⁷⁰.

Va qui rimarcato che del principio del *consent* è traccia evidente sia nella Costituzione americana del 1787, sia nella Dichiarazione dei diritti dell'uomo e del cittadino del 1789 e che la centralità del presupposto in parola è espressa in maniera assai incisiva già nella riflessione politico-filosofica lockiana.

La riserva di legge prevista dalla nostra Costituzione che non è, peraltro, assoluta, bensì relativa, vuole garantire che vi sia una base legislativa sufficiente ad escludere qualsiasi margine di discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria⁷¹.

Il legislatore, infatti, è chiamato a disciplinare gli elementi essenziali che identificano la prestazione, ossia il presupposto, il soggetto passivo la

⁷⁰ G. Amato, "Normativa ministeriale in materia tributaria e art. 23 della Costituzione" (nota a Corte cost. 31 marzo 1963, n. 16), in Riv. dir. fin., 1965, II, pag. 334, che, proprio sulla base dell'art. 23 Cost., sosteneva che un regolamento dell'ente locale, in quanto deliberato dal relativo Consiglio, corrispondesse di più allo spirito della riserva di legge in materia tributaria, di un regolamento ministeriale.

Nello stesso senso anche A. Carinci, "I limiti della potestà regolamentare degli enti locali in materia tributaria al vaglio della Corte costituzionale" (nota a Corte cost. 9 aprile 1997, n. 111), in Riv. dir. trib., 1998, II, pp. 198 e ss.

⁷¹ V. Crisafulli, "Lezioni di diritto costituzionale", Verona, 1993, pag. 64 ss. sottolinea il diverso significato attribuibile ai concetti "riserva di legge" e "principio di legalità". <<La originaria funzione garantista dei diritti di libertà della riserva di legge affonda le sue origini nelle ideologie (e nei limiti) del liberalismo democratico ottocentesco, muovendo dal concetto 'politico' della legge, strumento di autogoverno della collettività e quindi supremo mezzo di tutela delle libertà, perché ogni limitazione stabilita con legge si tradurrebbe in una sorta di 'autolimitazione' indirettamente consentita dai soggetti interessati a mezzo dei loro 'rappresentanti'. Per questo aspetto l'istituto si accomuna al più generico 'principio di legalità', che inerisce essenzialmente alla struttura dello 'stato moderno' (come stato di diritto) ed è certamente accolto nel nostro vigente ordinamento, anche se non esplicitato in sede formalmente costituzionale. Con riguardo al secondo concetto, tuttavia, riserva di legge e principio di legalità si distinguono chiaramente: quel che esige il principio di legalità...è che l'esplicazione dell'autorità trovi il proprio fondamento positivo, oltre che il proprio limite negativo, in una previa norma...La riserva di legge esige, invece, molto di più, e cioè che la legge regoli essa stessa, in tutto o in parte...le materie che ne sono oggetto. L'uno è un limite al potere esecutivo, e più largamente ai pubblici poteri diversi dal potere legislativo; l'altra un vincolo di contenuto alla stessa legge formale...L'istituto della 'riserva di legge' si differenzia realmente, in pratica, dal principio di legalità, in quanto vi sia rigidità costituzionale garantita dal sindacato sulle leggi...Anche essendovi rigidità costituzionale garantita da controllo sulle leggi, riserve 'relative' e principio di legalità tendono a identificarsi, ove quest'ultimo debba essere inteso in senso sostanziale>>>.

base imponibile con l'aliquota⁷² e le sanzioni.

La dottrina si è soffermata ad analizzare il meccanismo che consentirebbe l'ingresso ad una fonte di diritto secondaria, laddove, chiaramente, la Costituzione ponesse una riserva di legge.

Secondo parte della dottrina⁷³ i regolamenti in materia tributaria, previamente autorizzati dal legislatore, dovrebbero limitarsi a dare semplice attuazione alla disciplina posta dalla legge.

Secondo parte prevalente della dottrina⁷⁴, invece, poiché la previsione legislativa non deve contenere l'intera disciplina del tributo, ma solo i suoi elementi essenziali, ossia quelli idonei a identificare il tributo, la struttura dello stesso potrà essere integrata da un atto normativo secondario (regolamento) emanato dall'amministrazione, ente impositore, Stato o ente locale.

Richiamando l'orientamento dottrinale prevalente si deve peraltro precisare che, sebbene i regolamenti abbiano la possibilità di integrare la legislazione tributaria, essi, comunque, rimangono legati a questa da un vincolo di conformità e subordinazione.

L'esigenza garantista sottesa all'articolo 23 è tuttora presente, ma essendo rimasta invariata la prima parte della Costituzione, si pone il problema poco sopra evocato della rilettura complessiva del dettato costituzionale e nella specie dell'art. 23, tenendo conto, della previsione dell'art. 114 in base alla quale lo Stato e gli altri enti territoriali sono posti sullo stesso piano; nonché dell'art. 119 in base al quale gli enti stessi al pari dello Stato hanno potere di normazione in materia fiscale (in quanto possono "stabilire" tributi propri).

A tale riguardo, va detto che la disposizione, contenuta nel 4° comma

⁷² La Corte Costituzionale si è espressa più di una volta in tal senso, in Giur. Cost. 45-47/1957; 36-670/1959; 51-705/1960; 129-1763/1969.

⁷³ Berliri, "Appunti sul fondamento e il contenuto dell'art. 23 della Costituzione" in Studi per A.P. Giannini, Milano, 1961, pp. 171 ss.

⁷⁴ Fedele, "Commentario alla Costituzione", Zanichelli, Bologna 1978, pag. 124.

dell'art. 119 Cost., ribadendo quanto già anticipato nei commi 1° e 2° dello stesso articolo – e conformemente a quanto già disposto dall'art. 114 Cost. – pone sullo stesso piano Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni.

A ben vedere, però, la posizione di equiordinazione tra soggetti istituzionali, oltre ad essere circoscritta dal principio del coordinamento, pare venir, almeno in parte, contraddetta proprio dalla riserva di legge in materia di prestazioni imposte contenuta nell'art. 23 Cost., la quale, riservando la potestà impositiva ai soli soggetti titolari di potestà legislativa, obbliga a distinguere la posizione delle Regioni da quella degli altri enti locali.

In dottrina molti ritengono che, vista l'equiparazione delle fonti di potestà legislativa statale e regionale, la riserva di legge in materia tributaria comprenderebbe ora anche la legge regionale. <<Le Regioni sarebbero libere di istituire i tributi che vogliono perché la riserva di legge statale non esiste più>>⁷⁵. Allo stesso modo c'è chi ritiene che <<la legge regionale, che stabilisce i tributi propri, in qualche modo soddisfa e rientra nella riserva di legge dell'articolo 23>>⁷⁶. Altra dottrina sostiene che il principio di legalità stabilito nell'articolo 23 dovrebbe ora considerarsi anche esteso alla legge regionale, <<in considerazione della attribuzione ad essa della legislazione esclusiva in tema di tributi regionali e locali e alla sua equiordinazione con la legge statale e, così come sussiste, una riserva di legge statale per i tributi statali ai sensi dell'articolo 23, deve perciò sussistere, ai sensi dello stesso articolo e dell'articolo 117, 4° comma, una riserva di legge regionale per i

⁷⁵ V. Caianiello, in sede di audizione tenutasi davanti alla Commissione I affari costituzionali del Senato, il 24 ottobre 2001, 3° resoconto stenografico della seduta pag. 21. Lo stesso afferma inoltre che <<per quanto riguarda i tributi dei Comuni, invece, esiste ancora, per fortuna, l'articolo 23, che pone la riserva di legge in materia tributaria>>. Ed afferma ancora che <<una conquista di tutti questi anni era stata proprio quella riserva di legge; secondo l'interpretazione della Corte costituzionale, può ben essere demandato ad atto amministrativo o a legislazioni regionali il compito di disciplinare nel dettaglio i tributi, ma l'ideazione del tributo spetta allo Stato. Invece, adesso non è più così; nelle materie di competenza potremo riavere una 'valanga' di tributi locali istituiti con leggi regionali>>.

⁷⁶ Elia, in sede di audizione tenutasi davanti alla Commissione I affari costituzionali del Senato, il 23 ottobre 2001, 1° resoconto stenografico alla seduta, pag 5.

tributi regionali e per quelli locali>> ⁷⁷.

La novella costituzionale, tuttavia, ha determinato anche un ampliamento dell'autonomia impositiva delle Province e dei Comuni, nel senso che, la potestà normativa sub-legislativa non è più solo di tipo tecnico-attuativo, bensì l'ente locale potrà introdurre proprie categorie di tributi, purché ciò avvenga nel rispetto dei principi e dei criteri statuiti con legge dello Stato rivolti a garantire il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario.

Il mancato riferimento, nell'ambito del 4° comma dell'art. 117, alla potestà normativa degli enti locali minori non significa che gli stessi non godano di autonomia normativa tributaria, la potestà legislativa regionale è, infatti, estesa alla materia dei tributi locali e l'autonomia normativa degli enti locali vedrà la sua concretizzazione nell'emanazione di atti normativi aventi carattere secondario (regolamenti) nel rispetto del principio della riserva di legge regionale.

Ciò significa che l'autonomia tributaria delle Regioni si ricollega alla potestà legislativa loro attribuita in via primaria, mentre per gli enti locali essa deve essere inquadrata all'interno di quella regionale e, solo per quanto attiene al rispetto dei principi fondamentali, di quella statale.

Sembra, dunque, essersi abbandonato il modello fondato sulla unicità del sistema tributario e di finanza pubblica, per un modello fondato su una pluralità di livelli tra loro armonizzati e coordinati. In questa nuova dimensione, la legge dello Stato avrebbe perso l'originale competenza generale e non sarebbe più in grado di porsi come elemento unificante del sistema complessivo. In altre parole, la legge regionale e la legge statale sarebbero dotate di competenza generale, incontrerebbero gli stessi limiti e vincoli, quali il rispetto della Costituzione, dell'ordinamento comunitario e degli obblighi internazionali.

⁷⁷ F. Gallo, "Prime osservazioni sul nuovo articolo 119 della Costituzione", in *Rassegna tributaria* n. 2 del 2002, pag. 588.

In virtù del carattere residuale della competenza legislativa regionale, c'è chi afferma in dottrina, che è ipotizzabile che la legge regionale <<non solo sia abilitata a definire alcune condizioni per l'esercizio dell'autonomia tributaria a livello locale, ma diventi essa stessa la fonte normativa, al pari della legge statale, dell'istituzione di nuovi tributi locali>>⁷⁸. Ciò in quanto, i Comuni, le Province e le Città metropolitane - nonostante il riconoscimento, ai sensi dell'art 119, al pari delle Regioni, del potere di stabilire tributi ed entrate proprie - hanno un'autonomia impositiva che si può esplicitare solo in ambito regolamentare, o meglio, all'interno degli spazi previsti dalla legislazione regionale e statale⁷⁹.

L'art 23, riservando la potestà impositiva ai soli soggetti titolari di potestà legislativa, obbliga, dunque, a distinguere, in base a quanto disposto dall'articolo 117 in merito alla potestà legislativa la posizione delle Regioni da quella degli altri enti locali.

Tuttavia, negando la possibilità ad un ente sub-regionale, quale rappresentante degli abitanti del rispettivo territorio, di introdurre un tributo locale, si rischierebbe di trasformare la riserva di legge in uno strumento per affermare la supremazia in materia tributaria dello Stato e delle Regioni sulle Province e sui Comuni, facendo venir meno, così, il riparto delle competenze tra enti territoriali oggetto delle disposizioni costituzionali specifiche⁸⁰.

La riserva di legge regionale, in quanto relativa, non è di stretto dettaglio e, pertanto, non dovrebbe estendersi fino alla determinazione analitica dei singoli elementi strutturali dei tributi locali, come sino ad ora è stato con riferimento alla previsione di riserva di legge per i tributi locali. La regolamentazione dell'ente minore contribuirà a circoscrivere e specificare,

⁷⁸ L. Antonini, "La prospettiva del federalismo fiscale alla luce del nuovo art. 119 della Costituzione", in www.federalismi.it.

⁷⁹ F. Gallo, "Prime osservazioni sul nuovo art. 119 Cost.", in *Rassegna tributaria*, II, 2002, pag. 585.

⁸⁰ In tal senso, anche se con il riferimento esclusivamente alla supremazia statale, S. Bartholini, "Il principio di legalità dei tributi in materia di imposte", Padova, Cedam, 1957, pag. 121.

estrapolandoli dalla materia indicata dalla Regione, gli elementi essenziali del tributo da istituire⁸¹.

La legge regionale si presenta, perciò, come base legislativa su cui l'ente minore fonderà il suo potere di imposizione e che, in quanto espressione materiale della riserva di legge relativa di cui all'art. 23, delimita l'ambito entro il quale la potestà normativa tributaria degli enti locali, nel territorio della Regione, può esplicarsi.

Il tributo locale, stante il coordinamento degli artt. 117, 119 e 23 della Costituzione, è quindi il risultato di una potestà legislativa "esclusiva", ma non "assoluta", della Regione (art. 117, 4° comma) in quanto se da un lato essa fissa l'ambito di autonomia entro il quale l'ente locale può agire normativamente, dall'altro, nello stabilire questo limite, si ispira ai principi fondamentali stabiliti con legge dello Stato.

Il nuovo sistema costituzionale prefigurerebbe, dunque, in modo sostanzialmente innovativo rispetto al passato, "un sistema tributario duale", che vede da una parte il sistema tributario dello Stato e delle Regioni, qualificato come "primario" in forza della capacità dei due enti di soddisfare la riserva di legge relativa di cui all'art. 23 Cost.⁸², e dall'altro il sistema tributario "secondario" degli enti locali, che si iscrive a sua volta all'interno di quello regionale⁸³.

Il problema, tuttavia, resta quello di configurare l'intervento regolamentare degli enti locali in ambito impositivo come espressivo di una vera e propria potestà normativa riservata e garantita, ovvero come soltanto eventuale e perciò assorbibile in sede legislativa (statale o regionale a seconda dei casi). E' ovvio che tale questione rimanda alla ridefinizione del

⁸¹ In questo senso, F. Gallo, "Riforma fiscale delle Regioni e degli Enti locali", pag. 91.

⁸² In ordine a questo aspetto cfr. Corte costituzionale sentt. n. 180/1996; n. 269/1997 e n. 435/2001. In dottrina a favore della riserva di legge regionale in materia tributaria, B. Caravita, "La Costituzione dopo la riforma del Titolo V", Torino, 2002, pp.139 ss.; "L. Antonini, La prospettiva del federalismo fiscale alla luce del nuovo art. 119 della Costituzione", in www.federalismi.it.

⁸³ F. Gallo, "Prime osservazioni sul nuovo art. 119 Cost.", in *Rassegna tributaria*, II, 2002 pp. 588 ss.

principio di legalità alla luce della riforma del Titolo V della Costituzione e, in particolare, alla stregua dell'ampliamento dell'autonomia normativa degli enti locali. Va, in ogni caso, rimarcato il fatto che l'art. 119, 2° comma, allorché pone sullo stesso piano le regioni e gli enti locali pare consentire quanto meno una nuova raffigurazione del principio in questione, nel senso della necessità e imprescindibilità della intermediazione normativa dell'ente locale, quanto meno ai fini della disciplina dei tributi propri; e ciò, pur residuando alla fonte legislativa (statale e regionale) un ulteriore e altrettanto garantito spazio di normazione.

Ma, in assenza di una legge statale di coordinamento - come ampiamente affermato nel corso del presente lavoro - si potrebbe favorire la creazione di diversi sistemi tributari, che colpirebbero più volte il contribuente, con l'effetto di aumentare la pressione fiscale⁸⁴ e, le Regioni, non potendo colpire le basi imponibili già gravate da tributi statali, andrebbero ad individuare nuovi presupposti impositivi⁸⁵.

Una soluzione a tale problema si potrebbe ritrovare nel combinato disposto degli articoli 117, 3° comma, - che attribuendo alle Regioni la competenza concorrente in materia di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, comunque, rimanda alla competenza statale la definizione dei principi fondamentali della materia- e 119, 2° comma, Cost.- che dispone che le Regioni stabiliscono e applicano i tributi propri, oltre che in armonia con la Costituzione anche secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario.

Lo Stato, dunque, dovrà fissare i principi ai quali le Regioni dovranno attenersi nella predisposizione della disciplina di loro competenza.

Il problema della compatibilità del potere impositivo riconosciuto agli

⁸⁴ “Il federalismo fiscale nel nuovo art 119 della Costituzione”, Presidenza del Consiglio dei Ministri, ‘Prime note sulle modalità di attuazione dell’articolo 119 della Costituzione:le riflessioni della dottrina’ di Zaira Stancati pag 77.

⁸⁵ G. Pitruzzella, “Problemi e pericoli del federalismo fiscale in Italia”, in *Le Regioni*, n.5/2002, pp. 984 e ss.

enti autonomi con l'art. 23 Cost. è stato affrontato, più volte, anche dalla Corte costituzionale con riferimento alle leggi regionali. In un primo momento, la dottrina ha interpretato in modo molto restrittivo la riserva di legge in materia tributaria, ossia come la riserva di legge statale. La potestà legislativa regionale in materia tributaria, di contro, veniva considerata, come una <<una specie di potestà attuativa nei confronti della legislazione tributaria dello Stato>>⁸⁶.

Il Giudice delle Leggi, pur riconoscendo alle Regioni potestà normativa in materia tributaria, ha sempre ritenuto che spettasse alle leggi statali <<la precedenza sull'intervento regionale>> giacché, diversamente, <<non potrebbero delimitarsi gli spazi operativi delle Regioni medesime, non essendo in tal campo utilizzabili i criteri applicativi dell'art. 117 Cost.⁸⁷>>.

La Corte con la sentenza n. 37/2004 ha precisato che, <<stante la riserva di legge che copre tutto l'ambito delle prestazioni patrimoniali imposte (art. 23 Cost.), 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 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 ciò deriva – stante la mancanza della disciplina statale di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario – l'impossibilità di legiferare (per le Regioni) e di regolamentare (per gli enti locali) in materia tributaria se non

⁸⁶ T. Martines e A. Ruggeri, "Lineamenti di diritto regionale", Milano, 1997, pag. 366. In senso sostanzialmente conforme L. Paladin, "Diritto regionale", Padova, 1997, pp. 245 ss. al quale si rinvia per una chiara ricostruzione delle diverse tesi dottrinarie sull'argomento.

⁸⁷ Cfr. Corte cost. sentenze nn. 271-272/1986, 204/1987, 214/1987, 156/1990, 294/1990 e 295/1993.

nei limiti stabiliti e attribuiti dalle disposizioni delle leggi statali che hanno istituito le figure tributarie attualmente in vigore. Pertanto, si deve ritenere spettante al legislatore statale la potestà di dettare norme modificative anche nel dettaglio, della disciplina dei tributi locali esistenti>>.

La giurisprudenza costante della Consulta⁸⁸ ha adottato, dunque, il criterio della prevalenza del principio di competenza sulla riserva di legge dell'art. 23 Cost., in quanto altrimenti si escluderebbe la potestà regionale in materia tributaria, riconosciuta da altre norme costituzionali.

Tale teoria si fonda sull'esistenza, accanto all'ordinamento statale, degli ordinamenti regionali, provinciali e comunali, visti come collegati o derivati, ma nello stesso tempo autonomi. Partendo da questo presupposto l'attribuzione di una materia ad un determinato ordinamento dovrebbe implicare anche la possibilità di disciplinarla con fonti proprie, esaurendosi la riserva di legge nel momento stesso della previsione costituzionale.

La Consulta⁸⁹ considera l'autonomia tributaria degli enti sub-regionali subordinata all'art. 23 Cost., precisando che <<l'ambito in cui potrà esplicarsi la loro potestà in materia tributaria è "sempre necessariamente delimitato in forza [...] della riserva di legge" e che la disciplina di grado primario dei tributi locali debba necessariamente essere contenuta nelle leggi statali o regionali>>.

Il Giudice delle leggi pare comunque contraddirsi nell'affermare in un primo momento che i tributi propri devono essere "frutto di [...] autonoma potestà impositiva, e quindi possono essere disciplinati dalle leggi regionali o dai regolamenti locali, nel rispetto solo di principi di coordinamento", mentre poi sostiene la necessità di una disciplina a livello legislativo "quanto meno per gli aspetti fondamentali dell'imposizione".

⁸⁸ L'argomentazione compare per la prima volta nella sentenza 64/1965, pubbl. in *Giurisprudenza costituzionale*, 1965, pag. 788, successivamente richiamata dalle sentenze nn. 148/1979, 180/1996 e 435/2001, pubblicate rispettivamente in *Giurisprudenza costituzionale*, 1979, pag. 145; 1996, pag. 1664; 2001, pag. 4053.

⁸⁹ Cfr. la sentenza n.37/2004 (punto 5 in diritto), della Corte costituzionale.

2.2) 3° Comma: “La legge dello Stato istituisce un fondo perequativo, senza vincoli di destinazione, per i territori con minore capacità fiscale per abitante”.

Uno dei problemi più delicati connessi all’attuazione del federalismo fiscale riguarda la previsione di meccanismi perequativi che consentono di erogare servizi di livello omogeneo su tutto il territorio nazionale al fine di superare l’esistenza di forti differenze territoriali.

Nel vigore del precedente Titolo V l’unico strumento, propriamente perequativo, considerato era la previsione di contributi speciali assegnati per legge dallo Stato a singole Regioni per provvedere a scopi determinati e, particolarmente, per valorizzare il Mezzogiorno e le Isole.

L’idea di istituire un fondo che potesse essere utilizzato per compensare la diversa capacità di assumere risorse tributarie delle varie Regioni si ebbe nel 1997⁹⁰ quando venne ridotte l’entità dei trasferimenti statali alle Regioni, che rappresentavano l’unica fonte di finanziamento, e vennero aumentate le entrate proprie, attribuendo alle stesse una quota dell’accisa sulla benzina e i proventi dell’imposta regionale sulla benzina per autotrazione.

Si istituì, così, un fondo perequativo che doveva ridurre eventuali squilibri derivanti dalla possibile insufficienza del gettito dei tributi rispetto all’entità dei trasferimenti dello Stato che venivano soppressi.

Tale meccanismo viene ora riconosciuto a livello costituzionale nell’articolo 119, al 3° comma, e costituisce uno strumento di finanziamento necessario ed ordinario dal momento che concorre (con le risorse autonomamente acquisite) a finanziare “integralmente le funzioni pubbliche” attribuite alle Regioni e agli enti locali.

⁹⁰ Il fondo istituito nel 1997 venne successivamente sostituito dal Fondo di compensazione interregionale alimentato con le eccedenze derivanti dal gettito dell’IRAP. Un nuovo meccanismo (il Fondo perequativo nazionale) è stato istituito dal D.lgs n.56/2000 in seguito ad un’ulteriore riduzione dei trasferimenti erariali e all’istituzione della compartecipazione regionale all’IVA.

Diventa il principale strumento che dovrebbe compensare eventuali squilibri fra le entrate tributarie delle Regioni e consentire a tali enti di erogare i servizi di loro competenza a livelli uniformi su tutto il territorio nazionale rispettando gli stessi standard nella prestazioni.

Il modello di perequazione previsto dal nuovo art. 119 Cost. è differente da quello previsto nel vecchio testo. Infatti mentre il previgente testo proponeva un modello di perequazione legato ai “bisogni”, con l’entrata in vigore della legge n. 3/2001 viene disciplinato un modello basato sulla perequazione delle “capacità fiscali”.

Ciò sembra dovuto al fatto che il nuovo fondo perequativo non è più alimentato dalle compartecipazioni, come avveniva prima, ma da altre risorse tratte dalla fiscalità generale⁹¹.

Le risorse che affluiranno nel fondo dovranno essere utilizzate dai territori con minore capacità fiscale per abitante o meglio in quei territori caratterizzati da un minor gettito fiscale e quindi con una minore disponibilità di risorse utilizzabili per lo svolgimento delle loro funzioni.

Lo Stato, con il concorso delle Regioni e degli altri enti locali, deve determinare i criteri per la definizione e l’attribuzione del fondo perequativo da ripartire in modo tale da garantire il normale esercizio delle funzioni attribuite agli enti territoriali.

La norma costituzionale, tuttavia, si limita a prevederne unicamente l’esistenza, specificando che si tratta di un fondo senza vincoli di destinazione e rinviando alla legge statale ogni ulteriore definizione⁹². Nulla è

⁹¹ Si veda P. Giarda, “Le regole del federalismo fiscale nell’art. 119 Cost.: un economista di fronte alla nuova Costituzione”, pag. 1437; A. Brancasi, “L’autonomia finanziaria degli enti territoriali: note esegetiche sul nuovo art. 119 Cost.”, pag. 69; F. Gallo, “Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione”, pag. 602; P. D’Alessandro, “Federalismo e questione fiscale”, 1994, n. 11-12, pp. 966 ss.

⁹² In merito alla perequazione l’art. 119 Cost. non ricorda in nulla l’art. 62 del progetto di riforma della Costituzione, elaborato dalla Commissione parlamentare per le riforme costituzionali nel corso della XIII legislatura. L’articolo 62, infatti, molto più simile nei contenuti all’art. 107 della Legge Fondamentale tedesca, oltre ad indicare le fonti di finanziamento della perequazione e a stabilire che le somme da esso destinate devono consentire lo svolgimento delle funzioni «ad un livello di adeguatezza medio ed in

detto sulle fonti di finanziamento del fondo, né sui parametri che devono essere adottati in sede di ripartizione⁹³, con evidente innalzamento del livello discrezionalità del legislatore ordinario.

Difficile anche comprendere perché il fondo rientri tra le fonti di finanziamento ordinarie degli enti autonomi, tenuto conto che la perequazione non è destinata a tutti i soggetti ma solo ai <<territori con minore capacità fiscale>>.

L'opinione prevalente in dottrina⁹⁴, in merito alla finalità del fondo, è che esso non sia destinato ad eliminare il differenziale tra le diverse capacità per abitante dei territori presi in considerazione, e quindi a consentire un'eguaglianza nelle condizioni di partenza fra gli enti, ma soltanto a ridurre le differenze tra i medesimi.

Tutto ciò in quanto il 2° comma dell'art. 119 Cost. nell'attribuire le compartecipazioni alle singole Regioni, in relazione al gettito prodotto nei loro territori, determina delle differenze di ricchezza tra di esse. Quindi, se a norma del 3° comma dell'art. 119 Cost., lo scopo del fondo perequativo fosse quello di eliminare le differenze di entrata tra le varie Regioni, causate dalla loro capacità fiscale, non avrebbe senso la previsione del 2° comma dell'art. 119 Cost., poiché è inconcepibile che il legislatore abbia previsto nello stesso articolo due commi in contraddizione tra loro. La lettura del 2° e 3° comma appena menzionati legittima, quindi, la propensione ad una riduzione e non ad una eliminazione delle differenze dei gettiti prodotti dalla disomogeneità

condizioni di massima efficienza ed economicità>>, prevedeva che la distribuzione del fondo deve aver luogo <<secondo parametri uniformi ed oggettivamente determinabili>>.

⁹³ La Legge Fondamentale della Repubblica Federale Tedesca offre, a questo riguardo, una soluzione più precisa laddove fissa precisi parametri quantitativi – seppure attenuati in altre disposizioni della stessa Legge – per le formule di perequazione da utilizzare nel governare i trasferimenti interregionali di risorse.

⁹⁴ Afferma Giarda “Le regole del federalismo fiscale nell’articolo 119 della Costituzione: un economista di fronte alla nuova Costituzione”:<<La perequazione (nella tradizione dei paesi che fanno riferimento a tale espressione per esempio Germania, Canada, Australia) non si pone come obiettivo quello di eliminare le differenze, ma solo quello di ridurle. Nel caso italiano, la lettura combinata del nuovo testo del 2° e 3° comma dell’articolo 119 porta al convincimento, che il Costituente abbia inteso conservare, almeno in parte, le differenze nei gettiti pro-capite prodotti dalla diversità delle basi imponibili dei tributi regionali>>.

delle basi imponibili dei tributi regionali⁹⁵.

La circostanza che l'art. 119 Cost. specifichi che tale fondo è senza vincolo di destinazione ha destato motivo di critica in ordine alla insufficiente trasparenza in ragione delle diverse possibili modalità di destinazione del fondo⁹⁶.

Una parte della dottrina pone l'assenza del vincolo di destinazione come una conseguenza necessaria dei criteri di perequazione fissati dal 2° comma del nuovo art. 119 della Costituzione. In pratica venendo meno il riferimento ai bisogni, cessa di sussistere la ragione di imporre vincoli di destinazione sulle quote del fondo perequativo assegnate alle Regioni più povere. I vincoli di destinazione infatti sono propri di finanziamenti statali assegnati sulla base dei bisogni⁹⁷.

Relativamente alla modalità di ripartizione delle risorse l'articolo 119 non specifica se si tratta di fondo le cui risorse vengono distribuite in modo verticale richiedendo, così, l'impegno dello Stato centrale a sostegno delle autonomie economicamente più depresse con le proprie risorse, oppure orizzontale secondo la creazione di un modello di solidarietà interregionale.

Il fatto che la materia della perequazione sia stata affidata alla legislazione esclusiva dello Stato porterebbe a ritenere che l'opzione del legislatore costituzionale sia ricaduta su un modello perequativo verticale.

La perequazione verticale implicherebbe la ripartizione di risorse di fonte erariale, mentre il modello di perequazione orizzontale utilizzerebbe direttamente le risorse provenienti dalle amministrazioni territoriali più ricche. A tal proposito la netta separazione operata dall'art. 119 Cost., tra le risorse ordinarie, i tributi propri e le compartecipazioni da un lato, e le

⁹⁵ La stessa opinione viene espressa da P. Giarda, "Le regole del federalismo fiscale nell'art. 119 Cost.: un economista di fronte alla nuova Costituzione", pag. 1438.

⁹⁶ A. D'Auro, Il federalismo fiscale dopo l'approvazione referendaria del testo della legge costituzionale concernente modifiche al Titolo V della parte II della Costituzione, pag. 1016.

⁹⁷ P. Giarda, "Le regole del federalismo fiscale nell'art. 119 Cost.: un economista di fronte alla nuova Costituzione", pag. 1446.

erogazioni a carico del fondo dall'altro, ha fatto ritenere che lo stesso articolo abbia previsto uno schema di perequazione verticale, da realizzarsi con trasferimenti di origine erariale⁹⁸.

2.3) 4° Comma: “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”

Il 4° comma dispone una clausola di autosufficienza delle risorse in base alla quale a ciascun ente deve essere consentito finanziare integralmente le funzioni pubbliche attribuite attraverso il gettito derivante dai tributi e dalla entrate proprie, dalla compartecipazione al gettito di tributi erariali riferibili al loro territorio e dai contributi senza vincolo di destinazione derivanti dal fondo perequativo.

Nell'interpretare tale disposto è stato rilevato come all'espressione “consentono ... alle Regioni” si debba attribuire un significato diverso a seconda che essa sia riferita alle Regioni nel loro complesso oppure a ciascuna Regione⁹⁹.

La prima ipotesi richiede che sia il sistema fiscale nel suo complesso a dover ricevere finanziamenti adeguati a coprire i costi di produzione e di attivazione delle funzioni. Se interpretato in questo senso, il 4° comma si pone come una garanzia affinché il trasferimento delle funzioni avvenga senza guadagni per lo Stato e senza aumenti di spesa.

In base alla seconda possibilità invece, l'insieme dei tributi propri, compartecipazioni e fondo perequativo deve finanziare integralmente i livelli

⁹⁸ P. Giarda, “Le regole del federalismo fiscale nell’art. 119 Cost.: un economista di fronte alla nuova Costituzione”, pag. 1446. D. De Grazia, “L’autonomia finanziaria degli enti territoriali nel nuovo titolo V della Costituzione”, pag. 284; A. Brancasi, “L’autonomia finanziaria degli enti territoriali: note esegetiche sul nuovo art. 119 della Costituzione”, pag. 70.

⁹⁹ Si veda F. Pica, S. Stamatì, “La finanza delle regioni deboli nel Titolo V della Costituzione italiana”, pp. 10 ss.; P. Giarda, “Le regole del federalismo fiscale nell’art. 119 Cost.: un economista di fronte alla nuova Costituzione”, pag. 1441.

delle singole Regioni. Si instaurerebbe così un sistema di finanziamento identico a quello previsto dal vecchio testo dell'art. 119 Cost., e cioè fondato su una perequazione per bisogni. Ma poiché precedentemente si è affermato che il nuovo art. 119 Cost. ha introdotto un modello di perequazione fondato sulle capacità fiscali, allora si deve ritenere che l'espressione "consentono alle Regioni" debba essere riferita alle Regioni nel loro complesso¹⁰⁰.

Il termine "spese per funzioni normali riconosciute" si riferisce a livelli di spesa in qualche modo standardizzati, se pur riferiti alle specificità del territorio regionale. Le spese necessarie per l'esercizio di funzioni per le quali sono stati determinati i livelli essenziali da parte dello Stato sono comprese nei livelli di spesa riconosciuti a ciascun territorio e il tutto è indistintamente finanziato per ciascun territorio regionale nei termini in precedenza specificati.

Livelli superiori o inferiori possono essere conseguiti in virtù dell'autonomia di spesa e dovranno essere finanziati adeguando, in virtù dell'autonomia di entrata, le aliquote effettive dei tributi propri.

2.4) 5° Comma: *“Per promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale, per rimuovere gli squilibri economici e sociali ... lo Stato destina risorse aggiuntive ed effettua interventi speciali in favore di determinati Comuni, Province, Città Metropolitane e Regioni”.*

Accanto alle risorse disciplinate dei commi precedenti vengono disciplinate dal 5° comma dell'art. 119 risorse diverse e ulteriori rispetto alle entrate ordinarie, che possono essere distribuite dallo Stato sotto forma di meri stanziamenti addizionali rispetto a programmi regionali e locali (le <<risorse aggiuntive>>) ovvero di programmi di intervento (<<iniziative

¹⁰⁰ P. Giarda, "Le regole del federalismo fiscale nell'art. 119 Cost.: un economista di fronte alla nuova Costituzione", pag. 1441. In tal senso anche F. Gallo, "Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione", pag. 603.

speciali>>), a favore di determinati Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni.

Tali fonti di entrate, destinate a provvedere a funzioni differenti da quelle a cui sono addette le normali fonti di finanziamento, rispondono all'esigenza di finanziare materie nelle quali l'autonomia degli enti locali è limitata dalla presenza di interessi la cui tutela è compito dello Stato quali la promozione dello sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale, la rimozione degli squilibri economici e sociali, per favorire l'esercizio dei diritti della persona, per provvedere a scopi diversi dal normale esercizio delle funzioni ad essi attribuite.

Le risorse aggiuntive sono istituite a sostegno dei territori che presentano particolari situazioni di bisogno, per rimuovere le differenze strutturali e di crescita e per creare, anche in questi territori, le condizioni minime necessarie a consentire l'effettivo esercizio dei diritti dei cittadini.

Sono risorse economiche e finanziarie che vanno ad aggiungersi e non a sostituirsi a quelle normalmente attribuite agli enti locali.

Le "risorse aggiuntive" rappresentano l'unica forma di trasferimento vincolato che il testo costituzionale sembra voler mantenere nel nuovo modello di finanziamento degli enti decentrati.

A differenza delle risorse aggiuntive, aventi natura finanziaria, gli "interventi speciali" sembrano non essere vincolati dall'erogazione di somme di denaro, ma riguardano, invece, attività, quali l'erogazione di beni e servizi¹⁰¹, volte a rimuovere tutti gli ostacoli e, a garantire "l'effettivo esercizio dei diritti della persona".

Una parte considerevole di questi interventi è destinata a rendere maggiormente accessibili e qualitativamente migliori i servizi collettivi erogati su tutti i territori.

La Corte costituzionale con la sentenza n. 16/2004 ha precisato che <<

¹⁰¹ G. Della Cananea, "L'articolo 119 della Costituzione", in Commentario della Costituzione, Utet 2004.

gli interventi speciali, previsti dall'articolo 119 5° comma, non solo debbono essere aggiuntivi rispetto al finanziamento integrale (articolo 119, 4° comma) delle funzioni spettanti ai Comuni e 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>>.

Lo Stato interviene per le finalità del 5° comma in funzione di valutazioni legate ai bisogni, attraverso interventi mirati in funzione di specifiche esigenze di determinati territori, prescindendo dalle potenzialità di gettito o di reddito dei territori. Tali fonti, dunque, non sono il risultato di una formula di perequazione delle capacità fiscali ma esprimono l'interesse dello Stato nelle attività di spesa e nei servizi erogati dalle Regioni¹⁰².

2.5) 6° Comma: “I Comuni, le Province, le Città Metropolitane e le Regioni hanno un proprio patrimonio attribuito secondo i principi generali determinati dalla legge dello Stato. Possono ricorrere all’indebitamento solo per finanziare spese di investimento.”

L'ultimo comma dell'articolo 119 prevede l'attribuzione a Comuni, Province, Città metropolitane e alle Regioni di un proprio patrimonio ossia di un complesso di beni che appartengono agli enti stessi, attribuito secondo i principi generali determinati dalla legge dello Stato e, non più come avveniva nel previgente articolo 119 sulla base della legge dello Stato.

Inoltre, gli enti locali possono ricorrere all'indebitamento, ma solo “per spese di investimento¹⁰³”. Solo in tale caso lo Stato può avere dei disavanzi.

¹⁰² P. Giarda, “Le regole del federalismo fiscale nell'articolo 119: un economista di fronte alla nuova Costituzione”, in *Le Regioni*, n. 6/2001, pag. 1444.

¹⁰³ Con la sentenza n. 425/2004 la Corte cost. precisa che «la nozione di spese di investimento adottata appare estensiva rispetto ad un significato strettamente contabile, che faccia riferimento solo ad erogazioni di denaro pubblico cui faccia riscontro l'acquisizione

Tale limite troverebbe la sua ragione d'essere da un lato nel ricordo delle conseguenze scaturite dal ricorso all'indebitamento da parte delle Regioni negli anni '70 e '80 che ha determinato buchi evidentissimi nei bilanci regionali, ma anche nella necessità di assicurare il rispetto dei parametri di convergenza europei¹⁰⁴.

L'adesione all'UE ha comportato l'assunzione dell'obbligo di rispettare i vincoli sui disavanzi e sul debito imposto dal Trattato. A tal riguardo è stato adottato il Patto di stabilità interno che, al fine di coniugare l'accresciuta autonomia finanziaria delle Regioni e degli enti locali con il rispetto dei vincoli internazionali, intende corresponsabilizzare le Regioni nel processo dei bilanci pubblici. In particolare sono stati imposti obiettivi di riduzione dei saldi di bilancio regionali e quindi riduzione del debito.

E' quindi esclusa la possibilità per le Regioni di contrarre mutui per finanziare spese correnti. I limiti all'indebitamento delle Regioni sono attualmente fissati dalla legge ordinaria in relazione al gettito delle entrate proprie e dei trasferimenti ordinari.

2.6) I livelli essenziali delle prestazioni e la solidarietà sociale nelle previsioni fiscali.

La competenza statale prevista dall'art. 117, 2° comma, lett. m) Cost.,

di un nuovo corrispondente valore al patrimonio dell'ente che effettua la spesa: comprende infatti ad esempio i trasferimenti in conto capitale destinati alla realizzazione degli investimenti di altri enti pubblici, o gli interventi contenuti in programmi generali relativi a piani urbanistici dichiarati di preminente interesse regionale aventi finalità pubblica volti al recupero e alla valorizzazione del territorio. Parimenti la nozione di indebitamento è ispirata ai criteri adottati in sede europea ai fini del controllo dei disavanzi pubblici; si tratta, in definitiva, di tutte le entrate che non possono essere portate a scampo del disavanzo calcolato ai fini del rispetto dei parametri comunitari. Ciò posto, è chiaro come non si possa ammettere che ogni ente, e così ogni Regione, faccia in proprio le scelte di concretizzazione delle nozioni di indebitamento e di investimento ai fini predetti. Trattandosi di far valere un vincolo di carattere generale, che deve valere in modo uniforme per tutti gli enti, solo lo Stato può legittimamente provvedere a tali scelte>>.

¹⁰⁴ R. Arrigoni, "Autonomia finanziaria e nuovo patto federale fra Stato e Regioni", in *Rivista amministrativa della Repubblica italiana*, 2000, pp.761 e ss.

vale a dire nella materia¹⁰⁵ avente ad oggetto la <<*determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale*>>, costituisce una delle clausole di maggiore interesse introdotte dalla riforma costituzionale del 2001 in quanto rappresenta un argine al grado di differenziazione che l'articolazione della potestà legislativa potrebbe comportare nell'ambito dei diritti costituzionali.

La finalità di tale disposizione costituzionale è stata individuata, in dottrina¹⁰⁶, nella circostanza che <<il rafforzamento dell'autonomismo non pregiudichi la parità dei diritti dei cittadini, nel rispetto, prima ancora di quella unitaria, dell'esigenza universalistica ed egalitaria >> e, quindi, <<nella volontà di impedire che la pur legittima valorizzazione delle diversità territoriali comporti il rischio di un pregiudizio del principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost., che affida alla Repubblica un programma di intervento attivo e positivo al fine di assicurare le condizioni essenziali o minime perché ogni cittadino abbia pari chances di libertà>>¹⁰⁷.

La stessa Corte Costituzionale con la sentenza n. 88/2003, chiarisce l'essenzialità dello strumento legislativo statale affermando che <<l'inserimento nel 2° comma dell'art. 117 del nuovo titolo V della Costituzione, fra le materie di legislazione esclusiva dello Stato, della determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni, attribuisce al legislatore statale un fondamentale strumento per garantire il mantenimento di una adeguata uniformità di trattamento sul piano dei diritti di tutti i soggetti, pur in un sistema caratterizzato da un livello di autonomia regionale e locale

¹⁰⁵ La definizione costituzionale dei livelli essenziali delle prestazioni come 'materia' è stata contestata dalla Corte Costituzionale che, nella sentenza n. 282/2002, ha chiarito come essi costituiscano, piuttosto, <<una competenza del legislatore statale idonea a investire tutte le materie, rispetto alle quali il legislatore stesso deve poter porre le norme necessarie per assicurare a tutti, sull'intero territorio nazionale, il godimento di prestazioni garantite, senza che la Legislazione regionale possa limitarle o condizionarle>>.

¹⁰⁶ Così M. Luciani, I diritti costituzionali tra Stato e Regioni (a proposito dell' art. 117, comma 2, lett m) della costituzione), in *Politica del diritto*, XXXIII, n. 3, 2002, pp. 345 ss.

¹⁰⁷ Baldassarre, "Diritti sociali", in *Enciclopedia Giuridica Treccani*, XI, 1989, pag. 11.

decisamente accresciuto. La conseguente forte incidenza sull'esercizio delle funzioni nelle materie assegnate alle competenze legislative ed amministrative delle Regioni e delle Province Autonome impone evidentemente che queste scelte, almeno nelle linee generali, siano operate dallo Stato con legge, che dovrà inoltre determinare adeguate procedure e precisi atti formali per procedere alle specificazioni ed articolazioni ulteriori che si rendano necessarie nei vari settori>>.

La nozione di livello essenziale delle prestazioni affonda le radici nei meccanismi di gestione e finanziamento disciplinati dalla legislazione ordinaria degli anni '90 in materia sanitaria e, in particolare, nella legge 833/1978 istitutiva del Servizio Sanitario Nazionale, che all'art. 3, 2° comma, <<attribuiva alla legge statale, in sede di approvazione del piano sanitario nazionale, il compito di fissare i livelli delle prestazioni sanitarie che devono essere, comunque, garantite a tutti i cittadini>>.

Successivamente, il d.lgs. n. 502/1992, ne ha fatto un utilizzo prevalentemente in ambito finanziario, disponendo che <<l'individuazione dei livelli essenziali e uniformi di assistenza assicurati dal Servizio sanitario nazionale, per il periodo di validità del Piano sanitario nazionale, è effettuata contestualmente all'individuazione delle risorse finanziarie destinate al Servizio sanitario nazionale, nel rispetto delle compatibilità finanziarie definite per l'intero sistema di finanza pubblica nel Documento di programmazione economico finanziaria>>.

Il decreto legislativo n. 229/99 ha aggiunto a tale concetto la qualità della "essenzialità". Recita infatti l'art. 1, 2° comma: <<il Servizio sanitario nazionale assicura, attraverso risorse pubbliche e in coerenza con i principi e gli obiettivi indicati dagli articoli 1 e 2 della legge n. 833/1978, i livelli essenziali e uniformi di assistenza definiti dal Piano sanitario nazionale nel rispetto dei principi della dignità della persona umana, del bisogno di salute, dell'equità nell'accesso all'assistenza, della qualità delle cure e della loro

appropriatezza riguardo alle specifiche esigenze, nonché dell'economicità nell'impiego delle risorse>>>.

Il concetto di livello essenziale, ora riconosciuto nella nostra Costituzione, non si limita più all'ambito tipico dell'assistenza sanitaria, ma acquista una connotazione più generica essendo ora riferiti a tutti i diritti civili e sociali. Si tratta di una previsione posta, evidentemente, a garanzia dell'effettiva tutela dei diritti sociali e del principio di uguaglianza sostanziale tra gli individui, tesa cioè a impedire che la nuova autonomia riconosciuta alle Regioni si traduca in forti disuguaglianze territoriali nelle prestazioni sociali.

E' essenzialmente a questa norma che è destinato il compito di realizzare un equilibrio tra le ragioni dell'autonomia e quelle dell'unità, tra le esigenze della differenziazione e quelle dell'uniformità, nell'ambito di quelle materie in cui le competenze legislative e amministrative finalizzate all'attuazione del diritto sociale sono decentrate verso Regioni ed enti locali

I livelli essenziali rappresentano degli standard, vale a dire delle regole tecniche, che individuano la protezione del diritto da garantire affinché il contenuto essenziale del diritto non venga meno.

L'attribuzione allo Stato della determinazione dei livelli essenziali dei diritti civili e sociali genera una serie di conseguenze in termini di riparto di competenze tra Stato, Regioni ed enti locali. Infatti, mentre la determinazione dei livelli essenziali viene effettuata a livello centrale, mediante una legge, eventualmente integrata da un atto amministrativo come un d.p.c.m., ferma restando l'esigenza della legge che stabilisca i parametri dell'azione normativa del governo, spetta alle autonomie territoriali provvedere ad attuarli mediante concreta gestione ed erogazione dei servizi a essi correlati¹⁰⁸.

¹⁰⁸ La dottrina sottolinea come molte disposizioni del Titolo V dispongano una disgiunzione tra determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni da un lato ed erogazione delle prestazioni ed organizzazione dei relativi servizi dall'altro. In questo senso, infatti, andrebbero letti l'art. 118 Cost. e la possibilità, ad esso conseguente, del

.Le Regioni dovranno concretamente garantire l'effettiva erogazione delle prestazioni in modo unitario sul territorio nazionale al fine di salvaguardare l'unità del sistema. Più in generale, le stesse, con l'accordo dell'8/08/2001 stipulato nella sede della Conferenza permanente per i rapporti tra Stato, Regioni e Province autonome, si sono impegnate ad adottare tutte le iniziative possibili per la corretta ed efficiente gestione del servizio, al fine di contenere le spese nell'ambito delle risorse disponibili e per mantenere l'erogazione delle prestazioni.

La locuzione di cui alla lett. m) lascia aperti alcuni problemi interpretativi di rilievo non solo per quanto riguarda la dimensione dei livelli essenziali (oltre la loro garanzia e il finanziamento), ma anche per ciò che concerne l'individuazione dei diritti e delle relative prestazioni.

I livelli da garantire sono definiti 'essenziali'¹⁰⁹ in quanto il livello delle prestazioni da dover raggiungere dovrebbe considerarsi soddisfacente riguardo a obiettivi di benessere e di equità. Tuttavia la determinazione dei livelli essenziali avendo ad oggetto un "interesse" collegato all'attuazione di valori costituzionali irrinunciabili della Repubblica, di cui le Regioni sono alla luce del nuovo art. 114 elementi costitutivi, significa che le Regioni non sono terze rispetto a questo interesse, e il dovere di cooperare alla realizzazione dello stesso è rafforzato dalla partecipazione ai processi che ne definiscono la fisionomia concreta. Pertanto la nozione di essenzialità non può che essere valutata in relazione anche alle compatibilità finanziarie complessive.

La clausola di autosufficienza disciplinata dal 4° comma dell'art. 119

conferimento di un servizio allo Stato quando si dimostri la necessità di 'assicurarne l'esercizio unitario'; l'art. 119, 5° comma, che può logicamente prevedere contributi statali speciali a favore di enti territoriali autonomi finalizzati 'a favorire l'effettivo esercizio dei diritti della persona' solo col presupposto che le prestazioni vengono erogate dagli enti autonomi; l'art. 120 Cost. che prevede l'intervento sostitutivo del Governo ove lo richieda la 'tutela' dei livelli essenziali dei diritti, con ciò implicitamente riconoscendo che in assenza di intervento sostitutivo straordinario la tutela spetta agli enti territoriali.

¹⁰⁹ Non come 'livelli minimi' di prestazioni ossia livelli che il sistema pubblico riesce a garantire a fronte di una dotazione vincolata di risorse

intende consentire alle Regioni di finanziare integralmente le funzioni loro attribuite, di conseguenza, laddove le funzioni riguardino prestazioni relative ai diritti civili e sociali, le risorse devono essere adeguate a garantire a tutti i cittadini i livelli essenziali stabiliti dallo Stato.

In altri termini la compartecipazione ai tributi erariali e la perequazione devono operare a valle della determinazione dei livelli essenziali, e, certamente, non potranno essere realizzate in modo da non rendere possibile l'esercizio delle funzioni assegnate alla competenza esclusiva dello Stato e che attengono alle garanzie di uguaglianza e degli inderogabili doveri di solidarietà¹¹⁰.

A fronte di una eccessiva differenziazione delle condizioni di base tra i vari territori, affinché possano essere rispettate le condizioni poste dalla lett. m) dell'art. 117, le politiche di bilancio degli enti devono poter realizzare una gestione efficiente ed economica; se il livello complessivo viene fissato ad un valore molto elevato, allora le risorse da assegnare alle Regioni dovranno essere elevate e ciò determinerà la costruzione di un sistema di federalismo fiscale con poca autonomia.

2.7) Le problematiche connesse all'attuazione dell'art. 119 Cost.

A più di quindici anni dall'avvio del processo riformatore che ha interessato il nostro Paese si può dire che la finanza regionale e locale non ha ancora raggiunto una propria stabilità.

Dagli anni '90 ad oggi si sono compiuti molti passi in avanti e si sono succedute diverse riforme che hanno sicuramente ridisegnato il sistema istituzionale, tuttavia il processo di trasformazione si è arrestato e l'auspicato completamento dell'ordinamento in senso autonomista non è stato portato a termine.

¹¹⁰ P. De Ioanna, "Diritti di cittadinanza e federalismo possibile. Una prima analisi ricostruttiva," dattiloscritto, 2002, pag. 11.

Il nuovo Titolo V, nonostante la innegabile novità e rilevanza di alcuni suoi principi, presenta diversi passaggi problematici, alcuni lasciati indefiniti e altri che si prestano a controverse soluzioni.

Le disposizioni contenute nell'articolo 119 richiedono una laboriosa attività di attuazione. E' pur vero che il problema dell'attuazione ha riguardato tutte le norme disciplinate dal nuovo del Titolo V, tuttavia nessuno dei principi del federalismo fiscale (responsabilità finanziaria degli enti territoriali, sufficienza e autonomia nel reperimento delle risorse, perequazione e solidarietà) ha trovato finora sostanziale e compiuta attuazione.

La maggiore difficoltà incontrata dagli anni '90 ad oggi è stata proprio quella di assicurare una distribuzione delle risorse tale che gli enti territoriali potessero far fronte alle nuove competenze loro attribuite¹¹¹.

All'accrescimento dei poteri e delle responsabilità di Regioni, Comuni e Province non ha corrisposto un equivalente incremento delle risorse finanziarie. La loro quantità e qualità è uno dei fattori più importanti in quanto determina la capacità di un sistema economico di soddisfare i bisogni della popolazione. L'ammontare delle risorse occorrenti per finanziare il complesso delle funzioni attribuite agli enti territoriali sarà funzione del livello quantitativo e qualitativo dei servizi offerti al cittadino.

La disposizione costituzionale non indica la qualità e la quantità delle risorse necessarie per prevedere prestazioni uniformi e garantite su tutto il territorio nazionale (sanità, istruzione, assistenza, etc.); piuttosto, si limita a rappresentare un quadro di riferimento che potrà essere riempito dalla legislazione ordinaria.

Sono stati emanati provvedimenti normativi e attuativi che, però, non sempre hanno costituito dei veri e propri passi in avanti dal punto di vista

¹¹¹ Seri problemi sono sorti a causa delle profonde differenze che il nostro Paese presenta, soprattutto dal punto di vista dei redditi, tra Nord e Sud. La diversità nei gettiti degli enti faceva sì che non tutti riuscissero a coprire le spese che le nuove funzioni apportavano.

operativo.

In particolare, nel giugno 2002 l'Accordo Interistituzionale Governo - Regioni - enti locali (Conferenza Unificata) ha definito i principi generali che avrebbero dovuto ispirare l'azione comune dei vari soggetti per trovare una soluzione condivisa di applicazione della riforma e sancito il reciproco impegno a delimitare i rispettivi ambiti di competenza, sulla base del dettato costituzionale, in modo da non lasciare margini di incertezza.

Sempre nel 2002 è apparso il Disegno di legge costituzionale Bossi n. 1187, che intendeva rimettere in discussione lo stesso art. 117, attribuendo competenza legislativa esclusiva alle Regioni in tema di sanità, istruzione e polizia locale, con lo scopo di ampliare ulteriormente il ruolo delle autonomie.

La Finanziaria 2003 introduce il blocco delle addizionali regionali e locali (Irap e Irpef) e alcune misure di razionalizzazione della spesa sanitaria, in attesa della legge quadro sul federalismo fiscale e di altre regole sul finanziamento regionale. La legge in questione prevede anche la convocazione della Conferenza Unificata e l'avvio dei lavori dell'Alta Commissione sul federalismo.

Nel 2003 veniva presentato il disegno di legge costituzionale d'iniziativa del Governo (n. 2544), recante "Modifiche alla Parte II della Costituzione", com'è notissimo rigettato in sede referendaria, nel quale non soltanto veniva confermata l'idea di "devolution" già ipotizzata dal ddlc precedente, ma veniva prevista l'introduzione di una grande novità nel sistema parlamentare: il Senato federale (una Camera delle Regioni da porre a fianco della Camera dei deputati nazionale).

L'unico provvedimento attuativo della legge costituzionale n. 3/2001 è rappresentato, in buona sostanza, dalla legge n. 131/2003, nota come legge La Loggia, contenente le disposizioni necessarie per l'adeguamento concreto dell'ordinamento della Repubblica alle nuove norme costituzionali. Tuttavia la legge in questione non si è occupata espressamente delle questioni legate

all'art. 119 Cost. (fatta salva la delega al Governo di prevedere una disciplina per interventi straordinari a favore degli enti territoriali e del funzionamento del fondo perequativo); questioni demandate, però, già in precedenza ad un'apposita commissione di studio istituita nel 2002 con il compito di indicare al Governo, sulla base di un accordo sui meccanismi strutturali del federalismo fiscale da raggiungersi in sede di Conferenza unificata tra Stato, una serie di misure mediante le quali consentire agli enti locali il raggiungimento di tale obiettivo.

La Finanziaria 2004 ha previsto misure di stampo sostanzialmente centralistico, ponendosi in antitesi con le norme costituzionali in materia e limitando ulteriormente l'autonomia di entrata e di spesa degli enti locali e delle Regioni mediante l'introduzione di numerose disposizioni quali i vincoli all'organizzazione del personale, le disposizioni sulla sanità, i tagli ai trasferimenti agli enti locali, alcune decisioni sui tributi regionali e il congelamento dell'autonomia impositiva attraverso la proroga del blocco delle addizionali regionali e locali, che sono state sentite dalle Regioni come un'invasione nelle loro competenze.

La Finanziaria 2005, impostata sulla base di due principi chiave la stabilità dei conti e una minore invasività dello Stato nell'economia e nella vita dei cittadini, si propone di mutare il contesto, ossia le regole in cui gli operatori interagiscono; migliorare dove è necessario il processo di integrazione europea; curare il capitale umano per l'innovazione e le infrastrutture materiali e immateriali; riformare il modello di sviluppo e ridurre una pervasività dello Stato che fa i conti con una spesa pubblica e un debito pubblico ancora troppo elevati.

In ultimo la manovra finanziaria per il 2006 che ha proposto un nuovo, aspro conflitto tra Stato, Regioni e enti locali. In particolare, l'ennesima riformulazione del patto di stabilità interno ha riaffermato e rafforzato i tetti sulla spesa corrente, e non sui saldi come sarebbe rispettoso dell'autonomia finanziaria di Regioni e Comuni.

2.8) Le proposte di attuazione del federalismo fiscale:

Alcune proposte di attuazione del nuovo modello di finanza pubblica sono state effettuate dall'associazione Svimez, dal gruppo Astrid e dal Prof. Giarda.

a) negli studi SVIMEZ

La Svimez¹¹² ha realizzato una proposta legislativa (A.S. 2130), presentata dai senatori Mancino e altri, recante “Modifica al decreto legislativo 18 febbraio 2000, n. 56 e di attuazione dell'articolo 119 della Costituzione”, comunicata alla Presidenza del Senato il 20 marzo 2003.

Il disegno di legge parte dalla considerazione che il sistema fiscale federale deve tener conto del fatto che le diverse aree del Paese sono caratterizzate da profonde differenze strutturali e, pertanto, <<una equilibrata distribuzione delle risorse è la condizione reale della coesione sociale e dunque dell'unità del Paese, più della definizione, per quanto sofisticata, dei modelli istituzionali e del riparto di competenze >>.

La proposta legislativa in commento è incentrata sulla correzione del D.Lgs. 56/2000 e su una ipotesi di attuazione dell'art. 119 della Costituzione ispirate ad una particolare attenzione verso il Mezzogiorno e, più in generale, verso le aree economicamente più deboli del Paese.

In particolare, il ddl precisa che i principi cui la legge è ispirata sono la “perequazione, la solidarietà e il riequilibrio a favore del Mezzogiorno e delle

¹¹² La Svimez è l'associazione per lo sviluppo dell'industria nel Mezzogiorno che affronta lo studio delle condizioni economiche del Mezzogiorno al fine di proporre concreti programmi di azione e di opere intesi a creare e sviluppare le attività industriali più rispondenti alle esigenze accertate. L'attività si sviluppa su due linee fondamentali: la prima, costituita dall'analisi sistematica e articolata della struttura e dell'evoluzione dell'economia del Mezzogiorno e dello stato di attuazione delle politiche di sviluppo; la seconda, è costituita dalla realizzazione di iniziative di ricerca sui vari aspetti del problema meridionale, finalizzate sia ad esigenze conoscitive ed analitiche sia alla definizione di elementi e criteri utili ai fini dell'orientamento degli interventi di politica economica regionale e nazionale.

altre aree economicamente sfavorite”.

Nel disegnare il meccanismo di funzionamento concreto del modello di federalismo fiscale, il progetto stabilisce prima di tutto a livello centrale i c.d. “standard” riferibili al normale esercizio delle funzioni attribuite alle Regioni. Tali standard servono allo scopo di determinare l’ammontare di risorse di cui ciascuna Regione necessita per finanziare integralmente le proprie esigenze di spesa. La loro esatta determinazione è affidata ad un calcolo complesso basato su taluni indici significativi, come la popolazione di ciascuna Regione, ed altri indicatori economico-sociali.

Successivamente tali standard sono raffrontati con il fabbisogno finanziario di ciascuna Regione, sulla base del quale sono determinate le tariffe base applicate per la partecipazione dei cittadini alla spesa sanitaria.

La differenza tra le tariffe ed il fabbisogno determinato ai sensi dell’art. 4, è il c.d. fabbisogno netto, alla cui copertura sono destinati i tributi propri (art. 6), la compartecipazione ai tributi erariali (art. 7), ed il fondo perequativo (art. 8).

L’art. 7 in particolare, in ossequio al principio solidaristico, introduce una rilevante innovazione. Atteso che la quota di fabbisogno che residua oltre la copertura a mezzo tariffe e tributi propri viene coperta attraverso la compartecipazione al gettito IVA, viene previsto che tale compartecipazione si rapporti al gettito IVA riferibile alla Regione economicamente più forte (la Lombardia, con il 24,88%), nella misura necessaria a garantire per quella Regione, la copertura integrale del fabbisogno.

Gli artt. 10 e 11, infine, disciplinano le due forme di “riequilibrio” previste dalla legge, ambedue incentrate sul concorso dello Stato allo sforzo fiscale delle Regioni e per programmi di investimento, e possono essere ritenute le norme cui è affidata la traduzione in concreto del principio di riequilibrio.

b) negli studi del gruppo ASTRID.

La proposta del gruppo Astrid¹¹³ è nata con l'intento di costituire uno stimolo all'iniziativa governativa per una pronta attuazione delle norme del Titolo V in materia.

Pur essendo formulata come articolato, non è stata tradotta in iniziativa parlamentare. La proposta si articola in diversi punti.

Il primo obiettivo che si propone è quello di <<assicurare che le spese relative alle funzioni che appartengono alla competenza esclusiva degli enti locali siano finanziate integralmente dal gettito di entrate proprie integrate da una quota di compartecipazione al gettito dei tributi erariali, almeno nei territori dotati di maggiore capacità fiscale>>.

Tale obiettivo si fonda sul principio della stretta correlazione tra le entrate finanziarie ottenute e il livello di spesa connesso alle funzioni amministrative devolute.

Con riguardo all'individuazione delle funzioni da finanziare, la proposta prende in considerazione le funzioni amministrative attualmente svolte dagli enti locali in quanto il nuovo Titolo V non ha modificato la ripartizione delle stesse rispetto all'assetto previgente (art. 118), ma ha modificato soltanto la ripartizione delle competenze legislative.

L'ammontare da finanziare è calcolato con riferimento alla spesa storica media effettuata nei vari territori nell'ultimo triennio.

Il secondo obiettivo è quello di <<definire un meccanismo di finanziamento attuativo delle indicazioni costituzionali che parametri in prima applicazione l'attribuzione delle risorse proprie, al netto del fondo perequativo, alle necessità di copertura della spesa storica degli enti con maggiore capacità fiscale>>.

¹¹³ Associazione per gli Studi e le ricerche sulla Riforma delle Istituzioni Democratiche e sull'innovazione nelle amministrazioni pubbliche, costituita da economisti, giuristi, esperti in scienza delle finanze, diritto costituzionale, politica economica.

Il meccanismo di finanziamento proposto oltre a garantire l'autonomia degli enti territoriali con gli strumenti previsti dall'art. 119, deve essere in grado di adeguarsi alle modifiche del quadro economico-normativo.

Le risorse proprie vengono parametrize sull'ente (Regione, Provincia, Comune) con la maggiore capacità fiscale per evitare squilibri nel bilancio statale dovuti alla possibile eccedenza di alcune Regioni rispetto all'attuale ripartizione e per ridurre il divario tra le condizioni di partenza, all'avvio del nuovo sistema, tra le varie Regioni.

Al contrario, parametrando il livello delle risorse con i territori con minore capacità fiscale si potrebbero creare degli squilibri nel bilancio dello Stato in quanto ad alcuni enti andrebbero risorse in eccedenza rispetto all'attuale ripartizione. Nello stesso tempo si produrrebbero evidenti differenze di punti di partenza tra gli enti a più elevata capacità fiscale e quelli più svantaggiati.

Ne discende che le risorse del fondo perequativo dovranno essere destinate a coprire il differenziale tra la spesa storica sopportata per l'insieme delle funzioni svolte dall'ente e il gettito ad esso assicurato dai tributi propri e dalle compartecipazioni ai tributi erariali, in modo da permettere il finanziamento integrale delle funzioni.

Un ulteriore obiettivo proposto dal gruppo Astrid è quello di <<assicurare margini di flessibilità per un'applicazione graduale dei meccanismi di finanziamento e per adeguare il sistema di federalismo fiscale nel tempo alla graduale attuazione del nuovo assetto federale>>.

La flessibilità del sistema, assicurata durante un periodo transitorio, viene garantita da un meccanismo di adeguamento della quota di compartecipazione e di quella del fondo perequativo, che tenga conto dell'inflazione, dell'elevazione dei livelli essenziali delle prestazioni e della progressiva omogeneizzazione del livello dei servizi forniti ai cittadini, del progressivo passaggio al criterio del costo standard e alla attribuzione/sottrazione di funzioni amministrative.

Ogni modifica del regime dei tributi interessati dal finanziamento, delle funzioni trasferite o dei livelli delle prestazioni deve essere condivisa dagli enti locali e dalle Regioni in sede di Conferenza Unificata Stato-Regioni e, qualora l'intesa dovesse mancare, la copertura finanziaria delle maggiori spese (o minori entrate) verrebbe assicurata dalla legge finanziaria mentre la decisione nel merito verrebbe assunta dal Parlamento a maggioranza qualificata. In ogni caso dovrà essere garantito almeno l'adeguamento all'inflazione per rispondere ad un'esigenza di stabilità delle entrate locali.

Il quarto obiettivo è quello di <<legare progressivamente il riconoscimento di risorse alle amministrazioni territoriali a criteri obiettivi fondati sui costi standard capaci di eliminare sperequazioni del sistema ed indirizzarlo verso una maggiore efficienza>>.

Tale valutazione, il gruppo Astrid, la riconduce alle sperequazioni tra enti territoriali che sono frutto delle disfunzioni dei meccanismi di finanziamento adottati dal nostro ordinamento ed anche alle nuove esigenze proprie di un sistema multilivello. In altri termini la necessità di evitare comportamenti di *cost shifting* da parte degli amministratori pubblici con l'effetto di addossare i costi delle prestazioni su altri amministratori.

Il quinto obiettivo consiste nel <<definire meccanismi di perequazione capaci di assicurare standard di efficienza e qualità dei servizi pubblici e di garantire pari opportunità ai cittadini>>.

Il primo tra gli strumenti previsti per perseguire tale obiettivo è il fondo perequativo. Per quanto riguarda le modalità di perequazione, si propone un modello di finanziamento basato su una quota dei tributi erariali statali¹¹⁴ che

¹¹⁴ “L'autosufficienza è garantita, a ciascun livello istituzionale, solo all'ente con maggiore capacità fiscale. A tutti gli altri enti dovrebbe essere attribuita come base la quota di compartecipazione e di addizionale assegnata all'ente con maggiore capacità fiscale e, per garantire il finanziamento integrale delle funzioni attribuite, tali risorse dovrebbero essere integrate con quote del fondo perequativo. I tributi individuati come i più idonei a garantire le compartecipazioni (IVA, e, solo marginalmente, l'IRPEF) sono quelli la cui ripartizione sul territorio è più equilibrata. [...] ne consegue che: A tutte le Regioni sarebbe assegnato l'intero ammontare delle accise sugli oli minerali ed una compartecipazione pari al 32,0525 % dell'IVA riscossa sul rispettivo territorio (corrispondente alla quota di equilibrio,

alimenta un fondo diverso per ciascun livello istituzionale. Ciascun fondo dovrà essere in grado di assicurare la copertura integrale degli oneri derivanti dalla fornitura dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale, stabiliti dalla legge dello Stato. In mancanza si attiverebbe l'intervento sostitutivo dello Stato ai sensi dell'art. 120 Cost.

Durante la fase transitoria si evidenzierà una differenza tra l'evoluzione delle entrate garantite a tutte le Regioni ed enti locali (indicizzate al tasso di inflazione) e la somma del gettito dei tributi propri e delle quote di compartecipazione eventualmente integrato dalla quota del fondo perequativo. Il fondo perequativo, infatti, segue l'andamento del PIL moltiplicato per il tasso di elasticità dei singoli tributi. L'evidenziarsi di queste differenze ed il progressivo riferimento al criterio del costo standard favorirà l'offerta di servizi omogenei su tutto il territorio tenendo conto dello sforzo fiscale¹¹⁵ e dell'efficienza delle amministrazioni locali.

Alle singole Regioni poi spetterebbe la costituzione e la gestione di fondi di perequazione all'interno del proprio territorio.

Ulteriore obiettivo è quello di <<assicurare risorse aggiuntive per finalità specifiche attraverso moduli di governance adeguati>>.

Per rendere effettiva l'attuazione del 5° comma dell'articolo 119,

nell'anno 2000, per la Regione Lombardia). Alle Regioni con minore capacità fiscale sarebbe poi assegnata una quota variabile del fondo perequativo il cui ammontare complessivo corrisponderebbe a poco più dell'11,4% dell'IVA complessivamente accertata su scala nazionale. A tutte le Province sarebbe assegnata una quota pari allo 0,3326 dell'IVA riscossa sul rispettivo territorio (pari all'aliquota di equilibrio, nell'anno 2000, per le province della Regione Emilia Romagna). Alle Province con minore capacità fiscale sarebbe poi assegnata una quota variabile del fondo perequativo il cui ammontare complessivo corrisponderebbe a poco più dello 0,52% dell'IVA complessivamente accertata su scala nazionale. A tutti i Comuni sarebbe assegnata una compartecipazione pari al 8,3227% dell'IRPEF riscossa sul rispettivo territorio (corrispondente alla quota di equilibrio, nell'anno 2000, per i comuni della Regione Lombardia). Ai Comuni con minore capacità fiscale sarebbe poi assegnata una quota variabile del fondo perequativo, il cui ammontare complessivo corrisponderebbe a circa il 4,44% dell'IRPEF complessivamente accertata su scala nazionale.” (Cfr. Bassanini e Macciotta (2003), pp. 96-97).

¹¹⁵ Lo sforzo fiscale locale è “il grado di utilizzo del potere di prelievo tributario e tariffario”.

laddove prevede l'intervento dello Stato a favore di determinati Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni "per promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale, per rimuovere gli squilibri economici e sociali, per favorire l'effettivo esercizio dei diritti della persona, o per provvedere a scopi diversi dal normale esercizio delle loro funzioni...", la proposta di Astrid distingue, in base al testo costituzionale, le risorse aggiuntive, che rappresentano un co-finanziamento da parte dello Stato di iniziative promosse dagli Enti Locali e gli "interventi speciali" che vengono realizzati direttamente dallo Stato su propria iniziativa. Entrambi gli strumenti, comunque, contribuiscono a colmare progressivamente gli squilibri strutturali sul territorio.

La proposta quindi, seguendo questa linea, attribuisce le risorse aggiuntive all'ambito delle competenze legislative esclusive o concorrenti delle Regioni e dunque rientranti nell'autonomia finanziaria degli enti e non sottoposte a vincoli di destinazione. Gli interventi speciali invece possono riguardare tutte le materie e, anche se riguardano quelle esclusive o concorrenti delle Regioni, possono prevedere tali vincoli.

Per coordinare i due tipi di intervento sono previsti diversi momenti di negoziazione. In particolare, essi dovranno essere giustificati in base a criteri obiettivi che diano evidenza economica della loro necessità e giustificino la disparità di trattamento nei confronti degli altri enti.

A tale scopo si prevede che le scelte vengano compiute a seguito di intesa in sede di Conferenza Unificata o con maggioranza qualificata del Parlamento.

Inoltre si propone di <<assicurare omogeneità e coordinamento all'intero sistema della finanza pubblica in modo da evitare extra-costi in capo ai contribuenti>>.

Ciò in quanto l'autonomia finanziaria riconosciuta ai diversi livelli di governo va temperata con i diritti dei contribuenti vale a dire con la necessità di creare un sistema impositivo improntato alla chiarezza alla

semplicità e alla gestibilità che non comporti, in violazione del principio di progressività e unitarietà della finanza pubblica, un aumento-complessivo della pressione fiscale a seguito dell'esercizio scoordinato da parte delle Regioni della potestà normativa d'imposizione.

A tal fine occorre che lo Stato svolga un potere di coordinamento in quanto Stato-ordinamento e cioè nell'interesse della finanza pubblica nel suo complesso e non in quanto Stato-persona ossia come ente equiordinato rispetto agli ordinamenti coordinati.

Si propone ancora di <<assicurare protagonismo a tutti gli attori nelle scelte finanziarie definendo organi di negoziazione permanente capaci di limitare la litigiosità degli attori e facilitare processi di allocazione delle risorse e di *best practices*>>.

Il progetto di Astrid muove dalla consapevolezza che il principio di leale cooperazione, che caratterizza gli ordinamenti federali o regionali, sia rilevante nella materia della finanza pubblica.

Il processo di redistribuzione delle risorse tra le diverse realtà deve essere frutto di un'azione che veda la partecipazione congiunta dei diversi soggetti coinvolti.

Intende, inoltre, <<garantire conti pubblici europei per assicurare il governo della spesa pubblica e facilitare l'azione di controllo dei cittadini>>. Tale proposta è diretta ad armonizzare il sistema di contabilità pubblica ai criteri adottati nell'ambito dell'esercizio del Patto di stabilità e crescita.

In ultimo <<controllare qualità e quantità dell'indebitamento in un contesto che vede l'aumento del debito delle amministrazioni locali>>.

La proposta prevede la possibilità che siano introdotte ulteriori limitazioni sulla capacità di indebitamento delle amministrazioni territoriali e si definiscano forme di coordinamento tra il livello statale e quello sub-statale diretta ad ottenere conoscenza dell'attività condotta sul mercato dei capitali.

c) negli studi del prof. Giarda

La proposta del prof. Giarda¹¹⁶ si basa sull'assunto che il requisito fondamentale di un sistema di federalismo fiscale sia l'esistenza di qualche "differenziazione". Invero, la riforma costituzionale, dovrà essere compatibile con il formarsi di qualche differenziazione formale nei caratteri dell'offerta pubblica, nel trattamento dei cittadini ed anche nei livelli di spesa per abitante nelle diverse Regioni.

Con riguardo ai tributi propri prevede che alle Regioni ne vengano assegnati una quantità tale da finanziare quote significative delle spese derivanti dall'esercizio delle funzioni nelle materie a competenza esclusiva e concorrente. Alle stesse vengono inoltre assegnate le compartecipazioni, che non rientrano nell'ambito dell'autonomia tributaria delle Regioni essendo l'aliquota fissata rigidamente dallo Stato.

La ripartizione tra tributi propri e compartecipazioni, dato che il testo costituzionale non si esprime al riguardo - limitandosi semplicemente ad indicare entrambe le forme di finanziamento - viene determinata in base al criterio della Regione più sviluppata in modo tale da evitare un aumento di spesa pubblica e garantire che non si riduca, inizialmente, la spesa statale in ciascuna Regione¹¹⁷. La differenza, tra spesa storica e la somma del gettito di tributi propri e delle compartecipazioni all'aliquota che pareggia la spesa storica della Regione più sviluppata, verrà coperta integralmente con il fondo perequativo (alimentato dalla compartecipazione regionale al gettito IVA)¹¹⁸.

¹¹⁶ Cfr. "Quale modello di federalismo fiscale nella nuova Costituzione italiana?" - Relazione presentata alla XLIII Riunione Scientifica della Società Italiana degli Economisti, Ferrara 25 ottobre 2002.

¹¹⁷ Se non si osservasse il criterio della Regione più sviluppata, questa otterrebbe risorse aggiuntive rispetto alla sua spesa storica, e dunque vi sarebbe un aggravio di spesa a carico dello Stato. Inoltre, adottando questo criterio, l'ammontare del fondo perequativo risulta automaticamente determinato come somma degli importi tra trasferire a tutte le Regioni, esclusa quella più sviluppata.

¹¹⁸ Nella relazione si suggerisce di utilizzare il criterio della Regione più sviluppata considerando un finanziamento integrale attraverso soli tributi propri al fine di realizzare "in tutti i casi ove ciò è tecnicamente possibile, il collegamento politico tra decisioni di spesa

La quota specifica relativa a ciascuna Regione viene determinata in base a criteri diversi riferiti alle diverse finalità del fondo.

Una prima distinzione riguarda la perequazione relativa a funzioni che rientrano nella competenza esclusiva e concorrente. Nel primo caso “la perequazione a favore delle Regioni più povere potrebbe essere anche non completa (o parziale), nel senso di non portare al livellamento delle risorse per abitante”.

Nel secondo invece, essa deve essere più intensa perché sono coinvolti “interessi che necessitano di tutela da parte di un livello di governo superiore al governo regionale”.

Per quanto riguarda le spese derivanti dallo svolgimento di funzioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale (art. 117, 2° comma, lettera m)), l’assegnazione deve tenere conto dei livelli essenziali delle prestazioni definiti in relazione alle spese in materia di sanità, assistenza e istruzione (in base ai costi efficienti non storici); nel primo triennio, le quote del fondo perequativo possono essere assistite da vincolo di destinazione.

Per le spese finalizzate alla promozione di sviluppo economico, coesione e solidarietà sociale, rimozione degli squilibri economici e sociali e migliore esercizio effettivo dei diritti della persona e scopi diversi dal normale esercizio delle funzioni regionali, si prendono invece in considerazione indicatori regionali di bisogno propri di ciascuna finalizzazione o anche indicatori generali di squilibrio economico e sociale.

Per le altre spese, il riparto avverrà in base ai criteri specifici. In

e decisioni di prelievo: non ci sono ragioni per mischiare, anche nel bilancio delle Regioni più ricche, entrate proprie (caratterizzate da autonomia di prelievo) e partecipazioni (per le quali non c’è autonomia).” Questo perché “... in un ordinato sistema di federalismo fiscale non si può pensare che tutte le Regioni ricevano quote del fondo perequativo. Il secondo è che il gettito delle entrate proprie dovrebbe essere il più elevato possibile. Il terzo è che la somma di entrate proprie e di quote del fondo perequativo deve, nel complesso, distanziarsi il meno possibile dal volume della spesa storica. Il quarto, infine, che le regole di solidarietà devono applicarsi, in uno schema di perequazione verticale, solo a favore di un numero limitato di Regioni”. Vengono quindi proposti parametri che tendono ad escludere le cinque grandi Regioni del centro-nord dall’accesso al fondo perequativo”.

particolare:

- a) le Regioni nelle quali il gettito per abitante dei tributi propri supera per più del 20% la media nazionale dei gettiti regionali per abitante non partecipano alla ripartizione del fondo perequativo;
- b) il riparto tra le altre Regioni avverrà in relazione all'obiettivo di ridurre di almeno il 90% le differenze interregionali nel gettito delle entrate tributarie regionali per abitante;
- c) nel computo delle quote spettanti alle singole Regioni, si dovrà fare riferimento a indicatori di capacità fiscale che non considerino il maggiore o minore gettito rispetto ai valori medi o standard nazionali derivante dall'esercizio dell'autonomia tributaria regionale”.

Per quanto riguarda i rapporti tra Stato ed enti locali, il governo centrale concorre al finanziamento delle attività di Province, Comuni e Città Metropolitane attraverso un fondo perequativo il cui ammontare è fissato inizialmente in misura pari alla somma di tutti i trasferimenti a favore degli enti locali risultanti dal bilancio di previsione dello Stato in un determinato anno. In seguito, la legge finanziaria determina l'entità del fondo perequativo per gli anni successivi.

La distribuzione del fondo perequativo agli enti locali, considerata la difficoltà di costruire un buon indicatore della capacità fiscale a livello comunale dovrà affidarsi prevalentemente ad indicatori di fabbisogno di spesa o di spesa storica standardizzata. Essa avviene in base a tre distinti criteri:

- la perequazione delle capacità fiscali¹¹⁹ con peso pari al 20%;
- i fabbisogni standard connessi alle funzioni svolte (basati su una quota uniforme per abitante corretta per tenere conto delle caratteristiche territoriali, demografiche, sociali ed economiche dei diversi enti), con peso pari al 70%;

¹¹⁹ La capacità fiscale è misurata “...con riferimento al gettito che sarebbe prodotto da un ordinamento tributario nazionale di riferimento uniforme per tutti i Comuni. Gli enti locali non possono introdurre scale locali di progressività per i tributi propri derivanti da riserve di aliquote di tributi erariali.”.

- il concorso finanziario alle spese per investimento (commisurato a una valutazione del gap di infrastrutture nei settori di intervento degli Enti locali, ad esempio, di viabilità, acquedotti, scuole e fognature, ecc), con peso pari al 10%.

La legge regionale può dettare particolari criteri (nel territorio regionale) per il riparto delle risorse finanziarie del fondo perequativo che lo Stato ha complessivamente assegnato agli enti locali. Essa potrebbe quindi precisare i criteri di determinazione dei fabbisogni standard e i criteri da utilizzare per il sostegno degli investimenti, tuttavia non può modificare i pesi indicati e i criteri per la misurazione della capacità fiscale sopra richiamati.

Il trasferimento materiale delle risorse finanziarie a favore degli enti locali è comunque attuato dagli uffici statali, anche se le assegnazioni avvengono sulla base di criteri fissati dal legislatore regionale.

Il pieno funzionamento del meccanismo descritto è preceduto da una fase di transizione di durata non precisata subordinata, nel caso delle spese relative allo svolgimento di funzioni nelle materie regolate dalla citata lettera m) dell'articolo 117, all'individuazione del contenuto finanziario dei livelli essenziali delle prestazioni e per le spese diverse dalle prime e che non rientrano nelle finalità di cui al quinto comma dell'articolo 119, all'effettivo trasferimento delle funzioni amministrative precedentemente svolte dallo Stato.

2.9) L'istituzione dell'Alta Commissione per la definizione dei meccanismi strutturali del federalismo.

L'Alta Commissione per la definizione dei meccanismi strutturali del federalismo fiscale (ACoFF) è stata istituita dall'articolo 3, lettera b), della legge n. 289 del 2002 (Legge finanziaria 2003), col compito di indicare al Governo "i principi generali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, ai sensi degli articoli 117, terzo comma, 118 e 119 della

Costituzione”, sulla base delle indicazioni formulate in sede di Conferenza Unificata da Stato, Regioni ed Enti locali in merito ai meccanismi strutturali del federalismo fiscale .

La Commissione entro il 31 marzo del 2003 avrebbe dovuto presentare al Governo il documento conclusivo dei lavori; entro il successivo 30 aprile l'Esecutivo avrebbe poi dovuto presentare al Parlamento una relazione contenente una proposta di attuazione dell'articolo 119 della Costituzione. Tale relazione implicava come presupposto fondamentale e necessario il raggiungimento, in sede di Conferenza Unificata, di un Accordo sui meccanismi strutturali del federalismo fiscale, che avrebbe dovuto costituire la base su cui la Commissione era tenuta ad orientare i propri lavori. Tale Accordo, invece, non è stato raggiunto e pertanto, l'ACoFF non ha potuto portare a conclusione i propri lavori e presentare al Governo la relazione nei termini ad essa richiesti dalla legge.

Sostanzialmente, l'ACoFF, ha sviluppato l'elaborazione di ipotesi attuative, articolando la propria attività in 13 gruppi di lavoro, ai quali hanno partecipato, oltre ai membri dell'Alta Commissione, i componenti del Comitato tecnico scientifico e del Comitato istituzionale, nonché esperti interni ed esterni alla P.A.

L'ACoFF ha approfondito quello che è il nodo centrale dell'assetto dei rapporti finanziari tra i diversi livelli di governo ovvero come realizzare il sistema di finanziamento e di perequazione di Regioni ed enti locali ai sensi dell'art. 119 della Costituzione, facendo emergere alcuni indirizzi generali cui far riferimento nel predisporre il quadro di redistribuzione del gettito e di riallocazione dei poteri normativi sui tributi.

In particolare, ha prodotto elaborazioni sia in materia di principi che di contenuti. I principi sono ben diciassette, in particolare si rammentano:

La “sussidiarietà fiscale” che può essere svolta lungo tre direttrici:

- la prima implica l'uso della leva fiscale per agevolare l'effettuazione di attività a carattere sociale da parte di strutture private e semiprivato, in

particolare, con la deducibilità diretta in sede di IRPEF, o di altri tributi territoriali, di forme di bonus a favore delle famiglie (per gli anziani, la scuola, i disabili, ecc.), la cui diffusione è, però, ostacolata da forti difficoltà burocratiche.

- la seconda direttrice coinvolge le imprese. Si tratta di riportare dentro la fiscalità molti dei trasferimenti ad esse mirati, che oggi si traducono in spesa pubblica ad alto impiego di burocrazia.

- la terza direttrice riguarda l'attività di accertamento fiscale, che dovrebbe essere attribuita ai livelli di governo superiori solo quando quelli decentrati mostrano chiare inadeguatezze.

In base al principio della "correlazione", emerge in particolare l'opportunità di accentrare l'IRAP e decentrare l'IVA e molte accise; di territorializzare, molto più di quanto avviene oggi, prelievi specifici, quali quelli sugli immobili, sulle automobili, sui tabacchi, sui giochi; di puntare sui prelievi diretti sui servizi, riducendo la fiscalità generale pur nella salvaguardia dell'equità.

Il terzo principio, la "responsabilità", discende in buona parte dai due precedenti. In particolare, una Comunità territoriale ha titolo a decidere attraverso meccanismi politici della dimensione del suo bilancio, cioè del livello dei servizi pubblici locali resi disponibili ai cittadini, in quanto i costi prodotti da variazioni della spesa sostenuta siano posti a carico, almeno in via prevalente, dei componenti di detta comunità, e non di altri soggetti.

Tale principio necessita, tuttavia, di una notevole autonomia nella fissazione delle aliquote, con coinvolgimento anche dei cespiti a carattere personale e non solo di quelli a carattere reale; una perequazione responsabilizzante, che paradossalmente è tale quando la perequazione è alta e non bassa e che arriva a estendersi anche ad una parte delle flessibilità di aliquota. L'ACoFF sottolinea come una flessibilità fiscale fortemente sperequata sarebbe impercorribile dagli enti più poveri, e farebbe inevitabilmente tornare in campo le spinte assistenzialistiche.

-Le indicazioni in materia di tributi propri.

L'autonomia tributaria degli enti territoriali è uno dei problemi posti al centro dei lavori dell'Alta Commissione.

L'ACoFF, a tal riguardo, rammenta come il 2° comma dell'articolo 119 prevede una nuova fattispecie di tributi propri, quelli stabiliti ed applicati dagli stessi enti territoriali. Questi ultimi, definiti tributi propri "autonomi", vengono ad assumere una notevole importanza in quanto rafforzano l'autonomia politica oltre che finanziaria delle Regioni e degli enti locali, ed in particolare, perché tali tributi potranno essere impiegati per il finanziamento di una parte delle spese attinenti alle materie di propria esclusiva competenza locale.

Tuttavia, occorre osservare come gli attuali "tributi propri" delle Regioni a statuto ordinario e degli enti locali sono tributi "derivati" nel senso che traggono origine da norme statali che non solo li disciplinano in tutti gli aspetti ma, nella maggior parte dei casi li introducono addirittura nell'ordinamento. Pertanto, i tributi propri "autonomi", non potranno rappresentare la principale fonte della finanza regionale e locale, che dovrà essere costituita per la maggior parte da compartecipazioni e da tributi propri "derivati", i quali dovranno continuare ad avere un ruolo prioritario nel finanziamento degli enti territoriali.

Se è vero che il finanziamento degli enti territoriali mediante entrate tributarie può favorire un uso efficiente delle risorse, è anche vero che, dal punto vista specifico della promozione dell'*accountability* - nonché per permettere agli enti territoriali di essere effettivamente in grado di rispettare le regole del patto di stabilità e di attuare idonee politiche di spesa autonomamente decise - appare essenziale il riconoscimento agli amministratori locali di un effettivo potere fiscale.

Dovranno, ad avviso dell'ACoFF, essere rafforzati i margini di autonomia decisionale riconosciuti agli enti territoriali.

I poteri riconosciuti agli Enti territoriali dalla normativa statale dovranno poter consentire variazioni del gettito significative, e dovranno concentrarsi – quanto ai tributi propri devoluti - soprattutto sulla manovra delle aliquote, lasciando che altri profili della disciplina dei singoli tributi – come la concessione di agevolazioni, il sistema di valutazione della base imponibile o la progressività del prelievo - siano determinati preventivamente dalla legislazione nazionale. In questo modo, da un lato sarebbe più facile, per il cittadino, percepire le differenze nel livello del prelievo e, dall'altro, diventerebbe più agevole valutare la capacità finanziaria standard ai fini del riparto del fondo perequativo.

All'interno degli studi compiuti dall'ACoFF è stata prefigurata una possibilità di nuova sistemazione dei tributi. In particolare:

- l'ICI dovrebbe andare totalmente ai Comuni, le imposte di registro dovrebbero rimanere a livello statale, una quota di tributi sui rifiuti solidi dovrebbe essere destinata alle Province, e il resto dovrebbe rimanere ai Comuni. Quanto alle utenze potrebbe essere potenziata la quota di prelievo sull'elettricità per usi domestici assegnata ai Comuni, e ugualmente si potrebbe aumentare la quota del gettito sull'elettricità per usi commerciali assegnata alle Province, andrebbe mantenuta una quota allo Stato, poiché spetta a quest'ultimo la competenza in materia di politica energetica nazionale.

- in base al principio di correlazione, lo Stato – titolare della politica energetica e di competenze in materia di viabilità nazionale – congiuntamente ai Comuni e alle Province dovrebbero beneficiare, per i servizi che offrono, delle accise sulla benzina e sul gasolio per le automobili, il bollo-auto, l'imposta di registro, quella sulle assicurazioni automobilistiche. Dovrebbero pertanto aumentare i gettiti per Comuni e Province, mentre dovrebbe scendere quello regionale.

- con riguardo ai prelievi su alcolici, tabacchi e giochi, sebbene destinati alle entrate erariali, potrebbero prestarsi agevolmente a finanziare le Regioni, che

costituiscono il livello al quale viene effettuata la grande massa dei servizi pubblici a domanda individuale – tra cui la sanità e l’istruzione.

- con riguardo all’IRAP si ipotizza che una parte del gettito IRAP affluisca allo Stato; tuttavia, in una fase transitoria, una parte soltanto andrebbe allo Stato, mentre una quota notevole del gettito IRAP dovrebbe rimanere alle Regioni.

- la quota dell’IRE rimarrebbe a livello centrale, cui spetta l’oneroso compito di finanziare il deficit degli enti previdenziali. Tuttavia, accanto a tale quota, pare ragionevole prevedere due sovrimposte: una a livello regionale, su cui grava la sanità e per compensare le esenzioni e le agevolazioni sui ticket e sulle tariffe, una a livello comunale, che, come si è visto, eroga sostanziose prestazioni d’assistenza. Su tali sovrimposte gli enti dovrebbero avere margini di manovrabilità. La legge statale potrebbe fissare l’aliquota massima della sovrimposta e stabilire, almeno a grandi linee, in quali termini Comuni e Regioni possano intervenire sul gettito.

- in ultimo l’IVA potrebbe essere utilizzata per finanziare i servizi sociali, tra cui sanità ed istruzione. Potrebbe dunque ripensarsi l’IVA, concependo una compartecipazione regionale, per finanziare i servizi sociali più gravosi. Potrebbe garantirsi che l’IVA destinata alle Regioni derivi effettivamente dal consumo e non dall’intero imponibile assoggettato all’IVA, stabilendo che il gettito su cui è calcolata la compartecipazione giunga dalle sole vendite al consumo.

- Le indicazioni per il coordinamento del sistema tributario

Nella relazione dell’ACoFF si evidenzia la necessità di disciplinare a livello legislativo 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 in cui potrà esplicarsi la potestà regolamentare degli enti medesimi e dall’altro lato il rapporto fra legislazione statale e

legislazione regionale per quanto attiene alla disciplina di grado primario dei tributi locali.

Occorre, pertanto, per ottenere le indicazioni su come tale coordinamento potrebbe essere realizzato, prendere in esame le norme in materia contenute negli articoli 117 e 119 della Costituzione.

L'art. 119, 2° comma, dispone espressamente che gli enti locali *<<stabiliscono e applicano i tributi propri secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario>>*, rinviando così all'art. 117, 3° comma, che, come è noto, comprende il coordinamento tra le materie oggetto di legislazione concorrente.

A differenza del precedente art. 119 - in cui la legislazione ripartita era intesa nel senso che l'autonomia finanziaria regionale era sub-primaria in quanto svolta nelle forme e nei limiti della legge statale che la coordinava - l'art. 117, 3° comma attribuisce ora la materia del coordinamento alla potestà legislativa delle Regioni. L'ultima parte del 3° comma dispone, infatti, espressamente che *<<nelle materie di legislazione concorrente (e quindi anche in materia di coordinamento del sistema tributario) spetta alle Regioni la potestà legislativa, salvo che per la determinazione dei principi fondamentali, riservata alla legge dello Stato>>*.

Dal complesso di tali disposizioni consegue che lo strumento della legge statale "quadro" o "cornice" o di "principio" è adottabile solo per la determinazione dei "principi fondamentali". Il che vuol dire che il coordinamento non riconducibile a detti principi va effettuato, ai sensi del più volte citato art. 117, 3° comma, solo dalla legge regionale nei confronti degli enti locali.

Il coordinamento, presupporrebbe, per sua natura ed essenza, un soggetto che, nell'interesse generale dell'ordinamento, ha il compito di allineare gli interessi delle Regioni, dello stesso Stato e degli enti locali.

Con il nuovo art. 117, 3° comma, questo potere, diversamente dal precedente art. 119, 1° comma, non spetta più allo Stato per quanto riguarda

l'ambito estraneo ai principi fondamentali, proprio perché la potestà legislativa in tema di coordinamento è ora espressamente attribuita alla Regione dallo stesso 3° comma.

Il coordinamento realizzato fuori dai principi fondamentali può riguardare, dunque, solo il rapporto tra Regioni ed enti locali e non il rapporto tra Stato, le Regioni e gli enti locali.

Lo Stato, in quanto non sovraordinato alle Regioni nelle materie di legislazione concorrente, resta di conseguenza titolare di un potere di coordinamento nei confronti delle Regioni e degli enti locali solo per quanto attiene alla determinazione dei principi fondamentali. E tale potere svolge non in quanto Stato-persona – e cioè come ente equiordinato rispetto agli ordinamenti coordinati – bensì quale Stato-ordinamento e cioè in nome e nell'interesse (non della finanza statale, ma) della finanza pubblica nel suo complesso.

I limiti alla competenza finanziaria regionale imposti dalla legge statale derivano, quindi, solo dalla tutela di interessi pubblici generali che fanno capo all'ordinamento generale e non all'ordinamento particolare concorrente dello Stato(-persona).

In conclusione, da una lettura sistematica dell'art. 117, 3° comma e 119, 2° comma si desume, ad avviso dell'ACoFF, che:

- l'unico coordinamento possibile in senso tecnico tra Stato e Regioni è quello realizzato dallo Stato applicando i principi fondamentali.
- il coordinamento del sistema tributario che non si fonda sui principi fondamentali riguarda, invece, il rapporto tra le Regioni e gli Enti locali ed avviene, in sede di legislazione concorrente, per iniziativa legislativa delle Regioni in quanto titolari del potere di coordinamento.
- il potere di coordinamento delle Regioni deve svolgersi all'interno del territorio regionale con riferimento agli Enti locali che in esso insistono e, ovviamente, nel rispetto dei principi fondamentali posti previamente dallo Stato o, in mancanza desumibili dall'ordinamento giuridico generale.

Questa ricostruzione dell'art. 117, 3° comma trova puntuale rispondenza nel richiamato 2° comma dell'art. 119, il quale, nell'affermare che le Regioni e gli enti locali svolgono la loro potestà d'imposizione "secondo i principi di coordinamento", sottintende che i principi di coordinamento cui tali enti devono sottostare sono quelli fissati dallo Stato con riferimento ai principi fondamentali e dalle stesse Regioni.

Di estrema rilevanza nel processo di adeguamento della vigente legislazione al nuovo Titolo V è quello della individuazione dei principi di coordinamento, che possono a volte identificarsi con quelli fondamentali, e in tal caso spetta allo Stato fissarli; e a volte essere ispirati solo a criteri "politici", e in tale caso spetta alle Regioni stabilirli nell'ambito della loro competenza territoriale.

Ne deriva, in ogni caso, afferma l'ACoFF, un sistema abbastanza macchinoso e di non facile realizzazione, sul quale potrebbe tuttavia incidere positivamente l'istituzione del Senato federale o Camera delle Regioni, la cui funzione di coordinamento e di reciproca consultazione e di formazione di una volontà collegiale difficilmente potrà essere surrogata dal Consiglio delle autonomie locali (la cui istituzione, ai sensi dell'art. 123 Cost., ogni statuto regionale deve prevedere quale organo di consultazione fra Regioni e gli Enti locali) o dalla Commissione parlamentare per le questioni regionali (che, ai sensi dell'art. 11 della legge cost. n. 3/2001 in esame, dovrebbe essere integrata in sede legislativa statale da rappresentanti delle Regioni, delle Province autonome e degli enti locali).

Ciò premesso, non v'è dubbio che i "principi fondamentali" dovranno essere individuati espressamente dallo Stato avendo come obiettivo il coordinamento preventivo del sistema tributario nel suo complesso e, comunque, la delimitazione di una linea guida cui le Regioni (e gli Enti locali) devono attenersi nello svolgimento della loro potestà d'imposizione.

La puntuale fissazione di tali principi è importante perché da un lato, è funzionale alla realizzazione da parte dello Stato delle più opportune politiche

macro-economiche nell'interesse nazionale (e, quindi, anche delle Regioni e degli stessi Enti locali), avendo di mira soprattutto l'equità e la progressività del sistema e la non sovrapposizione delle basi imponibili dei tributi regionali e locali a quelle dei tributi statali oggetto di legislazione statale esclusiva; dall'altro, dovrebbe salvaguardare lo svolgimento dell'autonomia tributaria degli enti locali dal rischio di una invasiva espansione della potestà legislativa tributaria delle Regioni medesime e, nello stesso tempo, dal rischio di un'assenza d'iniziativa legislativa in questo campo.

L'opportunità della espressa individuazione, con legge dello Stato, di tali principi consegue inoltre dalla constatazione che, in una materia delicata come quella tributaria, è del tutto sconsigliabile realizzare un sistema puro di "doppio binario" tra legge statale e legge regionale lasciando alle sole Regioni di individuare esse stesse, in sede legislativa, i principi fondamentali desumendoli dall'ordinamento giuridico statale (salvo poi lasciare a posteriori alla Corte costituzionale di verificare se i principi medesimi siano stati correttamente individuati e rispettati).

In una fase di iniziale incerta attuazione del "federalismo fiscale" sarebbe pericoloso, per l'armonia del sistema tributario nel suo complesso, lasciare alle singole Regioni di enucleare dall'ordinamento i principi fondamentali della materia tributaria e di distinguerli interpretativamente da quelli supremi, costituzionali, istituzionali e generali. Sarebbe più opportuno, invece, che lo Stato "creasse" dei principi fondamentali, considerando tali anche principi che, ad una più attenta analisi teorica, non lo sarebbero.

I principi fondamentali da riservare alla potestà legislativa dello Stato potrebbero individuarsi in particolare:

- a) in quelli desumibili dalla Carta costituzionale e dallo statuto dei diritti del contribuente.
- b) nella razionalità e coerenza dei singoli istituti tributari e del sistema tributario nel suo complesso. Da tale principio potrebbe discendere sia il principio di "continenza", sia il divieto di sovrapposizione delle basi

imponibili dei tributi regionali (e locali) alle basi imponibili dei tributi statali. Il principio di contenenza si sostanzia nell'obbligo della Regione di esercitare la potestà legislativa d'imposizione in funzione della corrispondenza del presupposto materiale del tributo proprio con gli interessi compresi nelle materie riservate all'ente locale ex art. 117 Cost.; e nel fatto che la competenza fiscale deve interferire sostanzialmente con gli interessi riconducibili alla collettività locale. Allo stesso principio potrebbe altresì ricondursi l'intervento coordinatore dello Stato, relativamente alla "misura" dell'autonomia tributaria spettante all'ente locale e, quindi, alla "estensione" della legislazione regionale in materia.

c) è implicito nel principio della contenenza quello di responsabilità.

Una Comunità territoriale ha titolo a decidere attraverso meccanismi politici della dimensione del suo bilancio, cioè del livello dei servizi pubblici locali resi disponibili ai cittadini, in quanto i costi prodotti da variazioni della spesa sostenuta siano posti a carico, almeno in via prevalente, dei componenti di detta comunità, e non di altri soggetti. A tal questo riguardo, si rileva l'incidenza dei tributi e non la mera percussione da essi prodotta.

d) nella omogeneità tra loro dei tributi che le diverse Regioni potranno distintamente disciplinare nello svolgimento della loro potestà legislativa.

Quello di omogeneità dovrebbe essere in particolare un principio armonizzatore che impone di istituire tributi regionali e locali i quali, pur essendo diversi, si innestino, comunque, armonicamente nel sistema complessivo.

e) nella semplificazione sia dei sistemi tributari sia degli adempimenti posti a carico dei contribuenti.

f) nella limitazione dei trattamenti fiscali agevolativi, previsti dalle leggi regionali o regolati dagli enti locali, che si rivelino fattori rilevanti di competizione dannosa. L'accento qui si pone nell'uso distorsivo della detassazione, essendo al contrario accettabile (e per certi versi auspicabile)

nei sistemi di federalismo fiscale una naturale tax competition tra Regioni e tra enti locali.

g) nella trasparenza delle decisioni di entrata (e di spesa) e nell'efficienza che ogni amministrazione, regionale o locale, deve garantire in termini di costi e benefici quanto all'amministrazione dei tributi.

-Le indicazioni per la disciplina delle compartecipazioni.

Per quanto, con la riforma del 2001, possa essere ampliata la capacità degli enti territoriali di autofinanziarsi con tributi propri autonomi o derivati, un ruolo importante dovranno, comunque, svolgerlo anche le compartecipazioni a tributi erariali, menzionate al 2° comma dell'articolo 119 tra le fonti di finanziamento ordinario degli enti territoriali.

In primo luogo l'ACoFF ritiene che la misura delle compartecipazioni dovrebbe essere uniforme per ciascun livello di governo e che per ciascun livello di governo i tributi compartecipati dovrebbero essere sempre gli stessi.

A tale conclusione l'ACoFF è giunta dopo aver considerato i vantaggi e gli svantaggi della soluzione alternativa, cioè quella di prevedere, per gli enti territoriali dove è maggiore il divario tra entrate proprie standard e costi standard connessi all'esercizio ordinario delle funzioni attribuite dallo Stato, quote di compartecipazione più elevate e/o un più ampio numero di tributi compartecipati. I vantaggi di questa seconda soluzione, allo stato attuale applicata solo nei confronti delle Regioni a statuto speciale, sono soprattutto due:

- quello di consentire di ridurre al minimo l'entità del fondo perequativo, visto che gran parte degli obiettivi propri del fondo potrebbe essere soddisfatta intervenendo, come si è detto, sulla misura delle compartecipazioni e/o sul ventaglio dei tributi compartecipati;
- quello di consentire di far fronte, almeno in parte, alle differenze di capacità fiscale e di fabbisogno di spesa legate a fattori oggettivi (come la dimensione

e le caratteristiche territoriali e demografiche) intervenendo sulle compartecipazioni.

A parere dell'ACoFF, tuttavia, sembrano essere maggiori gli aspetti negativi, tra i quali meritano di essere rammentati:

- il sistema di finanziamento degli enti territoriali e il contributo alle loro spese fornito dallo Stato attraverso la cessione di parte del gettito dei suoi tributi (nonostante l'esiguo numero delle Regioni speciali, è difficile ricostruire un quadro esatto del sistema delle compartecipazioni previste a loro favore) sarebbe poco trasparente.
- la gestione della perequazione diverrebbe più complessa visto che, a fronte di variazioni (inevitabili nel corso del tempo) del fabbisogno di spesa e della capacità di autofinanziamento dei singoli enti, bisognerebbe intervenire sia sulla misura delle compartecipazioni che sul fondo perequativo;
- dovrebbe essere ridotta la programmabilità di tali entrate per periodi pluriennali, visto che la quota del gettito attribuita ad ogni ente – nell'ipotesi in cui le compartecipazioni venissero fissate in modo differenziato per tenere conto delle differenze di fabbisogno di spesa relativamente a servizi per i quali siano previsti livelli essenziali di prestazioni – dovrebbe necessariamente subire variazioni frequenti;
- i costi di transazione sarebbero aumentati visto che le aliquote di compartecipazione dovrebbero essere concordate fra lo Stato e ogni singolo ente invece che fra lo Stato e il complesso delle autonomie locali.

Forme differenziate di compartecipazioni al gettito dei tributi erariali sarebbero tuttavia praticabili nei confronti di specifiche Regioni qualora trovi applicazione il 3° comma dell'articolo 116 della Costituzione relativo a ulteriori forme e condizioni particolari di autonomia.

Per quanto riguarda altri aspetti generali del sistema delle compartecipazioni, l'ACoFF si pone il problema se essa debba essere stabilita in modo da garantire entrate tributarie adeguate al costo standard delle

funzioni normali¹²⁰ solo nella Regione (o nel Comune, Provincia) più ricca o, al contrario, in tutte quelle con capacità fiscale superiore alla media nazionale. Nel primo caso le aliquote di compartecipazione sono più basse che nel secondo, in quanto, facendosi riferimento al territorio economicamente più sviluppato, saranno in assoluto più elevati sia il potenziale di autofinanziamento delle spese mediante entrate proprie degli enti territoriali in esso localizzati, sia l'ammontare del gettito dei tributi erariali rispetto al quale calcolare la quota necessaria a integrare le entrate proprie degli stessi enti, in modo da garantire la copertura del fabbisogno oggettivo di spesa.

Prendendo a riferimento il territorio più ricco, la quota del gettito dei tributi erariali da compartecipare è la più bassa possibile, ciò può essere tuttavia visto positivamente in quanto lascerebbe nella disponibilità dello Stato una quota maggiore di entrate tributarie e in quanto appare più facile, almeno in teoria, controllare la dinamica di un fondo finanziato con entrate già acquisite al bilancio del governo centrale, piuttosto che intervenire sulle aliquote di compartecipazione al fine di ridurre la quota del gettito destinata agli Enti territoriali.

Tale soluzione costituendo l'unico approccio che consente di non attribuire a nessun ente territoriale di un determinato livello di governo risorse in eccesso rispetto al fabbisogno oggettivo di spesa non coperto da entrate proprie, almeno nell'anno zero di applicazione del nuovo modello di finanziamento¹²¹ sembrerebbe preferirsi. Non solo, ma è un approccio che

¹²⁰ Questo modello ha senso solo se si prende in considerazione, non già la spesa effettiva, ma la "spesa standard", ovvero la spesa per le funzioni normali calcolata sulla base di costi standard. Altrimenti si finirebbe per finanziare con le compartecipazioni anche i servizi forniti "in eccesso" con risorse proprie degli Enti locali e delle Regioni (incluse le addizionali superiori al minimo di legge).

¹²¹ Negli anni successivi, afferma l'ACoFF, tuttavia, tale condizione potrebbe venire meno. Ad esempio, una volta fissata la misura delle compartecipazioni in modo da garantire, nell'anno zero, il pareggio tra fabbisogno standardizzato e entrate tributarie standard (proprie e compartecipate) nell'ente territoriale più ricco, negli anni successivi in questo stesso ente le entrate tributarie standard potrebbero dare luogo ad un gettito diverso dal fabbisogno (per eccesso, ma anche per difetto). Una possibile soluzione al problema

consente di ridurre al minimo il numero di enti territoriali non interessati ai trasferimenti perequativi dello Stato. Solo quelli più ricchi, infatti, sarebbero in grado di finanziare le proprie spese esclusivamente con entrate proprie e con il gettito delle partecipazioni.

Tutti gli altri sarebbero quindi interessati al mantenimento e ad una adeguata crescita dei trasferimenti perequativi dello Stato e ciò, in un paese come l'Italia, ancora caratterizzato da forti differenze di livello di sviluppo economico, sembra da considerare un fattore positivo.

E' stato osservato, d'altra parte, se tutti gli enti meno uno, quello più ricco, avessero diritto ai trasferimenti perequativi, tutti gli enti tranne uno potrebbero coalizzarsi contro lo Stato per chiedere una crescita progressiva e continua del fondo perequativo (o dei fondi perequativi). Si ripresenterebbe quindi il problema del terzo pagante e potrebbe essere più difficile contenere la spesa pubblica (tutto l'opposto di quello che si vorrebbe forse ottenere con il federalismo).

Al contrario, con la copertura dei fabbisogni complessivi di tutti gli enti con risorse proprie e partecipazioni e successiva redistribuzione pseudo-orizzontale¹²², gli enti più ricchi potrebbero essere portati ad opporsi alla progressiva espansione del fondo perequativo, innescando meccanismi virtuosi di controllo della spesa e di incremento dell'efficienza della spesa locale. In altri termini, la perequazione pseudo-orizzontale, per quanto sgradita a molte amministrazioni periferiche, potrebbe contribuire a rendere più trasparente il processo di perequazione, introducendo nel sistema più consapevolezza e incentiverebbe gli enti beneficiari a contenere la spesa e a ridurre l'evasione. A tal riguardo, gli enti territoriali possono collaborare con

indicato è quella di considerare fin dall'inizio la misura della partecipazione dell'ente più ricco – da attribuire anche a tutti gli altri enti – variabile nel tempo (maggiori dettagli in proposito sono forniti nel paragrafo sulla perequazione).

¹²² Per perequazione pseudo-orizzontale si intende un sistema simile a quello in vigore per le Regioni con il d. lgs. n. 56/2000, nel quale gli enti più ricchi si fanno carico della perequazione senza un effettivo passaggio di fondi dagli enti più ricchi a quelli meno ricchi, in quanto lo Stato funziona da camera di compensazione gestendo i flussi finanziari fra enti.

l'amministrazione centrale alla fase di accertamento delle imposte e una quota del maggior gettito derivante da accertamenti compiuti dagli enti territoriali resterebbe nelle disponibilità dell'ente che ha contribuito alla sua emersione.

In secondo luogo, per quanto riguarda i criteri a cui fare riferimento per individuare i tributi erariali da mettere in regime di compartecipazione, due sono stati ritenuti di particolare importanza: - il grado di attendibilità del riparto territoriale del gettito, che può essere ritenuto elevato quando, con riferimento al territorio regionale, i dati sugli incassi di un determinato tributo forniscono informazioni attendibili sul gettito prodotto. Ciò si verifica, in particolare, per alcune imposte minori come quelle sui giochi, le accise (soprattutto quella sul gas metano) e le imposte di bollo (anche se per il bollo versato in modo virtuale, l'imputazione del gettito presenta alcune difficoltà). Per le grandi imposte – e in particolare per l'IVA (28,6% del totale del gettito 2001) e l'IRPEG (11,6%) – allo stadio attuale è invece sempre necessario ricorrere a stime.

- il livello di sperequazione della distribuzione territoriale del gettito.

Tale fattore, può farsi riferimento alle differenze di gettito pro capite tra le diverse Regioni, al fine di preferire i tributi per i quali tali differenze risultino più contenute. I tributi che, sotto questo profilo, appaiono più idonei ad essere posti in regime di compartecipazione sono le imposte sui giochi e quelle sui tabacchi.

E' più difficile ipotizzare una compartecipazione degli enti territoriali è l'IRPEG, visto che il gettito pro capite relativo al nord supera dell'80% quello del sud. Considerazioni opposte valgono per l'IVA, in quanto, il gettito oltre ad essere molto consistente, presenta differenze in termini pro capite tra il nord e il sud abbastanza contenute rispetto sia all'IRPEG che alla stessa IRPEF.

Questa imposta si presta dunque sicuramente ad essere posta in regime di compartecipazione e potrebbe utilmente rappresentare, almeno per le Regioni, la principale entrata tributaria di questo tipo.

Va osservato, d'altro canto, che in molti paesi a struttura federale le compartecipazioni all'imposta sul reddito rappresentano una fonte importante di entrata dei governi regionali e locali. Un modello di federalismo fiscale largamente diffuso prevede la compartecipazione di più livelli di governo ai principali tributi, fra cui va posta l'IRPEF.

Tale soluzione consente, da un lato, una maggiore omogeneità della dinamica delle entrate dei diversi livelli di governo, dall'altro può agevolare l'effettivo coordinamento delle politiche fiscali.

- Le indicazioni in materia di perequazione finanziaria.

Con riguardo al fondo perequativo, l'ACoFF nel riportare quanto sostenuto nel Documento congiunto Regioni - enti locali del 2003, afferma che i criteri di riparto del fondo perequativo devono essere definiti con legge statale come indicato nel testo costituzionale, ma con il rilevante concorso degli enti locali.

I trasferimenti perequativi, coerentemente con quanto indicato nell'articolo 119, devono essere generali ossia senza vincolo di destinazione, quindi senza indicazioni circa la natura e la specificità della spesa da finanziare. Potrebbero invece essere ammissibili, ai sensi del 5° comma, sia trasferimenti correnti destinati a risolvere situazioni particolari e temporanee di inadeguatezza di risorse, sia trasferimenti per investimenti destinati a specifici enti o a gruppi di enti localizzati in determinate aree del paese.

A avviso del Comitato tecnico scientifico, il fondo perequativo di cui al 3° comma dell'articolo 119 Cost., dovrà mirare a compensare le differenze tra gli enti di uno stesso livello di governo non solo con riferimento alla capacità fiscale per abitante, ma anche con riferimento alla spesa pro-capite

oggettivamente necessaria per l'esercizio delle funzioni attribuite.

Una lettura sistematica in particolare dell'art. 119, 4° e 5° comma e dell'art 117, 2° comma, lettera m) unitamente alla prima parte della Costituzione contenente alcune garanzie a tutela del cittadino, sembra infatti, indicare che il fondo perequativo dovrà essere destinato a compensare non solo le differenze tra enti relative alla capacità fiscale in senso stretto, ma anche le differenze derivanti da fattori oggettivi in grado di incidere sul costo di esercizio delle funzioni.

Del resto, afferma l'ACoFF limitare l'intervento del fondo solo alla perequazione della capacità fiscale in senso stretto, potrebbe portare ad un vicolo cieco, da un lato, perché una impostazione del genere sarebbe ammissibile solo se il costo oggettivo pro capite di esercizio delle funzioni, tra gli enti di uno stesso livello di governo, fosse sostanzialmente uniforme sul territorio, cosa oggettivamente lontana dalla realtà per tutti i governi sub centrali e soprattutto per i Comuni. Dall'altro perché in base al 4° e 5° comma dell'articolo 119, non appare possibile utilizzare in modo sistematico i contributi aggiuntivi per integrare le risorse degli enti con costi unitari oggettivi più elevati.

Per quanto concerne la composizione delle entrate e delle spese e data la diversità del numero di enti che compongono ciascun livello, avendo riguardo alle profonde differenze strutturali esistenti tra i livelli di governo sub-centrali, sia la capacità fiscale standard che il costo oggettivo delle funzioni dovranno essere valutati adottando ove possibile metodologie differenziate per tipologia di ente. Con riferimento ai fabbisogni occorre considerare le necessità di spesa determinate al livello standard (o efficiente), utilizzando diverse procedure e, in particolare, secondo il Comitato tecnico scientifico¹²³,

¹²³ Particolari aspetti della perequazione sono stati presi in esame dal Comitato tecnico scientifico che ha sviluppato un ampio dibattito volto a definire alcuni specifici aspetti del sistema di perequazione. In particolare sono stati esaminati i seguenti temi:
- la tutela dell'autonomia di spesa degli Enti territoriali; - l'opportunità di sistemi di perequazione "regionali", ulteriori rispetto al sistema di perequazione nazionale; -

quella della “regressione multipla¹²⁴” per i Comuni, quella della “*cluster analysis*¹²⁵” per le Province, che seguono entrambi un approccio aggregato, considerando la spesa nel suo complesso o per vastissimi aggregati (per esempio, per i servizi fondamentali degli enti locali); e il metodo dei “costi standard¹²⁶” per le Regioni che segue un approccio analitico, partendo dai singoli servizi – o da gruppi ristretti ed omogenei di servizi - e svolgendo una analisi dei fabbisogni e dei costi di produzione per ciascuno di essi.

La capacità fiscale standard dovrebbe essere calcolata sommando al gettito delle compartecipazioni ai tributi erariali eventualmente assegnate agli enti territoriali, gli incassi ottenuti dai tributi propri derivati e autonomi dei vari enti e applicando al valore della base imponibile presente sul territorio - come definita dalla legislazione statale - la struttura standard del tributo¹²⁷.

Pur sottolineando il valore del criterio della neutralità, al fine di evitare che le decisioni di politica fiscale dei singoli enti possano influire sia sull’ammontare complessivo del fondo sia sul suo riparto, il Comitato tecnico scientifico ha affermato la necessità di incentivare lo sforzo fiscale degli enti attraverso un premio allo sforzo tributario. Quest’ultimo potrebbe, quando

l’opportunità di indirizzare la perequazione a compensare le differenze tra enti in relazione sia alla capacità fiscale che al fabbisogno oggettivo di spesa, in particolare quando è in gioco la tutela di livelli essenziali di prestazioni, previsti dallo Stato; - l’opportunità di incentivi all’efficienza nella quantificazione e nel riparto del fondo perequativo; a partire dal riferimento a valori standard per la capacità fiscale e per il fabbisogno di spesa; - l’opportunità di adottare metodologie differenziate per tipologia di ente, ai fini del calcolo della capacità fiscale e del fabbisogno standard; - l’opportunità di prevedere adeguate garanzie a favore degli Enti territoriali, a fronte di un sistema di perequazione pro-efficienza; - l’opportunità di non disincentivare lo sforzo tributario degli Enti territoriali e, in particolare, di quelli con minore capacità fiscale; - il modello di perequazione da adottare (orizzontale, verticale, o altre soluzioni ibride); - l’opportunità di un congruo periodo transitorio per l’avvio del nuovo modello.

¹²⁴ Tale procedura consiste nel regredire i dati di spesa pro-capite dei singoli enti su una serie di variabili esplicative e di assumere come spesa standard il valore stimato della regressione multipla per ogni singolo ente.

¹²⁵ Secondo questa metodologia, i dati di spesa e le variabili esplicative possono essere utilizzati per raggruppare gli enti in gruppi omogenei e poi determinare la spesa standard come quella pari al valore medio della spesa di ogni gruppo omogeneo.

¹²⁶ Questo metodo consiste nel definire i livelli standard di servizio che si vogliono offrire nella generalità degli enti e nell’applicare ad essi dei costi standard di produzione.

¹²⁷ Cfr. Alta Commissione, Documento del Comitato tecnico scientifico, pp. 37 e 38

accade che la pressione tributaria degli enti meno dotati in termini di base imponibile risultasse superiore al valore medio nazionale¹²⁸, sostanziarsi in una maggiorazione dell'assegnazione del fondo.

Quanto al modello della perequazione, appare fuori discussione, in base all'articolo 119, 3° comma e all'art. 117, 2° comma lettera e), che il sistema di perequazione nazionale debba essere disciplinato da norme dello Stato e che alcuni enti (o almeno uno) – nell'ambito di ciascun livello di governo - possano coprire il costo (ordinario) delle funzioni attribuite con entrate proprie e con compartecipazioni a tributi erariali attribuite in base al criterio geografico (cioè in base al gettito prodotto nel territorio).

Tenendo conto di ciò il Comitato ha ritenuto difficilmente praticabile un modello verticale, nel quale tutti gli enti di un livello di governo necessitino delle assegnazioni del fondo perequativo per coprire il gap tra entrate standard e spesa standard., e in ugual modo un modello prettamente orizzontale nel quale la dimensione del fondo perequativo e i criteri di riparto siano decisi liberamente dalle autonomie locali.

Sono invece giudicate compatibili con il dettato costituzionale, a parere dell'ACoFF, l'ipotesi di un fondo istituito con legge dello Stato e alimentato da una quota delle compartecipazioni degli enti più "ricchi" secondo modalità stabilite con legge statale, la quale provvederebbe anche a definire i criteri di riparto del fondo fra gli enti meno "abbienti". Tale fondo rimarrebbe pur sempre un fondo statale, ma avrebbe il vantaggio, secondo alcuni membri del Comitato, di evidenziare i flussi di risorse fra i diversi enti: ovvero chi dà e chi riceve i trasferimenti perequativi. Più che di perequazione orizzontale si può parlare di perequazione pseudo-orizzontale, in quanto, delle caratteristiche della prima, salva soltanto la trasparenza dei flussi finanziari. Tale soluzione non comporterebbe difficoltà superiori alla perequazione verticale, in quanto tutti i flussi finanziari potrebbero essere regolati a livello centrale dove avrebbero luogo le opportune compensazioni: le

¹²⁸ Cfr. Alta Commissione, Documento del Comitato tecnico scientifico, pag. 38.

amministrazioni più ricche riceverebbero quindi quote di compartecipazione ai tributi erariali decurtate dei contributi dovuti al Fondo perequativo.

E' stata, altresì, ritenuta compatibile con il dettato costituzionale la soluzione cd. "verticale con compartecipazione di equilibrio", in quanto in base al giudizio di alcuni membri del Comitato, tale modello presuppone un sistema di compartecipazioni uniforme che non dovrebbe favorire la conflittualità tra enti e non fa sorgere dubbi sulla natura delle entrate attribuite agli enti territoriali.

In particolare, in questo modello, al momento della sua implementazione il gettito standardizzato delle entrate tributarie (proprie o compartecipate) dovrebbe essere, in tutti gli enti di un livello di governo, inferiore alla spesa standard; l'ammontare complessivo del fondo perequativo, per l'insieme degli enti di un livello di governo, viene inizialmente determinato come differenza tra la spesa standardizzata complessiva e le entrate standard complessive.

Prendendo a riferimento l'ente nel quale il gap tra entrate standard pro capite e spesa standard pro capite è minore (ente a maggiore capacità finanziaria), viene individuata la misura di una compartecipazione aggiuntiva ad un tributo erariale in grado di coprirlo (compartecipazione di equilibrio). La compartecipazione di equilibrio viene riconosciuta anche a tutti gli altri enti dello stesso livello di governo, con la stessa aliquota.

In tutti gli enti diversi da quello a maggiore capacità finanziaria il gap tra entrate standard e spesa standard viene coperto dalle assegnazioni del fondo perequativo (a carico del bilancio dello Stato) calcolate al netto del gettito da ciascuno incassato con la compartecipazione di equilibrio, sommato a quello delle entrate standard. Con periodicità prestabilite si procede all'aggiornamento della spesa standard, del gettito standard delle entrate da tributi propri e dalle compartecipazioni di base, dell'ammontare complessivo del fondo perequativo e dell'aliquota della compartecipazione di equilibrio. Nel bilancio degli enti territoriali, il gettito della compartecipazione di

equilibrio viene classificato come un'entrata tributaria in compartecipazione; le assegnazioni del fondo perequativo, invece, come trasferimenti correnti senza vincolo di destinazione.

III° CAPITOLO

I PROFILI DELL'AUTONOMIA TRIBUTARIA DEGLI ENTI LOCALI NEL SISTEMA FEDERALE TEDESCO.

Sommario: 3) Premessa – 3.1) Il Federalismo Fiscale: I rapporti finanziari tra Stato ed enti territoriali - 3.2) I compiti comuni. – 3.3) L'autonomia impositiva di *Bund e Länder* - 3.4) L'autonomia di spesa – 3.5) I trasferimenti federali a destinazione vincolata. – 3.6) La ripartizione del gettito - 3.6.1) I° Livello di perequazione del gettito complessivo tra Federazione e Länder - 3.6..2) II° Livello: ripartizione orizzontale del gettito (ridistribuzione tra i singoli *Länder* dei proventi assegnati alla loro totalità con la divisione verticale). - 3.6..3) III° Livello: la perequazione orizzontale - 3.6.4) IV° Livello: la perequazione verticale in senso stretto: “le assegnazioni federali supplementari” - 3.7) La finanza comunale - 3.8) La giurisprudenza costituzionale sulla perequazione finanziaria, con particolare riguardo alla sentenza 11/11/1999 del Tribunale costituzionale federale tedesco. - 3.9) La legge sui parametri. – 3.10) La legge di perequazione del 2005.

3) Premessa

Dopo aver delineato le problematiche riguardanti l'attuazione del federalismo fiscale nel nostro Paese, nel presente capitolo ci si soffermerà sul modello di finanza del sistema federale tedesco al fine di fornire una visione sulle tendenze che lo hanno caratterizzato, nella speranza che possa costituire un punto di riferimento per risolvere le diverse incertezze che caratterizzano il nostro ordinamento finanziario e fiscale.

In particolar modo, così come si è proceduto per il nostro sistema finanziario, si affronteranno le questioni relative all'autonomia di spesa e di entrata; la competenza ad imporre tributi ed il sistema di riparto del gettito tributario; il sistema perequativo che rappresenta una delle colonne portanti dell'ordinamento federale tedesco.

Saranno analizzate non soltanto le disposizioni normative in materia finanziaria del *Grundgesetz* (Legge Fondamentale) ma, anche, gli sviluppi normativi e giurisprudenziali.

3.1) Il federalismo fiscale: i rapporti finanziari tra Stato ed enti territoriali.

I rapporti finanziari tra lo Stato e gli enti locali sono disciplinati da un apposito titolo della Legge Fondamentale, precisamente il titolo X, modificato diverse volte. Le modifiche apportate, pur conservando l'impronta originaria, introducono nuove formule di bilanciamento tra omogeneità e differenziazione, integrazione e separazione delle competenze, conformandosi alle diverse esigenze conseguenti allo sviluppo dello stato sociale.

Uno degli elementi peculiari del federalismo fiscale tedesco è rappresentato dalla disciplina del "principio della separazione" previsto dalla legge Fondamentale, in base al quale, <<*ciascun livello di governo*¹²⁹ *deve sostenere separatamente le spese derivanti dall'espletamento dei compiti loro attribuiti, salvo diverse disposizioni della presente Legge Fondamentale*>>. Tale principio implica non solo il divieto di compiere attività che non possono essere sostenute sulla base di risorse proprie, ma anche quello di finanziare attività altrui.

Come diretta implicazione del principio di separazione si afferma il *Konnexitätsprinzip* (principio di corrispondenza tra responsabilità delle spesa e dell'entrata), il cui scopo consiste nel rendere responsabili, dal punto di vista finanziario, i diversi livelli di governo nell'adempimento delle funzioni loro attribuite, essendo una determinata attività pubblica finanziata dall'ente che è responsabile per la sua esecuzione.

¹²⁹ La Germania, così come sancito dalla Legge Fondamentale è uno stato federale fondato su due livelli di governo che hanno pari dignità ossia la Federazione (*Bund*) e gli Stati (I *Länder* sono complessivamente 16, di cui 13 a carattere territoriale e 3 città Stato (Berlino, Amburgo e Brema). La Legge Fondamentale riconosce direttamente la sovranità dei *Länder* i quali sono dotati di una Costituzione che prevede un Parlamento e un governo autonomo. Il Parlamento federale è costituito da due Camere: il *Bundestag* e il *Bundesrat*. Il *Bundestag* è composto da 669 deputati eletti a suffragio universale diretto per un periodo di quattro anni. Il *Bundesrat*, organo federativo che rappresenta i *Länder* è composto da membri nominati dai governi statali. Oltre ai *Bund* e ai *Länder* la Germania è costituita da alti enti locali articolati in Comuni, Province e diversi enti municipali.

A tal proposito, occorre sottolineare come le disposizioni costituzionali abbiano come obiettivo quello di garantire un'equa suddivisione del potere tra *Bund* e *Länder*. In particolare il Costituente ha basato la disciplina della materia in oggetto sulla convinzione che i *Länder* siano in grado di espletare i compiti e le funzioni a loro attribuite solo se muniti di una dotazione di mezzi sufficienti.

Anche il *Bundesverfassungsgericht*, al riguardo, ha affermato che << *Bund e Länder devono essere messi in condizione ... di adempiere ai compiti che la Costituzione ha loro assegnato*>> e << *l'indipendenza di Bund e Länder può essere reale solo se essi hanno la possibilità di sviluppare autonomia e responsabilità nel compimento delle proprie funzioni*>>¹³⁰.

Nello stesso tempo la Costituzione tedesca prevede alcune deroghe al principio della separazione delle competenze e delle funzioni. In particolare cerca di creare un equilibrio tra due principi: il valore costituzionale dell'autonomia e il principio della lealtà federale. Pertanto da un lato si garantisce l'indipendenza di *Bund* e *Länder* sul piano finanziario e nello stesso tempo sono stati introdotti casi di esercizio congiunto di funzioni quali i compiti comuni, imposte in compartecipazioni e forme di trasferimenti perequativi in virtù del dovere di solidarietà tra *Bund* e *Länder*, che si esprime nell'obbligo di ciascuno di farsi garante e intervenire per l'altro.

Le forme di cooperazione tra *Bund* e *Länder* avviate con la legge del 1955¹³¹, sono state accentuate nel 1969 attraverso la legittimazione costituzionale, dunque, dei "compiti comuni"¹³², riconoscendo, altresì, a livello costituzionale le forme di finanziamento che la Federazione eroga in

¹³⁰ BVerfGE 72, 330.

¹³¹ La legge del 1955 privilegiò un sistema di separazione tra *Bund* e *Länder* nel senso che i proventi delle imposte venivano attribuiti per intero o alla Federazione o *Länder* o ai Comuni. Tuttavia tale normativa ha superato la rigorosa osservanza del regime di separazione con l'introduzione di un regime di compartecipazione per l'imposta sul reddito delle persone fisiche e l'imposta sugli utili delle società commerciali, nonché contributi federali ai *Länder* e la valorizzazione della perequazione fiscale fra gli Stati.

¹³² I compiti comuni sono quelli previsti dall'art. 91a GG, nella sezione VIII GG dedicata all'amministrazione federale. Precisamente, sono compiti propri di ciascun Land al cui assolvimento partecipa la Federazione.

favore di attività dei *Länder* disciplinate dagli artt. 91-a, 91-b, 104- a 2°-3°-4° comma e 120¹³³, 1° comma.

¹³³ Articolo 91-a “Concorso della Federazione in base a leggi federali” dispone che: < (1) Nelle seguenti materie, la Federazione collabora all'assolvimento dei compiti dei Länder, se tali compiti hanno rilievo per la generalità dei cittadini e se la collaborazione della Federazione è utile al miglioramento delle condizioni sociali (compiti comuni): 1) ampliamento e nuova costruzione di istituti d'insegnamento superiore, ivi comprese le cliniche universitarie; 2) miglioramento della struttura economica regionale; 3) miglioramento della struttura agraria e della protezione delle coste. I compiti comuni vengono ulteriormente disciplinati da una legge federale, con l'approvazione del Bundesrat. La legge deve contenere i principi generali per la loro esecuzione. La legge contiene disposizioni per la procedura e le istituzioni per una pianificazione-quadro comune. L'assunzione di un progetto nella pianificazione-quadro necessita dell'assenso del Land nel territorio del quale deve essere eseguito. La Federazione, nelle ipotesi del primo comma, periodi primo e secondo, deve sopportare metà degli oneri per ogni Land. Nell'ipotesi del primo comma, terzo periodo, la Federazione sopporta al minimo la metà di esse; la sua partecipazione deve essere stabilita in modo unitario per tutti i Länder. La legge disciplina i particolari. Il finanziamento resta riservato alle determinazioni contenute nei bilanci della Federazione e dei Länder. Il Governo federale e il Bundesrat devono essere informati, a richiesta, sull'esecuzione dei compiti comuni.

Articolo 91-b “Cooperazione della Federazione e dei Länder sulla base di convenzioni” dispone che: < La Federazione e i Länder possono collaborare sulla base di accordi per la programmazione dell'istruzione e per esigenze di istituzioni e iniziative di ricerca scientifica d'interesse sovra-regionale. La ripartizione degli oneri viene determinata negli accordi.

Articolo 104-a “Ripartizione delle spese tra la Federazione e i Länder” dispone che: < La Federazione e i Länder sopportano separatamente le spese relative ai compiti loro propri, salvo diverse disposizioni della presente Legge fondamentale. Se i Länder operano per incarico della Federazione, quest'ultimo deve sopportare le spese relative. Le leggi federali che prevedono spese e devono essere eseguite dai Länder possono disporre che le spese stesse siano sopportate in tutto o in parte dalla Federazione. Se la legge dispone che la Federazione sopporti metà o più della spesa, essa viene eseguita per incarico della Federazione. Se la legge dispone che i Länder sopportino un quarto o più della spesa, la legge stessa dev'essere approvata anche dal Bundesrat. La Federazione può concedere ai Länder aiuti finanziari per investimenti di particolare importanza dei Länder e dei Comuni (e dei Consorzi di Comuni), che siano necessari per impedire una turbativa dell'equilibrio economico generale, o per equilibrare differenze di potere economico nel territorio federale, o per promuovere un'espansione economica. I particolari, e specificamente i tipi dei necessari investimenti, verranno disciplinati da una legge federale che necessita dell'approvazione del Bundesrat, o mediante accordi amministrativi, sulla base della legge federale di bilancio. La Federazione e i Länder sopportano le spese di amministrazione relative alle rispettive autorità e operano in rapporto reciproco per un'ordinata amministrazione. I particolari sono disciplinati da una legge federale, che necessita dell'assenso del Bundesrat.

Articolo 120, 1° comma “Spese di occupazione e oneri di guerra” dispone che: < La Federazione sopporta sia le spese per i costi di occupazione, sia gli altri oneri interni ed esterni conseguenti alla guerra, secondo le disposizioni dettagliate delle leggi federali. In quanto tali oneri fino al 1° ottobre 1969 sono stati regolamentati con leggi federali, Bund e Länder congiuntamente ne sopportano la spesa secondo la misura stabilita dalle predette leggi federali. In quanto le spese per gli oneri di guerra, che non sono state disciplinate, né

3.2) I compiti comuni.

I compiti comuni (*Gemeinschaftsaufgaben*) disciplinati dagli articoli 91-a e 91-b GG, rappresentano compiti statali, il cui esercizio è di per sé di competenza dei *Länder*, ma la cui realizzazione è frutto della cooperazione tra questi e la Federazione, quando gli stessi, rivestano un valore per la collettività tale da rendere necessario un intervento del *Bund* al fine di migliorare le condizioni di vita.

Sulla base di questi presupposti, l'art. 91-a, 1 e 4 comma GG, prevede l'intervento federale per la realizzazione di progetti volti a diverse finalità:

- 1) ristrutturazione e costruzione di istituti d'istruzione superiore incluse le cliniche universitarie;
- 2) miglioramento della struttura economica regionale;
- 3) miglioramento della struttura agricola e della tutela delle coste.

Tali progetti vengono deliberati, sulla base dei presupposti fissati da leggi federali, in un procedimento di pianificazione in cui una commissione, formata a livello paritetico dai membri dei *Länder* interessati e della Federazione, valuta le proposte e procedono per la delibera con i voti dei rappresentanti federali e della metà almeno di quelli locali, nonché l'accordo dei *Länder* stessi.

Punto centrale rimane la percentuale della partecipazione federale alle spese. Atteso che tale partecipazione non può influire sui costi di gestione (*Folgekosten*) derivanti dall'esercizio delle funzioni in esame, proprio perché trattasi sempre di compiti di originaria spettanza dei *Länder*, il 4° comma prevede che tale quota si attesti al 50 % in ogni *Land* per i progetti in

sono disciplinate da leggi federali, sono state erogate fino al 1° ottobre 1965 dai *Länder*, dai Comuni (o dai Consorzi di Comuni), o da altri organi incaricati che adempiono i compiti dei *Länder* o dei Comuni, la Federazione non è obbligata ad assumere le erogazioni di tale tipo anche dopo la data menzionata. La Federazione sopporta gli oneri e i contributi delle assicurazioni sociali, ivi compresi l'assicurazione di disoccupazione e il sussidio ai disoccupati. La ripartizione, regolata nel presente comma, degli oneri di guerra fra *Bund* e *Länder* non tocca la regolamentazione legislativa delle pretese d'indennizzo.

relazione alle finalità di cui ai punti 1) e 2), mentre relativamente al punto 3) tale quota può anche superare tale percentuale.

L'art. 91b GG concede, invece, la possibilità di regolare tramite accordi *Bund-Länder*, la cooperazione tra i due livelli di governo in materia di programmazione dell'istruzione (*Bildungsplanung*) e di promozione di enti e progetti impegnati nella ricerca scientifica. Non solo la disciplina viene affidata esclusivamente ad accordi (*Vereinbarungen*) tra gli enti coinvolti, ma anche la percentuale di assunzione delle spese da parte della Federazione, non vincolate ad alcuna disciplina costituzionale e affidate a tali discipline convenzionali.

3.3) L'autonomia impositiva di *Bund e Länder*.

L'art. 105 GG disciplina la ripartizione del potere legislativo¹³⁴ in materia impositiva tra centro e periferia distinguendo tra tributi disciplinati dal *Bund* in via esclusiva o in via concorrente e imposte regolate dai *Länder*.

La Costituzione fornisce un'apposita disciplina solo delle imposte che rappresentano il principale mezzo di finanziamento di *Bund e Länder* e precisamente il 75% delle entrate di tali enti e che costituiscono un istituto

¹³⁴ Per quanto concerne l'esercizio della funzione legislativa, la Legge Fondamentale tedesca, prevede un forte decentramento in favore dei *Länder* ai quali l'articolo 70 GG, riconosce <<il diritto di legiferare nella misura in cui la medesima legge non riservi al *Bund* competenze legislative>>. Nonostante il riconoscimento del potere legislativo ai *Länder* si è verificato un accentramento del potere da parte del *Bund* in considerazione del fatto che allo stesso è attribuita potestà legislativa esclusiva, concorrente e quadro. I *Länder*, sempre in base all'articolo 70 GG, nelle materie di competenza esclusiva del *Bund*, possono legiferare nella misura in cui siano espressamente autorizzati dalla legislazione federale. Il *Bund* ha competenza legislativa esclusiva in diverse materie concernenti il territorio del governo federale. Nelle materie di legislazione concorrente l'esercizio della funzione legislativa è attribuita sia al *Bund* che ai *Länder*, ma con dei limiti da parte di questi ultimi i quali possono legiferare solo quando e nella misura in cui il *Bund* non faccia uso del suo diritto di legiferare. Il *Bund* ha in questo ambito il potere di legiferare qualora l'intervento dei *Länder* non sia sufficientemente efficace ai fini della risoluzione di una data questione o lesivo degli interessi di altre collettività, oppure quando sia in pericolo l'unità giuridica ed economica, nonché l'uniformità delle condizioni di vita dello Stato federale. In merito alle materie di legislazione quadro, la Federazione, stabilisce i principi guida cui i *Länder* sono tenuti ad osservare nell'espletamento della funzione legislativa.

giuridico a sé stante non essendo citate in riferimento ad un ambito materiale ben preciso.

Gli altri tributi sono menzionati solamente nella norma che elenca le materie di potestà legislativa concorrente (art. 74 GG) come parte dei settori a cui si riferiscono (il *Beitrage* nell'ambito della concessione edilizia, il *Gebühren* in riferimento all'utilizzo delle strade).

Eccetto il caso dei monopoli fiscali e dei dazi doganali, per i quali l'art. 105, 1 comma GG, prevede la competenza esclusiva federale, il *Bund* può fare uso della sua competenza "concorrente", da esercitare con leggi che richiedono l'assenso del *Bundesrat*, per tutte le altre imposte il cui gettito gli spetti in tutto o in parte, ovvero se sussistano i presupposti generalmente previsti per tale tipo di potestà legislativa.

I *Länder* hanno competenza legislativa esclusiva modesta, in quanto, possono legiferare soltanto in materia di imposte locali di consumo e di lusso, finché e nella misura in cui esse non siano analoghe a tributi previsti da leggi federali (art. 105 2° comma GG).

L'aggettivo locali indica i tributi il cui gettito è percepito dai Comuni ed i cui effetti sono limitati al territorio comunale, per il fatto di non produrre conseguenze finanziarie degne di nota sul piano nazionale, né alcuna conseguenza sugli squilibri economici regionali.

Le imposte di consumo si contraddistinguono in quanto legano l'onere tributario all'utilizzo dei beni consumabili. Le imposte di lusso fanno dipendere l'onere dalla detenzione dall'impiego di beni che generano reddito o benefici alle personali condizioni di vita.

Da tale seppur breve descrizione si evince come il sistema tedesco sia poco aperto ad un'autonomia tributaria dei *Länder* in considerazione del fatto che la potestà normativa tributaria viene rimessa principalmente alla competenza concorrente esercitata dalla Federazione.

3.4) L'autonomia di spesa.

La Costituzione affronta il riparto delle competenze di spesa tenendo in considerazione i due principi che condizionano i rapporti finanziari tra *Bund* e *Länder* vale a dire la “corrispondenza tra compiti e spese” in base al quale ciascun livello di governo sopporta le spese relative ai compiti che la Costituzione gli attribuisce, e la “congruenza tra uscite ed entrate” in base al quale ciascun soggetto deve poter contare su una quota di entrate congrua rispetto alle attività che costituzionalmente è tenuto a svolgere.

Con riguardo al primo principio ci si chiede quali siano i compiti propri ovvero le funzioni statali alle quali l'art. 104a GG¹³⁵ si riferisce per l'attribuzione delle responsabilità di spesa.

In altri termini occorre capire se deve pagare chi emana le leggi o chi le esegue. Tale questione non pone problemi per i casi in cui la funzione legislativa e quella amministrativa spettano interamente alla Federazione o ai *Länder*. Al contrario sorgono alcuni dubbi per i casi in cui la Federazione emana delle leggi che devono essere attuate dai *Länder*.

Dottrina e giurisprudenza sono concordi nel ricondurre all'espressione “compiti” dell'art. 104a GG il significato di “compiti amministrativi” in quanto i costi sorgono solo all'atto di esecuzione di una legge e sono influenzati, in modo più o meno determinante a seconda del grado di dettaglio della normativa, da decisioni a livello amministrativo.

La correlazione tra competenze finanziarie e amministrative si evince dal 2° comma dell'art. 104a GG che pone a carico del bilancio federale l'attività amministrativa delegata ai *Länder* e, dall'art. 83 GG, che disciplina il riparto di competenze amministrative tra Federazione e *Länder*, e dispone infatti che questi ultimi danno esecuzione alle leggi federali come questione di propria competenza, a meno che la stessa Costituzione non disponga o

¹³⁵ <<Il *Bund* e i *Länder* sopportano separatamente le spese relative ai compiti loro propri, salvo diversa disposizione della presente Legge Fondamentale>>.

consenta altrimenti.

Occorre, inoltre, specificare che le attività amministrative cui fa riferimento il 1° comma dell'art. 104a GG, secondo l'interpretazione dominante, riguardano la distribuzione dei cd. costi funzionali o di scopo.

Si distinguono, al riguardo, le spese puramente amministrative (5° comma dell'art. 104a GG) concernenti il funzionamento e la manutenzione dell'apparato esecutivo, come i costi per il personale, gli edifici, gli arredi, le apparecchiature, tutte le spese che devono essere sostenute nell'ambito delle rispettive attività, e le spese svolte da enti pubblici con strumenti di diritto privato, come in caso di partecipazione di *Bund* e *Länder* a società miste che non rientrano nelle attività amministrative cui fa riferimento il 1° comma dell'art. 104a GG.

Nonostante la previsione, nelle intenzioni del legislatore costituzionale del 1969, del *Konnexitatsprinzip* diretto ad accentuare l'indipendenza della responsabilità di spesa tra centro e periferia, al fine di valorizzare le istanze di efficienza e di chiarezza, lo stesso legislatore ha ammesso diverse eccezioni:

- 1) la cd *Auftragsverwaltung* (amministrazione delegata) che pur essendo attività amministrativa propria dei *Länder* deve essere finanziata dal Bund in considerazione della discrezionalità di cui dispone in materia.
- 2) le *Geldleistungsgesetze* che prevedono l'erogazione di prestazioni in denaro e consistono in sussidi o agevolazioni su prestiti diretti a determinati beneficiari privati o enti che agiscono come soggetti di diritto privato.

L'importo della sovvenzione è determinata dalla Federazione che è essa stessa a doversi accollare interamente o anche in parte i costi della loro attività, essendo i *Länder* esecutori di leggi federali.

3.5) I trasferimenti federali a destinazione vincolata.

Un'ulteriore deroga al *Konnexitatsprinzip*, in aggiunta alle due ipotesi poc'anzi affrontate, consiste, proprio, negli ausili federali ai *Länder* per

l'adempimento di compiti propri. Tali ausili i cd. *Finanzhilfen* sono erogati dalla Federazione per integrare investimenti di *Länder* e Comuni ma, non possono essere utilizzati per coprire il fabbisogno finanziario dei *Länder*, bensì sono ammissibili solo se necessari a raggiungere uno degli obiettivi indicati nell'articolo 104a al 4° comma GG.

I *Finanzhilfen* possono consistere in prestiti, trasferimenti di capitali o altre forme di investimenti finanziari diretti ad una iniziativa specifica¹³⁶, coinvolgono il *Bund* solo come co-finanziatore, nel senso che lo escludono dall'attività di programmazione, ed il suo aiuto riguarda solo la copertura parziale dei costi e, non sono diretti ad ambiti materiali specifici, come i compiti comuni (*Gemeinschaftsaufgaben*) che possono essere erogati solo per i settori menzionati dagli artt. 91a e 91b GG e sono gestiti sulla base di una programmazione quadro e con l'ausilio di una comitato comune a *Bund* e *Länder*.

Le sovvenzioni vengono erogate, innanzitutto, qualora sussista una particolare congiuntura economica, nel senso che tali finanziamenti sono impiegati per "evitare una turbativa dell'equilibrio economico generale". E' consentita qualsiasi forma di sovvenzione atta a superare una situazione di ristagno o recessione.

Il secondo presupposto per l'erogazione delle sovvenzioni è concesso per equilibrare le differenze di potere economico nel territorio federale¹³⁷.

Deve trattarsi di ausili finanziari a *Länder* o Comuni diretti a favorire

¹³⁶ Articolo 104-a, 4 comma, GG, dispone che <<la Federazione può concedere ai *Länder* aiuti finanziari per investimenti di particolare importanza dei *Länder* e dei Comuni (e dei Consorzi di Comuni), che siano necessari per impedire una turbativa dell'equilibrio economico generale, o per equilibrare differenze di potere economico nel territorio federale, o per promuovere un'espansione economica. I particolari, e specificamente i tipi dei necessari investimenti, verranno disciplinati da una legge federale che necessita dell'approvazione del Bundesrat, o mediante accordi amministrativi, sulla base della legge federale di bilancio>>.

¹³⁷ V. Losco in "Il federalismo fiscale in Germania" pag. 29 afferma che <<pur non essendoci alcun obbligo espresso, nella Costituzione, che imponga alla Federazione di realizzare un tenore di vita uguale o equiparabile sull'intero territorio nazionale, vi sono numerose norme costituzionali che assegnano al *Bund* una funzione perequativa e di coordinamento (Articolo 104 -a 4comma, articolo 72, 2 comma GG)>>.

l'economia in zone con un grado di benessere inferiore ad altre parti del Paese. Tale tipologia sembrerebbe simile ai "compiti comuni" aventi essi stessi come fine quello di migliorare la struttura economica regionale.

Tuttavia l'art 91 a GG risulta speciale¹³⁸ rispetto all'art. 104 a GG non per la finalità dei suoi interventi ma perché la Costituzione prevede una procedura particolare per l'attivazione dei sussidi federali.

La terza fattispecie di ausili finanziari è diretta a favorire lo sviluppo economico sul territorio federale.

Il valore di questo istituto, del quale si lamenta la sua funzione di rottura (*Durchbrechung*) del principio in questione proprio perché consente un finanziamento federale, anche se necessariamente parziale, di compiti di originaria spettanza dei *Länder*, sta nella responsabilità del livello centrale in materia di politica economica in relazione anche a tutte quelle funzioni che, essendo di competenza delle autonomie locali, rischierebbero di essere sottoposte, in caso di "molteplicità di politiche degli investimenti da parte di attori politici in conflitto tra di loro a sovrapposizioni e contraddizioni, nonché alla frammentazione e allo spreco di risorse pubbliche".

La tipologia e gli obiettivi dei finanziamenti devono essere disciplinati da una legge federale approvata dal *Bundesrat* oppure da un accordo amministrativo sulla base, così come dispone l'art. 104 a 4° comma GG, della legge federale di bilancio.

Tutti i progetti sovvenzionati dalla Federazione devono essere cofinanziati da *Länder* e Comuni. Per quanto riguarda l'esecuzione dei progetti tutta la responsabilità è lasciata ai *Länder* i quali devono scegliere quelli che sono finanziabili nell'ambito delle risorse e delle finalità concordate con la Federazione. Quest'ultima può intervenire solo per sanzionare eventuali

¹³⁸ Cfr V. Losco "Il federalismo fiscale in Germania", Egea, pag 29. Contrari all'interpretazione dell'art 91 a GG (che disciplina i compiti comuni) come norma speciale rispetto all'art 104 a 4 c, GG, T. Maunz e J. Hellerman in quanto si tratterebbe solo di due strumenti di cooperazione differenti, di cui il *Bund* può servirsi alternativamente a sua discrezione.

incongruenze con quanto stabilito nella legge o nell'accordo.

L'assegnazione degli aiuti segue una fase di contrattazione tra Federazione e i *Länder* ove tutti gli Stati devono essere trattati in modo uguale; nel senso che la distribuzione tra i diversi *Länder* avviene in base a criteri standardizzati¹³⁹.

3.6) Ripartizione del gettito tributario.

La Costituzione federale tedesca dedica due lunghi articoli, vale a dire gli artt. 106 e 107 GG, alla ripartizione del gettito tributario.

L'art. 106 del *Grundgesetz* dispone i criteri per la divisione dell'ammontare di ciascuna imposta tra le varie categorie di enti in particolare elenca i tributi che spettano in maniera esclusiva al *Bund* (essi sono i dazi, le imposte di consumo non spettanti alle Regioni o ai Comuni, l'imposta sul trasporto internazionale di merci su strada, l'imposta sulla circolazione dei capitali, l'imposta sulle assicurazioni, le imposte sulle cambiali, le imposte straordinarie sul patrimonio, l'imposta complementare all'imposta sul reddito e all'imposta sulle società). Ai *Länder* invece, secondo l'art. 106, 2° comma, spettano l'imposta sul patrimonio, l'imposta sulle successioni, l'imposta sulla circolazione di autoveicoli, l'imposta sui trasferimenti in quanto non spettante alla Federazione, o alla Federazione e alla Regione in comune, l'imposta sulla birra, l'imposta sulle case da gioco.

Relativamente ai Comuni il *Grundgesetz* non prevede una legislazione tributaria comunale. Dall'art. 28 GG, in base al quale deve essere garantita ai Comuni la possibilità di svolgere i propri affari, in coerenza con le leggi, in modo indipendente, si può dedurre solo che ai Comuni devono essere

¹³⁹ V. Losco, "Il federalismo fiscale in Germania", Egea, afferma che per migliorare le condizioni di traffico, per esempio, i finanziamenti erogati sono ripartiti sulla base del numero di automezzi in ogni Land, così come i finanziamenti per l'urbanistica e per l'edilizia popolare sono concessi in funzione del numero di abitanti di ogni Stato. pertanto si può parlare di criteri standardizzati.

concessi sufficienti mezzi finanziari, ma non viene detto nulla sul fatto che gli stessi possano avere una potestà propria in materia di legislazione tributaria. Dall'art. 106, 6° comma GG risulta che i Comuni hanno il diritto di fissare l'aliquota delle imposte reali nel rispetto del diritto vigente.

Benché sia ammesso il diritto dei Comuni di fissare l'aliquota come conseguenza dell'esistenza delle imposte reali, gli stessi non hanno piena libertà nel decidere la misura dell'aliquota, poiché ciò è ammesso solo in certi limiti e necessita dell'approvazione dello Stato.

L'art. 107 GG, invece, disciplina la suddivisione delle entrate tra i *Länder* e le forme di trasferimenti perequativi.

Il sistema di finanziamento si articola su quattro livelli.

Il primo livello tende ad assicurare a *Bund*, *Länder* e Comuni una base di finanziamento certa e preventivamente stimabile attraverso l'attribuzione del gettito delle varie imposte agli stessi.

Il secondo, regola la dotazione finanziaria propria di ciascun *Land* fissando le regole per il riparto orizzontale del reddito tributario confluito nelle casse dei *Länder*. Con tale operazione si conclude la prima fase della cd. 'distribuzione primaria' e si aprono i due stadi della fase propriamente perequativa detta della 'distribuzione secondaria'.

Il terzo livello è quello della perequazione orizzontale impiegato per correggere la dotazione finanziaria dei *Länder* attraverso trasferimenti interregionali (strumenti di perequazione orizzontale, cd. *Länderfinanzausgleich*, art. 107 2° comma 1 frase GG) diretti a ridurre le differenze di capacità finanziaria tra i *Länder*, che la suddivisione primaria non è stato in grado di attenuare.

L'ultimo stadio è solo eventuale e consiste in assegnazioni federali facoltativi (strumenti di perequazione verticale, cd. *Bundesergänzungszuweisungen*, art. 107 2° comma 2 frase GG) diretti a livellare le differenze nelle dotazioni finanziarie dei *Länder* che permangono nonostante gli interventi precedenti. Sono previsti per fronteggiare situazioni

eccezionali come la temporanea debolezza finanziaria o estrema necessità di bilancio di un *Land*, non sanabili con le risorse dei *Länder* in sede di perequazione orizzontale.

3.6.1) I° Livello: ripartizione (verticale) del gettito complessivo tra Federazione e *Länder*.

La prima fase del sistema di finanziamento dei diversi livelli di governo riguarda l'assegnazione delle varie fonti tributarie ai singoli beneficiari.

La Costituzione, anche per la ripartizione del gettito, regola solo le imposte e non la distribuzione dei proventi derivanti dalle tasse i quali, in assenza di una disciplina apposita, spettano agli enti competenti per la loro normazione. Con riguardo ai proventi derivanti dalle imposte l'art. 106 prevede due distinti sistemi: quello della separazione, quando il gettito tributario spetta ad un unico ente territoriale, e quello della partecipazione quando il gettito di un'imposta è ripartito tra più soggetti (*Gemeinschaftssteuer*).

Esistono, dunque, imposte il cui ammontare è percepito ai sensi del 1° comma dell'articolo 106 GG, in via esclusiva alla Federazione, ai sensi del 2° comma del medesimo articolo ne beneficiano solo i *Länder* e il 6° comma enuncia le imposte di spettanza esclusivamente comunale. Ed imposte cd. "imposte comuni" (*Gemeinschaftssteuer*), il cui gettito è diviso tra diversi enti, che costituiscono la fonte di maggiore reddito.

Il 3° comma dell'art. 106 GG ne disciplina tre: l'imposta sul reddito delle persone fisiche (*Einkommensteuer*, il corrispettivo dell'IRPEF), l'imposta sul reddito delle società (*Körperschaftsteuer*, il corrispettivo dell'IRPEG) e l'imposta sul volume d'affari (*Umsatzsteuer*, simile alla nostra IVA). L'ammontare delle prime due (*Einkommensteuer* e *Körperschaftsteuer*) è ripartito equamente tra *Bund* e *Länder* (considerati nella loro totalità) nella misura della metà ciascuno.

La Costituzione prevede, tuttavia, una particolarità per la divisione dell'*Einkommensteuer*: l'importo del 50% va calcolato dopo aver decurtato dall'ammontare complessivo dell'imposta la parte che ai sensi del 5° comma dell'art. 106 GG spetta ai Comuni i quali ricevono una quota dell'imposta sul reddito, determinata da una legge federale approvata dal *Bundesrat*.

Tale quota è stabilita dall'art. 1 della *Gemeindefinanzreformgesetz* (legge di riforma della finanza comunale) nella misura del 15%.

Invece, nel caso dell'*Umsatzsteuer*, (imposta sul volume di affari, analoga all'IVA) la Costituzione non indica le proporzioni del riparto, ma solo i principi che il legislatore deve osservare per la loro determinazione.

Nel delineare i principi del riparto verticale del gettito occorre evidenziare come il sistema di finanziamento comunale sia dipendente da quello regionale, così come si evince dall'articolo 106 al 7° comma GG, che attribuisce ai *Länder* il compito di determinare, con proprie leggi, la misura della partecipazione dei Comuni al gettito delle imposte percepite dai *Länder*. Tuttavia, nel mentre nella prima parte dell'articolo i *Länder* sono tenuti in quanto disposto dalla Costituzione¹⁴⁰, a destinare una percentuale della quota del gettito dei tributi misti in favore dei Comuni, nella seconda parte è rimessa alla libera valutazione del legislatore regionale¹⁴¹ la determinazione e la misura in base alla quale i Comuni devono partecipare al gettito delle imposte proprie dei *Land*.

3.6.2) II° Livello: ripartizione orizzontale del gettito (ridistribuzione tra i singoli *Länder* dei proventi assegnati alla loro totalità con la divisione verticale).

L'ammontare complessivo dei proventi assegnati alla generalità dei

¹⁴⁰ Perequazione fiscale comunale obbligatoria.

¹⁴¹ Perequazione fiscale facoltativa.

Länder con la divisione verticale viene ripartito tra i 16 *Bundesländer* sulla base del criterio “dell’origine locale del gettito” (*das örtliche Aufkommen*, art. 107, 1° comma GG).

Il gettito locale coincide in pratica con le imposte riscosse nel territorio del *Land* dalle autorità finanziarie dei *Länder* o del *Bund* e, dunque, con il reddito delle imposte esclusive statali (*Landessteuern*, art. 106, 2 comma GG) e con la quota attribuita ai *Länder* delle diverse imposte sul reddito (*Einkommensteuer* e *Körperschaftsteuer*). Ciascun *Land*, dunque, toglie la quota spettante al *Bund*, trattiene l’imposta riscossa sul proprio territorio.

Di assoluta rilevanza è il principio della “capacità contributiva” (*Steuerkraft*) che ha lo scopo di orientare e vincolare la scelta del legislatore nella ripartizione orizzontale del gettito. Tale criterio comporta un legame con le entità delle imposte versate dal sistema economico e dai residenti di un *Land*, in quanto il gettito è destinato al luogo stesso di produzione dell’imposta.

Per il riparto della *Umsatzsteuer* il cui gettito si genera laddove viene prodotto il valore aggiunto e non necessariamente nel luogo di residenza del consumatore finale, non si applica il criterio della produzione locale del gettito, vale invece un criterio differente. Si utilizzano altri meccanismi che consentono un primo livellamento delle differenze del reddito interregionale basato essenzialmente sull’ammontare del gettito riscosso in ogni *Land*. Esso tende a garantire entrate adeguate al soddisfacimento dei fabbisogni di ogni *Land*, più o meno elevati a seconda dello sviluppo da questo raggiunto, ed esclude qualsiasi effetto perequativo, in grado di livellare i divari interregionali di reddito pro capite.

Quest’ultimo scopo è realizzato (oltre che dal riparto orizzontale dell’IVA in base all’entità della popolazione residente) dal terzo e quarto livello del sistema di ripartizione del gettito, che formano insieme la cd. perequazione secondaria. Essi si inseriscono sulla dotazione finanziaria propria di ciascun *Land*, calcolata nei due stadi della perequazione primaria, e

consistono in aggiustamenti di quest'ultima attraverso assegnazioni generiche interregionali e, solo se queste ultime risultano insufficienti, attraverso trasferimenti federali (cd. *Bundesergänzungszuweisungen*).

3.6.3) III° Livello: La perequazione orizzontale (trasferimenti interregionali).

La perequazione orizzontale si sostanzia in trasferimenti interregionali (art. 107, 2° comma GG) erogati dai *Länder* più ricchi a favore di quelli più svantaggiati. In altri termini, i *Länder* che hanno una dotazione finanziaria pro capite al di sotto della media, necessitano, secondo il sistema tedesco, di un giusto conguaglio a carico dei *Länder* più facoltosi.

La Costituzione introduce, come elemento idoneo a far sorgere l'obbligo di erogazione e il diritto a percepirne l'ammontare, il concetto di *Finanzkraft*, "capacità finanziaria". Tale valore è rappresentato dalla dotazione finanziaria pro capite di ciascun *Land*, risultante dalla divisione tra il totale delle entrate di un *Land* e il numero dei suoi abitanti.

Tuttavia, il senso e la portata del *Finanzkraft* sono controversi. In proposito la giurisprudenza costituzionale ha chiarito che la "capacità finanziaria" non coincide con la "capacità contributiva" in quanto non comprende solo il gettito tributario, ma qualsiasi entrata finanziaria come per esempio i proventi delle tasse; ha, pertanto, una portata più ampia.

La legge ordinaria dovrà determinare in concreto i presupposti per il sorgere del diritto di conguaglio (il cui compito è quello di compensare le differenti capacità finanziarie dei *Länder* allo scopo di realizzare un pareggiamento della capacità finanziaria pro capite nell'interno del territorio federale) nonché i criteri per stabilire l'ammontare dei trasferimenti.

In merito la legge di perequazione finanziaria (FAG) all'art. 10 disciplina la misura e le modalità di assegnazione dei trasferimenti. Lo stesso articolo dispone che i sussidi sono erogati a più scaglioni in modo che

l'indice di capacità finanziaria di ciascun *Land* si avvicini a quello della perequazione, senza mai eguagliarlo in quanto la differenza tra i due valori non può mai essere annullata completamente in quanto, come affermato dal *Bundesverfassungsgericht*, gli accreditamenti interregionali non possono indebolire eccessivamente i *Länder* erogatori o livellare completamente le diverse capacità finanziarie per non limitare ingiustificatamente l'autonomia dei *Länder*.

3.6.4) IV° Livello: perequazione verticale in senso stretto (le assegnazioni federali supplementari).

L'ultimo rimedio per colmare eventuali necessità finanziarie alle quali non siano riuscite a provvedere il riparto verticale del gettito e la perequazione orizzontale è rappresentato dalle assegnazioni supplementari (i cd. *Bundesergänzungszuweisungen*) che la Federazione può erogare a favore dei *Länder* nei casi indicati dall'articolo 107, 2° comma GG.¹⁴²

Le “assegnazioni federali supplementari” possono essere erogate a favore di *Länder* con “debole capacità economica” (*Leistungsschwäche*) per la copertura complementare del loro generale fabbisogno finanziario.

Il concetto di “capacità economica” si distingue da quello di capacità finanziaria adoperata quale parametro per la perequazione orizzontale, in quanto non esprime una comparazione tra le entrate, ma la valutazione del rapporto tra entrate e spese.

I trasferimenti integrativi sono stati introdotti per la prima volta con la riforma finanziaria del 1969 e modificati successivamente in seguito al

¹⁴² <<La legge deve garantire un opportuno conguaglio della diversa capacità finanziaria dei *Länder*; in questa prospettiva sono da considerare la capacità e i fabbisogni finanziari dei Comuni (e dei consorzi di Comuni). I presupposti per le pretese di conguaglio da parte dei *Länder* che ne hanno il diritto e gli obblighi di conguaglio da parte dei *Länder* che debbono prestarlo, così come la misura e l'ammontare dei conguagli stessi, devono essere determinati dalla legge. La legge può stabilire anche che la Federazione, con propri mezzi, attribuisca ai *Länder* con minore capacità economica delle assegnazioni per la copertura supplementare del loro generale fabbisogno finanziario (assegnazioni supplementari)>>.

processo di riunificazione della Germania, che ha aumentato il numero degli Stati aventi il diritto di attribuzione dei trasferimenti integrativi federali.

La Federazione, dunque, con il suo intervento intende equilibrare le differenze economiche presenti fra i livelli di governo, ed inoltre intende coprire i fabbisogni specifici quali:

a) i costi della cd. Guida politica nei *Länder* scarsamente popolata (art. 11, 3° comma FAG 1993).

b) gli oneri straordinari dovuti alla Riunificazione.

Il *Finanzausgleichsgesetz* a tal riguardo prevede specifici trasferimenti in favore dei nuovi *Länder* con una dotazione finanziaria, anche a seguito dei trasferimenti interregionali, di gran lunga sotto la media (art. 11, 4° comma FAG 1993).

c) gli effetti della perequazione orizzontale sui *Länder* occidentali più deboli. Le assegnazioni sono percepite da tutti gli Stati che, dopo la perequazione orizzontale, hanno un indicatore di capacità finanziaria inferiore all'indice di perequazione e sono di importo pari al 90% del divario tra questi due valori (art. 11, 2° comma FAG 1993).

d) in ultimo, per estreme necessità di lancio, vale a dire al fine di estinguere il proprio deficit di bilancio, di tali contributi ne hanno beneficiato i *Länder* Bremen e Saarland (art. 11, 6° comma FAG 1993).

3.7) La finanza comunale.

I Comuni in base a quanto disposto dal dettato costituzionale hanno il diritto di svolgere, in piena autonomia e sotto la propria responsabilità, tutte le attività relative alla comunità locale.

Sono finanziati oltre che dai tributi propri anche dai trasferimenti erogati dal *Land* di appartenenza. Ogni *Land* ha le proprie regole che sono dirette a realizzare in ciascuna realtà (molteplici sono le diversità esistenti tra i livelli regionali) gli obiettivi stabiliti dalla Costituzione ossia l'autonomia comunale,

l'uniformità delle condizioni di vita e l'efficienza amministrativa. La massa finanziaria a disposizione dei Comuni è costituita da due elementi quello obbligatorio e quello facoltativo.

L'elemento obbligatorio è costituito dalle quote delle imposte in comune¹⁴³ che il *Land* riceve; mentre quello facoltativo è costituito da quote di proprie imposte che il *Land* può mettere a disposizione dei propri enti territoriali. I trasferimenti effettuati dai *Länder* in favore dei Comuni del proprio territorio possono essere generali e vincolati.

I primi sono costituiti dai trasferimenti perequativi assegnati attraverso l'indice di capacità tributaria¹⁴⁴ e l'indice di fabbisogno dei singoli Comuni¹⁴⁵.

3.8) La giurisprudenza costituzionale sulla perequazione finanziaria, con particolare riguardo alla sentenza 11/11/1999 del Tribunale costituzionale federale tedesco.

Il *Bundesverfassungsgericht* ha contribuito in maniera fondamentale a chiarire i dubbi interpretativi del dettato costituzionale e a trarre da quest'ultimo i principi guida della *Finanzgleich*.

In particolare con la sentenza del 1999 il Tribunale costituzionale federale tedesco, in seguito al ricorso presentato da alcuni *Länder*, il Baden-Württemberg e la Baviera, principali contribuenti del meccanismo perequativo, si è pronunciato sulla perequazione finanziaria con una decisione di grande rilievo politico.

I *Länder* ricchi, sostanzialmente, lamentavano una violazione del divieto di livellamento e di alterazione della scala delle capacità finanziarie, in

¹⁴³ Imposte sui redditi delle persone fisiche, imposte sui redditi delle persone giuridiche, imposta sul valore aggiunto.

¹⁴⁴ E' costituita dalla somma del gettito pro-capite di tributi propri del Comune e delle entrate pro-capite delle imposta nazionali in partecipazione.

¹⁴⁵ E' costituito dal prodotto tra il valore di base fissato ogni anno dal *Land* e la popolazione.

considerazione del fatto che la *Finanzkraft* (capacità finanziaria) dei *Länder* deboli veniva integrata da trasferimenti interregionali e federali sino ad eguagliare l'intero fabbisogno¹⁴⁶. Tale meccanismo avrebbe favorito, a parere dei ricorrenti, un comportamento irresponsabile dei *Länder* beneficiari, sicuri di potersi appoggiare su altri soggetti per coprire il costo delle proprie politiche di bilancio e, lo scoraggiamento dei *Länder* ricchi ad aumentare il proprio reddito al fine di non devolverlo a fini perequativi una percentuale elevata del loro surplus. In altri termini, i ricorrenti hanno contestato la legittimità di singole parti della legge federale sulla perequazione finanziaria (da essi stessi approvata in seno al *Bundesrat* nel 1993), ma in definitiva ne hanno messo in dubbio la ragionevolezza complessiva, mirando ad ottenere una decisione che ponesse le basi per una riorganizzazione del sistema perequativo fondato su criteri meno assistenziali e di maggiore competizione economica tra territori.

La risposta del Tribunale costituzionale federale alle lamentele dei *Länder* ricorrenti si caratterizza per l'assoluta eccezionalità rispetto alle precedenti sentenze in materia, in quanto non ha affrontato singoli articoli della FAG in relazione a materie delimitate (come era stato nella pronuncia del 1986 per la determinazione della *Steuerkraft* o in quella del 1992 per la costituzionalità dei *BEZ* volti al risanamento di *Länder* in emergenza di bilancio), ma ha accolto parzialmente le questioni prospettate, riconoscendo sostanzialmente l'esigenza di riformare in senso più competitivo il sistema di perequazione e dichiarando l'illegittimità costituzionale, a far data dal 2003 o dal 2005, del sistema perequativo attuale, in quanto esso non concretizza in modo preciso i parametri costituzionali della perequazione di cui agli artt. 106 e 107 GG.

Ad avviso del Tribunale i principi generali dettati dalla Legge fondamentale in materia perequativa necessitavano di una doppia

¹⁴⁶ Gli articoli 10 e 11 FAG consentono di portare l'indice di capacità finanziaria al 99,5% di quello di perequazione.

concretizzazione da parte del legislatore: una legge (*Maßstäbengesetz*) che avrebbe dovuto stabilire i parametri astratti in base ai quali valutare le esigenze di ripianamento finanziario tra i *Länder* e la programmazione di bilancio; e successivamente, sulla base di tali criteri, la legge di perequazione vera e propria avrebbe dovuto determinare le categorie impositive, il trasferimento di risorse finanziarie tra i livelli di governo (perequazione verticale) e la quantità della compensazione finanziaria tra i *Länder* (perequazione orizzontale).

La legge di perequazione del 1993, in sostanza, avrebbe continuato ad applicarsi fino alla fine del 2004, ma sarebbe divenuta nulla il 1° gennaio 2003 qualora il legislatore non avesse approvato la legge sui parametri entro la fine del 2002. In caso contrario, a partire da tale data, il FAG sarebbe divenuto incostituzionale e quindi nullo. Dopo la promulgazione del *Maßstäbengesetz* (legge sui parametri), il legislatore avrebbe dovuto emanare un nuovo FAG entro il 31 dicembre 2004. Se tale nuova disciplina non fosse entrata in vigore il primo gennaio 2005, il FAG, anche in questo caso sarebbe incostituzionale e nullo.

Il legislatore ordinario è stato, quindi, incaricato di concretizzare e integrare i principi in materia di ripartizione delle imposte e di perequazione, enunciati in Costituzione solo in maniera indeterminata, mediante la predisposizione di parametri di fonte legislativa direttamente applicabili, a valenza generale e vincolanti per lo stesso legislatore una volta inseriti nell'apposita legge.

In particolare, il compito di ripartizione dell'imposta sul volume d'affari poteva essere eseguito solo dopo che il legislatore avesse chiarito il contenuto dei principi costituzionalmente posti negli art. 106, 3° comma, frase 4 n. 1 e 2 GG e avesse determinato le fattispecie delle "entrate correnti" e delle "spese necessarie" rendendole calcolabili, così che da esse potevano essere ricavate le "chiavi" per procedere alla ripartizione.

L'istituto che in misura maggiore, secondo le valutazioni del Tribunale

costituzionale, risentiva della mancata concretizzazione e specificazione dei concetti giuridici indeterminati che il *Grundgesetz* prevede è la perequazione tra *Länder* disciplinata al 2° comma, periodi primo e secondo, dell'art. 107 GG. Lo scopo di tale strumento, ripetutamente enunciato nelle sentenze precedenti e ribadito anche in questa sede, è quello di garantire in ogni parte del territorio federale uno stesso *standard* di prestazioni pubbliche senza che venga indebolita, solamente con ciò, la capacità di stimolo per i singoli *Länder* a condurre politiche di sviluppo premiando in questo modo quelli con migliori prestazioni. In breve, soddisfare allo stesso tempo le esigenze della solidarietà a tutela dei *Länder* creditori, e le ragioni dell'autonomia finanziaria e di bilancio di quelli debitori.

Rispetto alla disciplina della perequazione finanziaria, il legislatore ha dunque il compito di esplicitare nel contenuto i principi costituzionali e qualificare secondo fattispecie i criteri relativi alla ripartizione delle imposte ed alla perequazione che concretizzano i precetti costituzionali.

Secondariamente deve trarre da questi criteri le concrete conseguenze di diritto finanziario per l'ammontare del gettito relativo, le facoltà di assegnazione e la competenza a ricevere, gli obblighi ed i diritti alla perequazione.

Occorre sottolineare come il nucleo della sentenza *de qua* consista nell'aver sostanzialmente ridisegnato l'organizzazione dell'insieme legislativo e procedimentale della materia, sostituendo al binomio costituzione – legge di perequazione una nuova struttura trilatera (*Dreistufigkeit*) formata da Costituzione – legge di parametri – legge di perequazione vera e propria.

Il sistema si fonda dunque nella sua concretezza su tre fonti giuridiche che poggiano l'una sull'altra: il *Grundgesetz* che predispone, con la continuità propria del diritto costituzionale, i principi generali per la ripartizione delle imposte e per la perequazione finanziaria; il legislatore che ricava da ciò criteri di ripartizione e di perequazione finanziaria di carattere

duraturo, da iscriverne nella cornice di una continua pianificazione; in applicazione di questa legge, che fornisce criteri vincolanti per il legislatore stesso (*Maßstäbengesetz*), la legge di perequazione finanziaria sviluppa misure concrete di ripartizione e di conguaglio, fondate su controlli e verifiche periodiche. Con la fissazione di criteri preordinati ad avere effetto nel lungo periodo ed idonei ad essere progressivamente aggiornati, il legislatore assicura che il *Bund* e i *Länder* interpretino nello stesso modo le fattispecie di uscita, le fondino sui medesimi indicatori e rendano conseguentemente possibile una comparazione delle esigenze di copertura finanziaria.

L'onere a carico del legislatore di provvedere mediante il *Maßstäbengesetz* ad una migliore definizione dei concetti giuridici indeterminati operanti in materia di perequazione e dei parametri che devono condurre in concreto alla determinazione dei presupposti di attribuzione e dell'entità dei trasferimenti vige anche in materia di *BEZ*, soprattutto in relazione alla formula della debolezza di prestazioni (*Leistungsschwäche*) per quelli destinati a condurre al perfezionamento dei risultati ottenuti in sede di perequazione orizzontale (*Fehlbedarf-BEZ*, §11 comma 2 FAG) e ai presupposti per l'assegnazione di quelli volti alla copertura di determinati oneri (*Sonderlasten-BEZ*, §11 commi 3-6 FAG).

Per giungere a questo risultato il Tribunale opera una accurata ricostruzione teorica dei rapporti finanziari nel quadro dello Stato federale, affermando che la loro determinazione non può essere lasciata alla sola maggioranza (sia essa del *Bundestag* o del *Bundesrat*), dovendo tenere in conto i diversi interessi in gioco nel quadro dell'interesse complessivo.

In forza di tale ricostruzione, il Tribunale indica al legislatore i principi cui la legge sui parametri e la conseguente legge di perequazione dovranno ispirarsi.

Il rilievo politico della decisione del *Bundesverfassungsgericht* va rinvenuto non tanto nella trattazione dei singoli aspetti e delle singole fasi del procedimento, quanto nelle riflessioni che il Tribunale costituzionale dedica

al futuro assetto che il legislatore dovrà assegnare all'intero istituto, riflessioni che sfociano, come abbiamo detto, nell'obbligo rivolto a quest'ultimo di predisporre, secondo tempi, modi e formule precisi, una legge di parametri sulla base dei quali spetterà in un secondo momento alla legge sulla perequazione finanziaria vera e propria procedere alla disciplina del concreto meccanismo di perequazione.

Un elemento degno di nota è la previsione del decorso necessario di un periodo di tempo tra l'emanazione del primo atto e quella del secondo (*Zeitabstand*): il fondamento di tale indicazione va rinvenuto, secondo la sentenza in questione, nella necessità di consolidare il grado di astrattezza della legge di parametri e la sua posizione di estraneità rispetto alla valutazione degli effetti dalla stessa in concreto prodotti, cosicché trova maggiore rilievo la considerazione delle esigenze di razionalità, di pianificazione e di prevedibilità.

La necessità della delega si giustifica per la flessibilità del sistema di riparto e di perequazione tributaria disciplinato a livello costituzionale e bisognoso di chiarificazione attraverso l'introduzione di parametri generali vincolanti per lo stesso legislatore federale.

3.9) La legge sui parametri.

La legge sui parametri è stata emanata con lo scopo stabilire parametri generali al fine di dare concretezza al dettato costituzionale in tema di ripartizione di IVA, perequazione orizzontale tra *Länder* e di assegnazioni federali complementari.

Con riguardo alla ripartizione verticale dell'IVA tra Federazione e *Länder* la legge sui parametri stabilisce che deve essere orientata in modo tale che la quota attribuita a *Bund* e *Länder* porti ad una copertura delle spese necessarie di ciascuno (art. 4, 1° comma *MaßstG*). In particolare dispone la necessità di compensare le minori entrate regionali in considerazione della

legislazione a sostegno delle famiglie del 1996 (art. 4, 2° comma *MaßstG*), e l'obbligo di mantenere il debito pubblico entro i parametri del Trattato di Maastricht e del Patto di Stabilità e Crescita (art. 4, 3° comma *MaßstG*).

Relativamente alla ripartizione orizzontale dell'IVA, invece, ribadendo quanto scritto in Costituzione, l'art. 5 *MaßstG* identifica la misura di un quarto la quota massima di *Umsatzsteuer* da assegnare con fini perequativi, e designa quali beneficiari i *Länder* con entrate per abitante al di sotto della media. Gli introiti da considerare per tale calcolo sono, così come previsto anche dall'art. 107, 1° comma GG, quelli derivanti dai tributi regionali e dai proventi delle due imposte sul reddito. Il 2° comma del medesimo articolo è alquanto vago poiché nel definire che << le erogazioni di quote integrative di IVA serve a ridurre divari particolarmente elevati di entrate ai sensi del 1° comma >> non precisa quando un divario di entrate deve essere considerato particolarmente elevato ed inoltre cosa significhi ridurre i divari. A tal riguardo l'art. 6 *MaßstG* chiarisce che lo scopo della perequazione orizzontale è proprio quello di avvicinare le differenti capacità finanziarie dei *Länder*. Precisamente i *Länder* con una capacità finanziaria sotto la media, bisognosi di trasferimenti perequativi e *Länder* con una dotazione finanziaria sopra la media erogatori di finanziamenti.

La legge sui parametri, inoltre, dedica un intero articolo alla previsione degli indicatori della *Finanzkraft* regionale.

In base all'art. 7 *MaßstG* la capacità finanziaria deve essere misurata in base alle entrate facilmente comparabili ovvero a tutti gli introiti di *Länder*, Comuni e unioni dei Comuni.

L'art. 8 *MaßstG* fornisce delle indicazioni sulla costruzione del fabbisogno regionale elemento essenziale per confrontare le diverse capacità finanziarie e individuare i soggetti creditori e debitori dei trasferimenti interregionali. Il 1° comma del medesimo articolo dispone che per comparare le dotazioni finanziarie regionali occorre basarsi sul numero di abitanti di ciascun *Land*; e l'entità effettiva della popolazione è soggetta a modificazioni

in caso di peculiarità strutturali dei *Länder* o dei loro Comuni. Nell'art. 9 *MaßstG* vengono espressamente menzionati il divieto di livellamento (*Nivellierungsverbot*), il divieto di indebolimento (*Schwachungsverbot*) e l'obbligo di mantenere la graduatoria delle capacità finanziarie.

Con riguardo alla determinazione del livello di compensazione l'art. 9 *MaßstG* afferma che <<il giusto conguaglio richiede un avvicinamento della capacità finanziaria dei *Länder* sufficientemente adeguato ai compiti loro propri. Questo requisito è soddisfatto quando sono contestualmente considerati l'autonomia dei *Länder* e la loro integrazione nella comunità solidale federale. Sono da escludersi sia una significativa debolezza della capacità di prestazione dei *Länder* debitori, sia un livellamento delle capacità finanziaria regionale. La perequazione orizzontale non può né aumentare i divari di capacità finanziaria tra i singoli *Länder*, né portare un'inversione della scala di capacità finanziarie tra gli stessi>> (art. 9, 1° comma *MaßstG*).

Con riguardo alla perequazione verticale l'art. 10 *MaßstG* chiarisce che i *Bundesergänzungszuweisungen* sono erogati dalla Federazione ai *Länder leistungsschwache* con debole capacità di prestazione.

La legge a tal riguardo identifica due categorie di trasferimenti federali: *die allgemeine Bundesergänzungszuweisungen* e *die Sonderbedarfs-Bundesergänzungszuweisungen*.

I *die allgemeine Bundesergänzungszuweisungen* sono erogati per fini generali diretti a accrescere la capacità finanziaria dei *Länder* che dopo i trasferimenti interregionali hanno una *Finanzkraft* inferiore alla media e inadeguata rispetto al principio federale della corresponsabilità solidale.

I *Sonderbedarfs-Bundesergänzungszuweisungen* sono diretti alla copertura di particolari oneri finanziari, non possono essere erogati per coprire costi di nuovi progetti o per sopperire a necessità finanziarie che siano conseguenza diretta e prevedibile di scelte politiche dei *Länder*.

Solo in casi eccezionali si consente ai trasferimenti federali di elevare la

capacità finanziaria dei *Länder* beneficiari al di sopra della media di tutti gli altri *Länder* (art. 12, 2° comma *MaßstG*), ma tale erogazione deve essere limitata a un certo numero di anni e va somministrata con un sistema regressivo (art. 12, 3° comma *MaßstG*).

3.10) La nuova legge di perequazione finanziaria del 2005.

Il legislatore, successivamente all'approvazione della normativa sui parametri, ha emanato la legge di perequazione entrata in vigore nel gennaio 2005.

La legge in oggetto mantiene lo stesso schema della legge di perequazione emanata nel 2003, lascia invariato l'ordine di trattazione dei diversi argomenti e la numerazione dei relativi articoli, tuttavia, introduce alcune modifiche sull'assegnazione della quota integrativa dell'IVA, sulla perequazione orizzontale, sull'ammontare dei *Bundesergänzungszweisungen* al fine di incentivare comportamenti virtuosi dei *Länder*.

Con riguardo alla ripartizione verticale dell'IVA, la disciplina dell'art. 1 FAG risulta uguale alla precedente legge di perequazione con l'eccezione che si assegnano alla Federazione 1.322.712.000 € in aggiunta del 50% del gettito complessivo dell'*Umsatzsteuer* decurtando dal medesimo importo l'ammontare spettante ai *Länder*.

Il criterio dell'assegnazione della quota distribuita a fini perequativi cambia con riguardo al riparto orizzontale dell'IVA. L'entità del conguaglio è calcolata sulla base di una formula matematica prevista dalla legge stessa e varia dal 95% al 60% della differenza tra capacità contributiva regionale e media a seconda della capacità contributiva pro capite. La misura del trasferimento aumenta in modo lineare rispetto alla distanza della capacità contributiva del *Land* al valore medio.

Con riguardo alla perequazione orizzontale sono stati introdotti criteri differenti per il calcolo degli indici di capacità finanziaria e di perequazione;

in particolare si è deciso di tenere in considerazione le entrate comunali computate per il 65% del loro ammontare e non più per il 50% (art. 8 3° comma FAG). Questo intervento favorisce i *Länder* più poveri dal momento che evidenzia la loro carenza di risorse rispetto alle Regioni più abbienti. È stato introdotto un tetto massimo di prelievo per i *Länder* donanti, i quali non possono cedere più del 72,5% del loro surplus, ossia dell'eccedenza dell'indice di capacità finanziaria rispetto a quello di perequazione (art. 10, 3° comma FAG). In secondo luogo si introduce un incentivo per i *Länder* che aumentano le proprie entrate tributarie in misura superiore all'incremento medio. Si tratta del cd "*Pramienmodell*" (modello del premio) che esclude parzialmente dal computo delle risorse che formano l'indice di capacità finanziaria regionale quelle che superano l'incremento medio in modo tale da incentivare l'efficienza ed evitare l'esternalizzazione di tutti gli sforzi di buona amministrazione di un *Land*.

Con riferimento alla perequazione verticale viene ridotto il volume dei sussidi complessivamente intesi. Per quanto concerne i sussidi erogati per soddisfare bisogni finanziari generici, gli stessi vengono corrisposti ai *Länder* con una capacità finanziaria inferiore al 99,5%, e non più al 100% come avveniva in precedenza, dell'indice di fabbisogno. La misura della perequazione non colma più il 90% del gap, ma solo il 77,5% (art. 11, 2° comma FAG).

CONCLUSIONI

Il federalismo fiscale che avrebbe dovuto rappresentare uno degli aspetti più significativi della revisione operata nel 2001 costituisce uno dei momenti irrisolti della stessa riforma; non solo per il fatto che l'art. 119 pare non definire con un grado di sufficiente certezza e stabilità quella che avrebbe dovuto essere la "nuova costituzione economica", ma, anche, per il fatto che a tale norma non è stato dato alcun seguito sostanziale.

Il dato che è emerso dai rilievi compiuti è quello dell'estrema difficoltà che incontra il processo attuativo del federalismo fiscale nel nostro Paese, in particolar modo per le ragioni che stanno alla base di una scelta di fondo politico-legislativa specie con riguardo ai meccanismi perequativi.

Tale esito è ancora più scoraggiante se si pensa che all'accrescimento dei poteri e delle responsabilità di Regioni, Comuni e Province non ha corrisposto un uguale incremento delle risorse finanziarie. Avendo riguardo alle Regioni meno favorite sul piano economico-finanziario, tale situazione desta maggiori preoccupazioni con riferimento al mantenimento dei <<livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale>> (art. 117, 2° comma, lett.m).

L'eterogeneità nelle dotazioni di risorse fiscali che si riflette sulle differenti quantità e qualità dei servizi pubblici, fruibili in ciascun ente locale, pone il problema dell'equità nelle modalità dell'intervento pubblico.

Le Regioni più svantaggiate dovrebbero, per poter mantenere un sufficiente livello di servizi e rispondere in modo adeguato alle domande dei cittadini, aumentare di molto la pressione fiscale determinando di conseguenza un federalismo fiscale squilibrato a tutto svantaggio dei cittadini del Mezzogiorno. In altri termini, se si bloccassero in maniera evidente i trasferimenti e se il finanziamento dei principali servizi pubblici dovesse essere esclusivamente a carico delle Regioni, gli enti locali più dotati di

risorse sarebbero maggiormente in grado di soddisfare i servizi essenziali e di conseguenza i cittadini di tali enti dovrebbero essere tassati di meno a differenza dei cittadini appartenenti ad enti più svantaggiati che verrebbero tassati in misura maggiore.

E' pur vero che, al fine di far fronte alle diversità tra gli enti di differenti aree geografiche dovute alle diverse allocazioni dei redditi, delle basi imponibili e dei bisogni presenti sul territorio, il dettato costituzionale disciplina un fondo perequativo in grado di compensare gli squilibri economici del Paese. Ciò nondimeno, le disposizioni contenute nel novellato art. 119 Cost. scontano il limite di non aver individuato le modalità concrete del meccanismo di perequazione, aspetto essenziale del nuovo assetto autonomistico della fiscalità.

Anche in Germania, come si è evinto dal lavoro di tesi, esistono degli squilibri economici tra i *Länder* ma in virtù delle politiche governative, svolte con il concorso attivo e responsabile dei governi regionali si mantiene costante l'attenzione ai bisogni delle realtà più svantaggiate.

Il quadro costituzionale di riferimento del *Grundgesetz*, a differenza del nostro dettato costituzionale che dedica un solo articolo, il 119, alla disciplina della finanza pubblica, è piuttosto dettagliato in quanto vengono specificate le modalità e la suddivisione delle spese, assegnando a ciascun ente territoriale una dotazione di entrate proprie al fine di garantire certezza rispetto alle risorse disponibili, del potere impositivo e del gettito tributario. L'art. 107 della Legge Fondamentale tedesca indica le fonti di finanziamento della perequazione e stabilisce che le somme da esso destinate devono consentire lo svolgimento delle funzioni ad un livello di adeguatezza medio ed in condizioni di massima efficienza ed economicità. La realizzazione di un sufficiente grado di uniformità in Germania presuppone la solidarietà fra i diversi livelli di governo e trasferimenti di funzioni nonostante la separazione dei compiti e delle funzioni. La costante collaborazione fra il *Bund* e i *Länder*, e fra i *Länder* stessi, il coinvolgimento di tutti i livelli di governo

nello svolgimento di una determinata attività pubblica rappresenta, infatti, la forza per il funzionamento di tale struttura che si è evoluta verso il c.d. “federalismo cooperativo”, finalizzato all’obiettivo di una maggiore efficienza pubblica.

Per la costituzione di un sistema federale stabile ed efficiente è, dunque, molto importante provvedere all’allocazione delle risorse finanziarie di cui i diversi livelli di governo necessitano per assolvere ai propri compiti in modo tale da rafforzare la responsabilità dell’ente locale, evitando che si crei una divergenza eccessiva tra pressione fiscale e spesa pubblica.

Il federalismo nel nostro Paese dovrà, dunque, al fine di integrare tutte le diversità in un disegno coerente di crescita complessiva, realizzare il giusto equilibrio tra autonomia, efficienza e solidarietà e, nello stesso tempo occorrerà prevedere procedure di concertazione interistituzionale a livello nazionale e regionale, ovvero una scelta concertata tra i soggetti che, ai sensi del nuovo art. 114, costituiscono la Repubblica.

BIBLIOGRAFIA

Allegretti, “Commento all’articolo 119 Cost.”, in Commentario alla Costituzione a cura di Branca G. Bologna - Roma, 1975.

Amatucci A., voce “Autonomia finanziaria e tributaria”, in Enciclopedia giuridica Treccani, Roma, 2002.

Antonini L., “Verso un nuovo federalismo fiscale”, introduzione a cura di E. Ghigo, Giuffrè Editore, Milano, 2005.

Antonini L., “La prima giurisprudenza costituzionale sul federalismo fiscale: il caso dell’IRAP”, in Rivista di diritto finanziario e scienza della finanza, 2004.

Antonini L., Indagine conoscitiva. Audizione del Prof. Luca Antonini presso la Commissione Affari Costituzionali della Camera dei Deputati, in [astridonline.It](http://astridonline.it).

Antonini L., “Competenza, finanziamento ed *accountability* in ordine alla determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni dei diritti civili e sociali”, in www.federalismi.it.

Antonini L., “La vicenda dell’autonomia finanziaria regionale: dal vecchio al nuovo articolo 119 della Costituzione”, in “Le Regioni”, n. 1/2003.

Antonini L., “La prospettiva del federalismo fiscale alla luce del nuovo articolo 119 della Costituzione”, in [www.federalismi.It](http://www.federalismi.it). 2002.

Antonini L., “Dal federalismo legislativo al federalismo fiscale”, in rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze n. 3/2004.

Anzon A., “La Bundestreue e il sistema federale tedesco: un modello per la riforma del regionalismo in Italia”, Milano, 1995.

Anzon A., “I poteri delle Regioni nella transizione dal modello originario al nuovo assetto costituzionale”, Torino, Giappichelli 2003.

Anzon A., “Il difficile avvio della giurisprudenza costituzionale sul nuovo Titolo V della Costituzione”, in giurisprudenza costituzionale n. 2/2003.

Arnold R., “La ripartizione delle competenze fra Bund e Länder alla luce della giurisprudenza costituzionale tedesca”, in Le Regioni, 1988.

Astrid, “L’attuazione del federalismo fiscale. Una proposta” a cura di Bassanini F. e Macciotta G., Bologna, il Mulino 2003.

Atripaldi V. e Bifulco R., “Federalismi fiscali e Costituzioni”, Torino, Ed. Giappichelli, 2001.

AA.VV., “La potestà statutaria regionale nella riforma della Costituzione. Temi rilevanti e profili comparati”, Giuffrè, 2002.

AA.VV., “Il nuovo Titolo V della Parte II della Costituzione. Primi problemi della sua attuazione,“ Giuffrè 2003.

Balboni E., “Il concetto di livelli essenziali ed uniformi come garanzia in materia di diritti sociali”, in Le istituzioni del federalismo, n.6/2001.

Barbera A., “Principi fondamentali, l’Art. 2 della Costituzione”, in Commentario della Costituzione, a cura di Branca G., Bologna – Roma.

Bartholini S., “Il principio di legalità dei tributi in materia di imposta”, Padova, CEDAM, 1957.

Bartole S., Bin R., Falcon G., Tosi R., “Diritto regionale. Dopo le riforme”, Il Mulino, 2003.

Bartole S., “Introduzione al seminario della Associazione Italiana Costituzionalisti sul progetto di riforma della II Parte della Costituzione “ (LUISS, Roma 16 Maggio 2005) in rassegna parlamentare n. 3/2005.

Bassanini F., (a cura di), “Legge La Loggia. Commento alla L. 5 giugno 2003, n. 131 di attuazione del Titolo V della Costituzione”, Maggioli, 2003.

Bertolissi M., “Lineamenti costituzionali del federalismo fiscale” prospettive comparate, Cedam 1982.

Bertolissi M., “Una riflessione sul federalismo fiscale”, in AA. VV., “Verso un nuovo federalismo fiscale”, a cura di L. Antonini, Milano 2005.

Bertolissi M., “Autonomia finanziaria e distribuzione delle risorse”, relazione al Convegno Le Autonomie territoriali: dalla riforma amministrativa alla riforma costituzionale, Roma 9/1/2001, in Luiss - Centro di ricerca “Vittorio Bachelet”, Quaderni, n. 20, Giuffrè.

Bicuccio C., “Il federalismo fiscale nella finanziaria 2004”, Rassegna tributaria n. 2/2004.

Bordigon M., “Federalismo fiscale? Riflessioni in merito alle recenti riforme

in Italia”, Il Mulino, n. 2/2000.

Bordignon M., “I nuovi rapporti finanziari tra Stato ed autonomie locali alla luce della riforma del Titolo V della Costituzione”, in rivista di politica economica n. IX-X/2004.

Bozza N., “Il federalismo fiscale in Germania”, “Rivista di diritto tributario”, n. 7-8/1996.

Brancasi A., “L’autonomia finanziaria degli enti territoriali note esegetiche sul nuovo articolo 119 Cost.”, in Le Regioni, n. 1/2003.

Brancasi A., “Osservazioni sull’autonomia finanziaria”, in le Regioni n. 2-3/2004.

Bozzacchi C., “Coesione e solidarietà sociale: un primo approccio alle tematiche del federalismo fiscale – commento a Sentenza Corte costituzionale n. 419/2001”, in Le Regioni, n. 4/2002.

Caravita B., “La Costituzione dopo la riforma del titolo V. Stato, Regioni e autonomie fra Repubblica e Unione Europea”, Giappichelli, 2002.

Caretti P., “Stato, Regioni, enti locali tra innovazione e continuità. Scritti sulla riforma del Titolo V della Costituzione”, Torino, 2003.

Caretti P., “Fonti statali e fonti locali dopo la riforma del titolo quinto della costituzione”, Le Regioni, 2002.

Carbonaro, “I doveri pubblici individuali nella Costituzione”, Milano, 1968.

Cassese S., “Il finanziamento delle regioni. Aspetti costituzionali, Problemi economici e finanziari delle Regioni”, Milano, Giuffrè, 1976.

Cavalieri P. e Lamarque E. (a cura di), “L’attuazione del nuovo Titolo V, parte seconda, della Costituzione”, Torino, 2004.

Cavalieri P., “Modifiche al titolo V della parte seconda della Costituzione. La nuova autonomia legislativa delle Regioni”, in *Il Foro Italiano*, n. 7-8/2001.

D’Atena A., “La difficile transizione. In tema di attuazione della riforma del Titolo V”, in *Le Regioni*, 2002.

D’Auro A., “Il federalismo fiscale dopo l’approvazione referendaria del testo della legge costituzionale concernente modifiche al titolo V della parte II della Costituzione”, *La finanza locale*, n. 9/2002.

Della Cananea G., “I limiti della finanza locale”, *Giornale di diritto amministrativo*, n. 2/2002.

De Grazia, “L’autonomia finanziaria degli enti territoriali nel nuovo Titolo V della Costituzione” in *Le istituzioni del federalismo - Regione e governo locale*, n. 2/2002.

De Ioanna P., (intervento) Titolo V e federalismo fiscale, in www.federalismi.it.

De Ioanna P., “L’autonomia finanziaria: una ipotesi di ricostruzione interpretativa tra diritti di cittadinanza e federalismo possibile”, in www.federalismi.it.

De Mita E., “Principi di diritto tributario”, Giuffrè.

De Mita E., “Guida alla giurisprudenza costituzionale tributaria”, Milano 2004.

Falcon G., “Il nuovo Titolo V della Parte seconda della Costituzione”, in *Le Regioni*, 2001.

Falcon G., “Inattuazione e attuazione del nuovo Titolo V”, in *Le Regioni*, n. 1/2003.

Fedele A., *Rapporti civili*, art. 22-23, “Commentario alla Costituzione”, Bologna, Zanichelli Editore, 1978.

Fedele A., “La riserva di legge”, in A. Amatucci, “Trattato di diritto tributario”, Padova, CEDAM, 1994.

Gambino S. (a cura di), “Il nuovo ordinamento regionale. Competenze e diritti”, Milano, 2003.

Gallo F., “Per un progetto di federalismo fiscale”, “Rassegna tributaria”, n. 11/1995.

Gallo F., “Le vie possibili al federalismo fiscale”, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 3/1996.

Gallo F., voce “Federalismo fiscale”, *Enciclopedia giuridica Treccani*, Roma, 1996.

Gallo F., “Rilievi critici sulle proposte di federalismo fiscale contenute nel progetto di riforma costituzionale elaborato dalla c.d. Commissione “bicamerale”, “Rivista di diritto tributario”, n. 5/1998.

Gallo F., “Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione”, “Rassegna tributaria”, n. 5/2002.

Giarda P., Il federalismo fiscale in attuazione della legge n. 133/1999: aspetti tecnici, ragioni e problemi aperti, in *Economia pubblica*, n. 5/2000.

Giarda P., “Le regole del federalismo fiscale nell’articolo 119:un economista di fronte alla nuova Costituzione”, in *Le Regioni*, n. 6/2001.

Giarda P., “Regioni e federalismo fiscale”, il Mulino, Bologna, 1995.

Giardina E., “le basi teoriche del principio della capacità contributiva”, Milano 1961.

Giuffrè F., “La solidarietà nell’ordinamento costituzionale”, Giuffrè Editore 2002.

Groppi T., Olivetti M. (a cura di), “La Repubblica delle autonomie. Regioni ed enti locali nel nuovo titolo V”, Giappichelli, 2003.

Lombardi G., “Contributo allo studio dei doveri costituzionali”, Milano 1967;

Maffenzoni F., “Il principio della capacità contributiva nel diritto finanziario”, Torino 1970.

Mangiameli S., “La riforma del regionalismo italiano, Giappichelli”, 2002.

Manzoni I., “Il principio della capacità contributiva nell’ordinamento costituzionale italiano”, Torino, Giappichelli 1965.

Martines T., “Diritto Costituzionale”, Giuffrè editore 1984.

Marongiu G., “Il dovere contributivo: realizzazioni e prospettive”, in Dir. Prat. Trib., 1989, I .

Marongiu G., “La finanza locale tra le garanzie del contribuente e le esigenze delle comunità”, in La finanza locale, 2002.

Marongiu G., “I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria”, Torino 1995.

Modugno F., Celotto A., Ruotolo M., “Aggiornamenti sulle riforme costituzionali (1998/2002)”, Giappichelli, 2003.

Mortati C., “Istituzioni di diritto Pubblico”, Padova 1991.

Moschetti F., “Il principio della capacità contributiva”, Padova 1973.

Moschetti F., “Federalismo e procedimento di applicazione del tributo: occasione per un confronto tra diverse culture”, in Rivista di diritto tributario, n. 3/2002.

Paladin, “Il principio di eguaglianza tributaria nella giurisprudenza costituzionale italiana”, in rivista di Diritto tributario 1997.

Paladin L. Crisafulli V., “Commento all’articolo 53 Cost.”, in Commentario alla Costituzione, Padova 1990.

Pica F., Stammati, "La finanza delle Regioni deboli nel titolo V della Costituzione italiana in Rivista economica del Mezzogiorno", n. 1-2/2002.

Pica F., “Autonomia degli enti locali e federalismo fiscale. Il Nuovo Governo Locale”, n. 3/1994.

Pica F., “L’Osservatorio per la finanza locale, la nuova Costituzione della Repubblica ed il riordino dei trasferimenti erariali”, in Rivista economica del Mezzogiorno, n. 4/2001.

Pica F., “L’ordinamento finanziario dei Comuni e la riforma del Titolo V della Costituzione”, Volume I, Giappichelli Editore, Torino.

Pinelli C., “I livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali” (art. 117, 2 comma lett. (m, Cost.), in Diritto Pubblico, n. 3/2002.

Piraino A., “Il nuovo modello costituzionale di finanza locale”, atti del Convegno svoltosi a Caltagirone il 12 aprile 2003, Rubbettino Editore.

Pitruzzella G., “Problemi e pericoli del federalismo fiscale in Italia”, in Le autonomie locali nella riforma costituzionale e nei nuovi statuti regionali, Seminario Ferrara 30/5/2002, Le Regioni, n. 5/2002.

Pizzetti F., “Il sistema costituzionale delle autonomie locali”, Milano, Ed. Giuffrè, 1979.

Pizzetti F., “La ricerca del giusto equilibrio tra uniformità e differenza: il problematico rapporto tra il progetto originario della Costituzione del 1948 e il progetto ispiratore della riforma costituzionale del 2001”, in *Le Regioni*, n. 4/ 2003.

Putzolu F., “Autonomia finanziaria e potestà di imposizione negli enti territoriali minori”, in *Rassegna tributaria*, n. 2/1996.

Puzzo F. “Il federalismo fiscale. L’esperienza italiana e spagnola nella prospettiva comunitaria.” Giuffrè editore, Milano 2002.

Romboli R., “Modifiche al titolo V della parte seconda della Costituzione, premessa, in *Il Foro Italiano*, n. 7-8/2001.

Scaccia G., “Solidarietà e competizione nel sistema federale tedesco: riflessioni in margine alla sentenza del *Bundesverfassungsgericht* sulla perequazione finanziaria (BverfG 11 Novembre 1999) tra *Länder*”, in *Giurisprudenza costituzionale* 5/2000.

Scaccia G., “Legge e diritti fondamentali nell’art. 117 della Costituzione”, in *Quaderni costituzionali* a XXIII n. 3 2003.

Schefold D., “Modelli di federalismo e sistema finanziario tedesco nel quadro dell'integrazione europea”, Introduttore: prof. Dian Schefold Resoconto redatto dal dott. Gino Scaccia.

Stancati P., “Il dovere tributario”, in *I diritti costituzionali*, a cura di Nania e Ridola, Volume III Giappichelli Editore, 2006 Torino.

Torchia L., “I vincoli derivanti dall’ordinamento comunitario nel nuovo Titolo V della Costituzione”, *Le Regioni*, n. 6, 2001.

Veronesi P., “ I principi in materia di raccordo Stato-Regioni dopo la riforma del Titolo V”, in *Le regioni*, n. 6/2003.

Zanardi A., “Per lo sviluppo. Un federalismo fiscale responsabile e solidale”, Bologna, Il Mulino, 2006.

Elenco dei documenti in materia di federalismo fiscale:

Commissione di lavoro e consultazione della Regione Campania sul tema “Federalismo fiscale e Mezzogiorno”, “Primo rapporto sugli effetti del federalismo fiscale sul sistema delle autonomie locali” in Quaderni di Informazioni **SVIMEZ**, n. 7/2001.

FORMEZ – Progetto Ripam, “ Il percorso innovativo della finanza in direzione del federalismo fiscale, in www.db.formez.it, 2002.

ISAE, Riforma fiscale in senso federale attraverso la legge n. 133/1999 e il D.Lgs. n. 56/2000, in Rapporto trimestrale, Aprile 2001.

ISAE, Rapporto annuale sull’attuazione del Federalismo, Febbraio 2003.

ISAE, Rapporto annuale sull’attuazione del Federalismo, Marzo 2006.

Relazione sull’attività svolta dall’Alta Commissione per la definizione dei meccanismi strutturali del federalismo fiscale.

SVIMEZ, Primo rapporto sugli effetti del federalismo fiscale sul sistema delle autonomie locali, Quaderni di informazione Svimez, Roma, Febbraio 2001.

Elenco delle principali pronunce della Corte costituzionale in materia di federalismo fiscale:

Sentenze nn. 296-297-311/2003, 29-241-381/2004, 397/2005, 2/2006 in materia di “tributo proprio”.

Sentenza n. 370/2003, in materia di “finanziamento delle funzioni regionali” dopo la Riforma del Titolo V della Costituzione.

Sentenze nn. 376/2003, 4-17-36-37-320/2004, 35/2005, in materia di “coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario”.

Sentenza n. 16/2004, in materia di “interventi speciali”.

Sentenza n. 425/2004, in materia di “spese di investimento”.

Sentenze nn. 282/2002, 88/2003, 35-270/2005, 5-134/2006 in materia di “livelli essenziali di prestazioni concernenti i diritti civili e sociali”.