



# Documento

*n. 5*

***Il federalismo fiscale  
Dalla modifica del titolo V della Costituzione  
alla Legge Delega***

*Dicembre 2009*



IL FEDERALISMO FISCALE  
DALLA MODIFICA DEL TITOLO V DELLA  
COSTITUZIONE ALLA LEGGE DELEGA



## IL FEDERALISMO FISCALE DALLA MODIFICA DEL TITOLO V DELLA COSTITUZIONE ALLA LEGGE DELEGA

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Stato federale e federalismo fiscale. – 3. La potestà normativa e regolamentare dello Stato e degli enti territoriali minori nell'originario quadro costituzionale. – 4. La riforma del titolo V della Costituzione. – 4.1. La nuova ripartizione di competenze normative tra Stato ed enti locali. – 4.2. L'autonomia finanziaria di entrata e di spesa delle Regioni e degli enti locali. – 5. Le fonti di finanziamento degli enti territoriali. – 5.1. Tributi propri e compartecipazioni. – 5.2. I trasferimenti perequativi e le risorse aggiuntive. – 5.3. L'autonomia di spesa degli enti territoriali: il "patto di stabilità". – 6. Dalla riforma costituzionale al DDL AS 1117. – 7. I contenuti della legge delega 5 maggio 2009, n. 42. – 7.1. Ambito di applicazione. – 7.2. Istituzione di nuovi organi. – 7.3. Il finanziamento delle Regioni. – 7.4. Il finanziamento degli enti locali. – 7.5. Il finanziamento delle Città metropolitane. – 7.6. Le Regioni a Statuto speciale e le Province autonome. – 7.7. Gli interventi speciali ai sensi dell'art. 119, comma 5, della Cost. – 7.8. I principi di coordinamento. – 7.9. Il patto di convergenza. – 7.10. Il trasferimento del patrimonio dello Stato. – 7.11. La disciplina transitoria. – 7.12. La gestione dei tributi. – 7.13. La clausola di salvaguardia. – 7.14. Abrogazioni. – 8. Le principali criticità. – 8.1. L'autonomia finanziaria impositiva dei diversi livelli di Governo. – 8.2. I trasferimenti perequativi. – 8.3. L'attuazione dei tributi. – 8.4. La governabilità del sistema. – APPENDICE La comparazione con i modelli di federalismo fiscale sviluppati in altri ordinamenti nazionali. – 1. La distribuzione dei poteri fiscali negli Stati federali. – 2. La distribuzione dei poteri fiscali negli Stati regionali. – 3. Una riflessione sul riparto dei poteri impositivi tra i vari livelli di Governo nel federalismo fiscale internazionale.

### 1. PREMESSA

A seguito dell'approvazione definitiva da parte del Senato nella seduta del 29 aprile 2009 del disegno di legge delega in materia di federalismo fiscale (legge 5 maggio 2009, n. 42)<sup>1</sup> è stata data concreta attuazione al disegno autonomista introdotto con le innovazioni costituzionali del 2001.

Di seguito ripercorriamo le maggiori problematiche sinora emerse sul tema del federalismo individuando i profili più controversi e le posizioni espresse dalla dottrina e dalla giurisprudenza, in particolare quella costituzionale.

Per affrontare questo esame sembra, pertanto, opportuno partire dalla stessa nozione di federalismo fiscale e dalla ricognizione degli obiettivi politici e amministrativi che si intendono raggiungere con la scelta di un regime federale, per passare poi all'esame dei rapporti finanziari tra Stato, Regioni ed enti minori così come delineato con la riforma del 2001 del titolo V della carta costituzionale.

---

<sup>1</sup> Pubblicata sulla Gazz. Uff. n. 103 del 6 maggio 2009 *Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'art. 119 Cost.*



Il corpo centrale del lavoro avrà poi ad oggetto oltre che l'analisi delle linee guida del citato disegno di legge delega, anche l'esame comparativo dei diversi modelli di federalismo fiscale adottati negli altri Stati europei, modelli necessariamente condizionati dalla matrice politica unitaria o meno del singolo ordinamento, così come dal processo di decentramento politico-amministrativo dallo stesso posto in essere. La parte finale sarà, infine, dedicata ad un'analisi economico-statistica del sistema del federalismo che, a partire dai dati disponibili, elaborerà un modello per lo studio dell'impatto in termini economici e finanziari del decentramento delle funzioni essenziali e del relativo finanziamento con particolare riguardo al sistema di perequazione.

## 2. STATO FEDERALE E FEDERALISMO FISCALE *di Paola Rossi*

Lo Stato federale è comunemente definito come quella forma di organizzazione politica che garantisce a livello costituzionale l'autonomia dei singoli enti territoriali, enti posti anch'essi in condizione di concorrere alle funzioni statali<sup>2</sup>. Elemento caratteristico dello Stato federale è dunque quello di essere a sovranità divisa e territorialmente circoscritta, nel senso che l'entità sovra ordinata (Stato federale) e quelle sotto ordinate (Stati federati) dispongono entrambe di poteri propri, la cui estensione incontra però dei limiti per materia e/o per territorio.

A differenza dell'antesignano Stato confederato, che trova la sua origine in un patto tra Stati, lo Stato federale ha la sua fonte e la sua regolamentazione in una carta costituzionale; i rapporti tra quest'ultimo e gli Stati federati non sono disciplinati dal diritto internazionale, ma dal diritto interno che regola la devoluzione di sovranità in determinate materie, nonché le risorse finanziarie per l'esercizio delle funzioni delegate.

In campo tributario, il federalismo attiene essenzialmente alla configurazione e distribuzione delle competenze e delle funzioni tra Stato ed enti territoriali in materia di entrate fiscali secondo la logica espressa dal principio di sussidiarietà: in linea di massima, in un assetto federale viene riconosciuto a ciascun ente territoriale il potere di governare le entrate fiscali secondo il fabbisogno di risorse finanziarie in dipendenza dei compiti e dei servizi pubblici che devono essere assicurati da quel medesimo ente alla collettività che amministra<sup>3</sup>.

---

<sup>2</sup> Così DE VERGOTTINI, *Stato federale*, in *Enc. dir.*, Milano, 1990, 831 ss.

<sup>3</sup> Il primo studio che porta la sua attenzione sulla questione della autonomia tributaria degli enti territoriali minori è quello di GALLO, *L'autonomia tributaria degli enti locali*, Bologna, 1979. Senza pretese di esaustività si segnalano tra i più significativi contributi successivi quelli di BERTOLISSI, *L'autonomia finanziaria regionale*, Padova, 1983; RUSSO, *Finanza regionale*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, I, 885 ss.; DEL FEDERICO, *I lineamenti della nuova finanza locale ed i relativi margini di autonomia statutaria*, in *Riv. dir. fin.*, 1992, 65 ss.; GALLO, *Federalismo fiscale*, *Enc. giur. Treccani*, Roma 1996; PUTZOLU, *L'autonomia tributaria degli enti territoriali; profili giuridici del federalismo fiscale*, Padova 1996; TREMONTI -VITALETTI, *Il federalismo fiscale*, Roma-Bari, 1994, in cui il tema del federalismo viene preso a spunto per una riflessione più ampia sulla situazione del sistema tributario nazionale; GIARDA, *Federalismo fiscale*, *Enc. Novecento*, Roma 2004, 477; ANTONINI, *Verso un nuovo federalismo fiscale*, Milano 2005; FREGNI, *Riforma del titolo V della Costituzione e federalismo fiscale*, in *Rass. trib.*, 2005, 683 ss.; MAJOCCHI-MURARO, *Verso l'attuazione del federalismo fiscale*, in *Riv. dir. fin.*, 2006, I, 3 ss.; VEZZOSO, *Il federalismo fiscale: dalle innovazioni costituzionali del 2001 al disegno Calderoli*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, I, 855 ss.



Il tema del federalismo fiscale<sup>4</sup> attiene essenzialmente alla configurazione dei rapporti istituzionali tra Stato ed enti territoriali e, dunque, al processo di trasformazione del sistema costituzionale del nostro Paese. Il federalismo è infatti un assetto di poteri la cui elaborazione riposa principalmente su valutazioni di ordine costituzionale. La scelta del grado di decentramento e la conseguente distribuzione di competenze e di autonomia finanziaria tra centro e periferia risponde ad obiettivi e a programmi generali di sviluppo della comunità nazionale e di quella locale di cui il quadro costituzionale è necessaria espressione.

Nell'ordinamento statale, infatti, l'esigenza fondamentale cui risponde la funzione fiscale è quella di reperire le risorse finanziarie necessarie per sostenere il processo di sviluppo della società, per rimuovere gli ostacoli al programma di elevazione della personalità e dignità dei consociati<sup>4</sup> (artt. 2, 3 e 4 Cost.).

In questa prospettiva l'efficienza economica non è un valore costituzionale di riferimento, in quanto gli obiettivi primari sono rappresentati dall'assolvimento delle prestazioni pubbliche proprie del *Welfare State* in materia di salute, sicurezza, giustizia, istruzione, previdenza, assistenza etc, nonché dalla realizzazione degli interventi infrastrutturali che siano idonei a consentire l'elevazione della qualità della vita e della capacità economica dei vari territori all'interno del paese.

Questo assetto di valori non ricorre invece negli ordinamenti degli enti locali, in quanto il quadro di riferimento della fiscalità è sensibilmente differente. Comuni e Province svolgono, infatti, funzioni di interesse pubblico di carattere circoscritto e limitato, essenzialmente orientate alla gestione del territorio locale, con l'obiettivo di garantire una crescita equilibrata delle infrastrutture locali e dei servizi amministrativi a favore della cittadinanza di riferimento.

La funzione fiscale degli enti minori, dunque, ha una portata molto più ridotta di quella statale sia sotto il profilo quantitativo (tali enti non sono in grado di assumersi gli oneri di importanti opere pubbliche), sia sotto quello qualitativo e funzionale (né di assicurare le prestazioni proprie dello Stato sociale). Le risorse tributarie assolvono quindi all'esigenza di assicurare la mera copertura finanziaria delle spese dell'ente locale, senza che ad esse possa essere attribuita alcuna funzione redistributiva del reddito nazionale<sup>5</sup>; il criterio di riparto dei carichi fiscali tra i membri della comunità è infatti basato sul principio del beneficio in luogo di quello di capacità contributiva.

In una posizione intermedia si colloca invece la Regione, in quanto ente esponenziale con compiti e funzioni di ordine superiore rispetto agli enti locali, compiti anch'essi collocabili nell'ambito delle

---

<sup>4</sup> A questa logica sociale dell'ordinamento statale si contrappone la capacità contributiva, intesa quale criterio di riparto dei carichi fiscali tra i membri della comunità nazionale, che funge da principio di tutela e protezione delle libertà e degli interessi individuali.

<sup>5</sup> Per tale ragione le entrate tributarie degli enti minori sono calcolate secondo la logica della copertura dei costi sostenuti per il sostenimento dei servizi pubblici (come avviene ad esempio per la TARSU) e comunque riferite al consociato in una prospettiva commutativa e non solidaristica, in ragione cioè del beneficio ricevuto nella sfera individuale a seguito della effettuazione della prestazione pubblica. In tal senso GALLO, *Ancora in tema di autonomia tributaria delle Regioni e degli Enti locali nel nuovo titolo V della Costituzione*, in *Rass. trib.*, 2005, spec. 1037 ss. e più di recente BORIA, *Il sistema dei tributi*, Torino, 2008, 905 ss.



prestazioni proprie del *Welfare State* (come ad esempio la tutela della salute e la protezione dell'ambiente). In tale ambito la fiscalità assume i connotati tipici tanto della fiscalità statale (la Regione è infatti titolare di entrate tributarie di portata generale, come l'IRAP e l'addizionale regionale all'IRPEF), quanto di quella locale, offrendo prestazioni di carattere più limitato, riguardanti servizi pubblici effettuati a favore di categorie circoscritte di contribuenti e caratterizzate dalla logica sinallagmatica.

Ad ogni modo in nessuno degli enti territoriali "minori" (inclusa la Regione) sembra ricorrere quell'esigenza di sostenimento e di sviluppo del programma di crescita sociale generale della comunità dei consociati, avendo gli stessi enti quali obiettivi equiordinati da realizzare anche quelli del calcolo economico, dell'efficienza produttiva e dell'ottimizzazione delle risorse.

La prevalenza di un ordinamento fiscale rispetto ad un altro, e la conseguente realizzazione delle finalità e degli obiettivi ad esso sottesi (logica redistributiva ovvero principio del beneficio), è una scelta che spetta alla Costituzione che può a sua volta essere modificata, sempre con l'obiettivo di garantire una migliore allocazione delle risorse, a seguito dell'emergere di ulteriori istanze e alla rivendicazione di ulteriori esigenze e peculiarità locali.

### 3. LA POTESTÀ NORMATIVA E REGOLAMENTARE DELLO STATO E DEGLI ENTI TERRITORIALI MINORI NELL'ORIGINARIO QUADRO COSTITUZIONALE *di Paola Rossi*

Il modello di relazioni tra ordinamenti fiscali delineato nella versione originaria della Costituzione era costruito secondo una logica piramidale e di subordinazione di fatto della legge regionale alla legge statale.

L'art. 117 Cost., nel testo del 1948, enumerava le materie di competenza legislativa regionale, disponendo peraltro che per le materie non espressamente indicate la competenza in via generale e residuale era dello Stato.

Ciò determinava una sostanziale subordinazione della legge regionale a quella statale, pur non individuabile nei termini di rapporto gerarchico (stante l'equiparazione delle due fonti normative), ma quale conseguenza della limitazione delle aree di competenza normativa.

L'art. 119 Cost., poi, prevedeva che le Regioni disponessero di autonomia finanziaria, esercitabile attraverso strumenti tributari propri in aggiunta ai trasferimenti erariali e alla compartecipazione ai tributi dello Stato.

Anche se non accolto in modo unanime dalla dottrina<sup>6</sup>, si andò delineando il convincimento che in sostanza la configurazione del sistema tributario della Regione fosse di competenza del legislatore

---

<sup>6</sup> Per richiamare solo i contributi dottrinali più recenti sull'argomento, cfr. FEDELE, *La potestà normativa degli enti locali*, in *Riv. dir. trib.* 1998, I, 109 ss.; TUNDO, *Contributo allo studio dell'autonomia tributari dei comuni*, Padova 2002; COCIANI, *L'autonomia tributaria regionale*, Padova 2003; PERRONE, *La sovranità impositiva tra autonomia e federalismo*, in *Riv. dir. trib.* I, 2004, 1173 ss.; FANTOZZI, *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.* 2005, I, 3 ss.; GIOVANARDI, *L'autonomia tributaria*



ordinario attraverso la legge statale di coordinamento. La legge regionale si presentava pertanto come una fonte sub-primaria, idonea a disciplinare i tributi regionali nei limiti fissati dalla legge statale<sup>7</sup>. Si trattava, dunque, di una competenza essenzialmente integrativa in quanto funzionale a dare attuazione ai principi espressi dalla legge statale<sup>8</sup>.

Quanto, poi, ai Comuni e alle Province, l'art. 128 Cost. disponeva che tali enti potessero esercitare una forma di autonomia finanziaria nel limite delle competenze attribuite loro dallo Stato. L'opinione generale era quindi nel senso che tale norma escludesse una vera e propria autonomia tributaria, limitando la finanza locale ai trasferimenti erariali e alle risorse extratributarie<sup>9</sup>. A tali enti territoriali spettava dunque una ridotta potestà regolamentare in ordine alla disciplina dei tributi locali il cui esercizio presupponeva comunque la previa individuazione delle competenze e dei relativi limiti da parte del legislatore statale.

La prevalenza della potestà normativa statale rispetto a quella degli enti territoriali è venuta meno ad opera della L. cost. n. 3 del 2001 che ha riformato significativamente la parte della Costituzione dedicata ai rapporti tra centro e periferia. Le modifiche nel loro complesso ridisegnano il quadro costituzionale delle autonomie locali, attribuendo a queste ultime poteri e prerogative la cui dipendenza e il cui possibile condizionamento da parte dello Stato risultano fortemente ridimensionati<sup>10</sup>.

#### 4. LA RIFORMA DEL TITOLO V DELLA COSTITUZIONE *di Paola Rossi*

##### 4.1. LA NUOVA RIPARTIZIONE DI COMPETENZE NORMATIVE TRA STATO ED ENTI LOCALI

Con la riforma del titolo V della Costituzione operata nel 2001<sup>11</sup> è stato ridisegnato il quadro dei rapporti tra Stato, Regioni ed enti locali, nel senso dell'attribuzione agli stessi di una posizione di pariteticità<sup>12</sup>. La riforma costituzionale ha infatti sovvertito l'impostazione risalente ad una tradizione

---

*degli enti territoriali*, Milano 2005; DI PIETRO, *Federalismo e devoluzione nella recente riforma costituzionale*, in *Rass. Trib.* 2006, 245 ss.; OSCULATI, *Tributi e altre entrate dei comuni*, in *Riv. dir. fin.* 2007, I, 111 ss.; VEZZOSO, *Federalismo fiscale: dalle innovazioni costituzionali del 2001 al disegno Calderoli*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, I, 855 ss.

<sup>7</sup> Cfr. GIANNINI M.S., *Leggi regionali e regolamenti di autonomia degli enti territoriali*, in AA. VV. *Scritti in onore di L. Rossi*, Padova 1954, 274 ss.; MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino 1996, 51 ss.

<sup>8</sup> In tal senso Corte cost., sent. 16 luglio 1987, n. 271. Sul punto anche TESAURO, *In tema di potestà tributaria delle Regioni*, in *Le Regioni* 1987, 1610 ss.

<sup>9</sup> Vedi TOSI, *Finanza locale. Profili giuridici*, Milano 1990; DEL FEDERICO, *I lineamenti della nuova finanza locale ed i relativi margini di autonomia statutaria*, cit.

<sup>10</sup> Complessivamente la riforma è stata operata con tre leggi costituzionali: la n. 1 del 22 novembre 1999 (Gazz. Uff. n. 299 del 22 dicembre 1999), la n. 2 del 31 gennaio 2001 (Gazz. Uff. n. 26 del 1 febbraio 2001), entrate direttamente in vigore, e la n. 3 del 18 ottobre 2001 (Gazz. Uff. n. 248 del 24 ottobre 2001) soggetta a voto referendario secondo le procedure previste dall'art. 138 Cost. e approvata con voto favorevole il 7 ottobre 2001.

<sup>11</sup> Per una compiuta analisi ricostruttiva delle vicende che hanno condotto all'approvazione della legge di riforma n. 3 del 2001 CARAVITA, *La Costituzione dopo la riforma del titolo V*, Torino, 2002, 19 ss.; MANGIAMELI, *La riforma del regionalismo italiano*, Torino, 2002, 40 ss.; FORLENZA-TERRACCIANO, *Regioni ed enti locali dopo la riforma costituzionale*, Milano, 2002, 19 ss.

<sup>12</sup> Cfr. FALCON, *Il nuovo titolo V della Parte seconda della Costituzione*, in *Le Regioni*, 2001, 10 ss.



ispirata alla centralità dello Stato ed alla residualità del ruolo normativo e istituzionale di Regioni ed enti locali, andando ad affermare la sostanziale equipollenza di tutti gli enti territoriali.

L'art. 117 Cost., nel testo del 1948, enumerava infatti le materie di competenza legislativa regionale, con la conseguenza che la competenza a legiferare nelle materie non enumerate rimaneva, in via generale e residuale, allo Stato. Le scelte perseguibili dalle Regioni nelle materie di loro competenza erano allo stesso modo vincolate ai limiti stabiliti con legge dello Stato. Ne risultava una sostanziale subordinazione della legge regionale alla legge statale che, pur non potendo ridursi ad un rapporto gerarchico, limitava al solo dettaglio lo spazio normativo alla stessa riservato.

La L. cost. n. 3/2001 ha sostanzialmente rovesciato questo schema, annullando la subordinazione e parificando lo Stato alle Regioni quanto alle competenze attribuite. In questa prospettiva le norme generali di riferimento del nuovo assetto di rapporti sono costituite dall'art. 114 Cost., che stabilisce la equiordinazione degli enti a base territoriale rispetto alla Repubblica<sup>13</sup>, e dall'art. 117 Cost., che fornisce una mappatura completa delle competenze normative esclusive e concorrenti ai diversi livelli di governo.

A tal riguardo va segnalato che tra le competenze esclusive attribuite allo Stato dal comma 2 dell'art. 117 rientra la definizione del sistema tributario e contabile dello Stato e la perequazione delle risorse finanziarie, mentre il comma 4 individua l'ambito generale e residuale delle competenze normative della Regione in ogni materia non espressamente attribuita alla competenza dello Stato, salvo che per la determinazione dei principi fondamentali, riservata alla legislazione statale. Stessa riserva statutale anche nelle materie per le quali è prevista una legislazione concorrente (comma 3) in cui la potestà legislativa è attribuita alle Regioni.

La competenza normativa circa il sistema tributario degli enti territoriali non è menzionata tra quelle rimesse alla potestà esclusiva dello Stato, né tra quelle che rientrano nella potestà concorrente, dal che si desume la riconduzione della stessa ad una potestà residuale della Regione e degli enti locali, da considerare alla stregua di una potestà esclusiva anche se non assoluta. In ogni caso è stabilito che tale potestà normativa vada esercitata nel rispetto dei vincoli normativi stabiliti dall'ordinamento comunitario (art. 117, comma 1)<sup>14 15</sup>.

---

<sup>13</sup> L'art. 114 Cost. crea un nuovo ente autonomo – le città metropolitane – con l'obiettivo di fornire uno strumento amministrativo flessibile per risolvere i problemi delle grandi aree urbane che superano le dimensioni comunali. Cfr. VIZIOLI, *Le città metropolitane e Roma capitale*, in GROPPI-OLIVETTI, *La Repubblica delle autonomie*, op. cit., 172 ss.

<sup>14</sup> Per un'analisi di questo aspetto, vedi DI PIETRO, *Federalismo e devoluzione nella recente riforma costituzionale*, in *Rass. trib.*, 2006, 250 ss.; CARINCI, *Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato UE*, in *Rass. trib.* 2004, 1204 ss.; AMATUCCI F., *I principi e le competenze degli enti locali in materia tributaria*, in AA. VV. *Il nuovo sistema fiscale degli enti locali*, a cura di F. AMATUCCI, Torino 2008, 48 ss.; LA SCALA, *Il divieto di aiuti di Stato e le agevolazioni fiscali nella regione siciliana*, in *Rass. trib.* 2005, 1503 ss.

<sup>15</sup> Significative a questo proposito risultano le censure di cui è stata fatta oggetto la L. 26 marzo 2002, n. 2 della Regione Sicilia (Gazz. Uff. Regione Sicilia n. 14 del 27 marzo 2002) che aveva istituito un tributo regionale sul passaggio di gasdotti attraverso il proprio territorio. Tale normativa è stata giudicata, sia dai giudici nazionali (TAR Lombardia, sent. n. 130 del 24 gennaio 2003), sia in ambito comunitario (Corte di Giustizia delle Comunità europee 21 giugno 2007 (causa C-173/05), incompatibile con il diritto comunitario, che non consente





Nel sistema delle fonti, dunque, la legge statale ha perduto la sua competenza generale, ed è destinata ad arretrare rispetto ad altri atti normativi cui alcune materie sono attribuite in via esclusiva. Secondo il nuovo assetto costituzionale, quindi, la legge statale dovrà fondare la propria competenza non più su una presunzione generale in proprio favore, ma esclusivamente su uno dei “titoli” previsti dal comma 2 dell’art. 117, oppure su una competenza concorrente con le Regioni, oppure ancora su altre disposizioni costituzionali dalle quali sia desumibile una riserva a favore della legge statale<sup>16</sup>.

Per quanto attiene, invece, all’assegnazione delle materie in regime di competenza concorrente, il criterio adottato è dipeso dalla ricorrenza di interessi che il legislatore ha ritenuto non potessero essere soddisfatti in modo adeguato da processi decisionali autonomi delle singole Regioni. Per questo motivo è stato riservato allo Stato il potere di indirizzare l’attività dei Governi locali fissando i “principi fondamentali”<sup>17</sup> entro i quali deve esprimersi l’autonomia legislativa dei governi locali, il tutto al fine di perseguire un programma armonico ed equilibrato di coesistenza e di sviluppo dei distinti sistemi tributari della finanza statale e locale. “Competenza concorrente” equivale quindi ad autonomia limitata per entrambi i livelli di governo: quanto alle Regioni dalle leggi nazionali, dalle risorse disponibili nonché da esigenze di perequazione, quanto allo Stato dalla stessa Costituzione che assegna alla Regione la potestà legislativa esclusiva.

In relazione alla potestà regolamentare, l’art. 117, comma 6, Cost. ha individuato la Regione come ente a competenza generale. Solo nelle materie di competenza esclusiva della legge statale, la potestà regolamentare spetta allo Stato, che può comunque delegarla alla Regione. Agli altri enti territoriali è riservata la potestà regolamentare in ordine alla disciplina dell’organizzazione e dello svolgimento delle funzioni loro attribuite<sup>18</sup>.

---

di porre restrizioni alla libera circolazione delle merci, né di adottare una politica commerciale e tariffaria con Paesi terzi difforme da quella comunitaria (ritenendo, dunque, che la tassa avesse un effetto equivalente ad un dazio illegittimo).

<sup>16</sup> Sul punto diffusamente GALLO, *Prime osservazioni*, op. cit., 585 ss.; FICARI, “*Scintille*” di autonomia tributaria regionale e limiti interni e comunitari, in *Rass. trib.*, 2002, 978 ss.

<sup>17</sup> La mancata emanazione di questi principi ha portato la dottrina (Fantozzi, Gallo, Perrone, Del Federico, Boria) ad affermare che ciascun ente territoriale potesse individuare le forme di coordinamento dei tributi rientranti nella propria sfera di competenza con il sistema tributario nazionale enucleando principi generali già presenti nell’ordinamento esistente (quali ed esempio quello di capacità contributiva, di ragionevolezza del prelievo, di semplificazione degli adempimenti, di trasparenza ed efficienza dell’azione amministrativa, etc.). Per la giurisprudenza costituzionale in tema di attuazione dell’art. 119 Cost. e di necessaria definizione dei “principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario”, cfr. par. successivo.

<sup>18</sup> La potestà regolamentare degli enti locali in materia di tributi locali viene realizzata attraverso una fonte normativa secondaria. Tale atto presenta la natura di un regolamento indipendente, che può essere cioè emanato anche in assenza di una legge di autorizzazione (ai sensi dell’art. 17, comma 1 L. n. 400/1988). Non occorre, infatti, che una legge stabilisca la cornice di principi ed autorizzi espressamente l’ente locale ad emanare il regolamento, rientrando invece tale potere nella disposizione generale formulata dall’art. 119 comma 2 Cost. Ad ogni modo, il regolamento indipendente deve pur sempre rispettare le leggi esistenti, evitando di entrare in conflitto con esse o comunque ricercando una sostanziale compatibilità con le norme stabilite da fonti primarie. In tal senso, FEDELE, *Rapporti civili. Art. 23*, in *Commentario alla costituzione*, a cura di Scialoja e Branca, Bologna-Roma, 1978, 125 ss.; TUNDO, *Contributo allo studio dell’autonomia tributaria dei Comuni*, op. cit., 264 ss.



Quanto, infine, alla ripartizione delle funzioni amministrative, l'art. 118 Cost. stabilisce che il Comune esercita tutte le attività amministrative riguardanti le competenze proprie, oltreché quelle affidate con legge o regolamento dello Stato o della Regione sulla base dei principi di sussidiarietà, differenziazione ed adeguatezza<sup>19</sup>.

Solo qualora sia opportuno l'esercizio unitario di tali funzioni, la norma costituzionale consente che queste ultime siano trasferite dal Comune a favore di un ente esponentiale di livello superiore (Stato, Regione, Provincia o Città metropolitana). Evidentemente tale regola, in applicazione del principio di sussidiarietà, comporta che la gestione e l'organizzazione delle attività amministrative sia esercitata al livello di governo territoriale più vicino ed adeguato agli interessi della comunità amministrata.

#### 4.2. L'AUTONOMIA FINANZIARIA DI ENTRATA E DI SPESA DELLE REGIONI E DEGLI ENTI LOCALI

Il nuovo testo dell'art. 119, comma 1 Cost. stabilisce che Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni dispongono di un'autonomia finanziaria piena, riguardante sia la funzione di entrata che la funzione di spesa. Rispetto al testo previgente<sup>20</sup>, l'autonomia finanziaria – oltre ad aver avuto esplicito riconoscimento a livello costituzionale<sup>21</sup> – viene estesa sul piano soggettivo, con riferimento espresso oltre che alle Regioni (i soli enti territoriali menzionati dal vecchio testo dell'art. 119) anche ai Comuni, Province e Città metropolitane.

Quanto al contenuto è formalmente esplicitata la portata dell'autonomia finanziaria, venendo richiamata tanto la capacità di erogare risorse alla comunità territoriale attraverso la funzione di spesa, quanto il potere di raccogliere ed acquisire entrate attraverso la raccolta di tributi o altri mezzi extra-fiscali. La correlazione tra funzione di spesa e capacità tributaria è ribadita poi nell'art. 119, comma 4

---

<sup>19</sup> In base al principio di "sussidiarietà" non può essere affidato all'amministrazione di un governo superiore ciò che può essere risolto ad un livello di governo inferiore, oppure da forme autonome di organizzazione sociale. Il principio di "adeguatezza" assicura che le funzioni attribuite siano appropriate alle capacità operative del soggetto che deve svolgerle. Questi principi erano già contenuti nella L. n. 59 del 15 marzo 1997 (Gazz. Uff. n. 63 del 17 marzo 1997). Sul principio di sussidiarietà per tutti D'ATENA, *Costituzione e principio di sussidiarietà*, in *Quad. cost.*, 2001, 13 ss.

<sup>20</sup> Prima della riforma del 2001 i rapporti finanziari tra Stato ed enti territoriali erano disciplinati sulla base di alcuni principi cardine contenuti nell'art. 119 Cost. che rinviava al legislatore ordinario per l'attuazione degli stessi. Questo sistema ha portato il legislatore ad adottare con la riforma degli anni '70 un modello di finanza derivata, in parte poi superato con il D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, che ha accolto un sistema di finanza mista, nel quale accanto alla compartecipazione al gettito dei tributi erariali, gli enti territoriali possono contare su un congruo numero di tributi propri. Il sistema che ne risulta mostra una sostanziale bipartizione tra finanza regionale e finanza degli enti minori. Mentre la prima si caratterizza per un'inautonomia rispetto al sistema erariale e per il fatto di basarsi essenzialmente su due tributi (addizionale IRPEF e IRAP), la seconda gode di una maggiore autonomia nell'esercizio della potestà regolamentare, nonché della possibilità di gestire tributi dalla struttura diversa in grado di garantire una maggiore adattabilità alle caratteristiche peculiari dei singoli enti locali. La ragione di questa diversità strutturale poteva considerarsi coerente con la già esposta collocazione degli enti stessi nel nostro sistema costituzionale. Alle Regioni, infatti, è attribuita anche la realizzazione di interessi generali che richiedono una dotazione finanziaria cospicua e tendenzialmente ripartita sull'intera platea dei contribuenti. Per contro, la maggiore varietà tipologica e quantitativa delle funzioni e servizi affidati agli enti minori giustifica un sistema dotato di modulabilità sul piano qualitativo e quantitativo. Sul punto ampiamente BORIA, *Il sistema tributario*, Torino, 2008, 905 ss.

<sup>21</sup> Sulla possibilità di desumere dagli artt. 5 e 128 Cost. l'autonomia finanziaria degli enti locali, ALLEGRETTI-PUBUSA, *Commento all'art. 119 Cost.*, in *Commentario alla Costituzione a cura di Branca*, Bologna-Roma, 1975, 337 ss.



Cost. laddove si dispone che le entrate proprie sono finalizzate a “*finanziare integralmente le funzioni pubbliche*” degli enti territoriali. Con questa disposizione si sancisce a livello costituzionale il principio di corrispondenza tra funzioni attribuite e risorse necessarie per far fronte al normale esercizio dei compiti istituzionali attribuiti ai vari livelli di governo<sup>22</sup>.

L’art. 119 Cost, comma 2, ribadisce il principio dell’autonomia finanziaria includendovi anche la potestà legislativa in materia fiscale disponendo a questo riguardo che “*Regioni, Comuni e Province hanno risorse proprie*” e che a tal fine detti enti “*stabiliscono ed applicano tributi ed entrate proprie in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*”. Il finanziamento di questi ultimi è poi completato da una compartecipazione al gettito di tributi erariali riferibili al loro territorio.

Ciò che a questo punto è necessario chiarire è in quale misura tra lo Stato e gli altri enti territoriali sia stata ripartita dal legislatore costituzionale la potestà di “*stabilire ed applicare i tributi*”. La nuova formulazione normativa sembra infatti riconoscere un’autonomia tributaria agli enti territoriali minori come attribuzione derivante direttamente dalla Costituzione, da esercitarsi sia pure nel limite dei principi di coordinamento del sistema tributario da stabilirsi con legge statale.

Ma il riconoscimento di una sfera di competenza normativa va comunque conciliato con la disciplina del sistema delle fonti, ed in specie con il principio di riserva di legge, in virtù del quale le prestazioni tributarie devono essere stabilite sulla base di una fonte avente forza di legge (art. 23 Cost.), nonché assume profili differenti a seconda che la competenza normativa sia riferibile alle Regioni ovvero agli enti locali.

Per le Regioni, infatti, l’attribuzione della funzione normativa in ordine alla disciplina tributaria non trova un limite nella tipologia dell’atto normativo, stante la nota equiparazione della legge regionale alla legge statale, ma la relativa potestà è di natura concorrente con quella dello Stato ed estesa al solo coordinamento del sistema tributario. Questo vuol dire che con la legge regionale potranno istituirsi tributi locali aventi un diretto collegamento con il territorio, ma solo nel rispetto dei principi fondamentali fissati dallo Stato con la finalità di perseguire un programma armonico ed equilibrato di coesistenza e di sviluppo dei distinti sistemi tributari statale e locale. Il ruolo delle Regioni nella definizione del coordinamento della finanza pubblica dipenderà quindi dalla misura in cui queste potranno incidere nel concreto esercizio della potestà concorrente e dalla misura di concertazione in cui verranno coinvolte dallo Stato nella determinazione dei principi fondamentali<sup>23</sup>.

---

<sup>22</sup> La Corte Cost. ha affermato che la riduzione dei trasferimenti e stanziamenti statali non è di per sé sufficiente ad integrare una violazione dell’autonomia finanziaria regionale ma occorre che tale riduzione comporti una grave alterazione tra bisogni regionali e mezzi finanziari per farvi fronte (sent. n. 145 del 16 maggio 2008; n. 29 del 23 gennaio 2004; n. 437 del 28 gennaio 2001; n. 138 del 22 aprile 1999). Allo stesso modo una legge statale non può costringere le Regioni ad utilizzare tributi propri per fronteggiare spese di interesse nazionale (sent. n. 307 del 10 ottobre 1983).

<sup>23</sup> Si tratta quindi di avviare un processo di coordinamento “circolare” che sia idoneo a rendere ogni livello di governo effettivamente coinvolto nel progetto di armonizzazione degli ordinamenti fiscali secondo una logica osmotica di partecipazione concertata e paritetica di tutti gli enti esponenziali. Sulla nozione di “coordinamento



Per gli enti locali, invece, la riserva di legge di cui all'art. 23 Cost. esclude che i tratti identificativi della prestazione tributaria possano essere determinati attraverso l'impiego di una fonte secondaria<sup>24</sup>, occorrendo sempre l'individuazione degli stessi in un atto avente forza di legge. Pertanto dovrà essere la legge statale, ovvero la legge regionale<sup>25</sup>, a fissare gli elementi qualificatori della fattispecie impositiva, elementi che, secondo la tesi tradizionale avallata dalla giurisprudenza della Corte cost., consistono nell'assegnazione alla legge della funzione identificativa del presupposto e dei soggetti e, conseguentemente, nell'attribuzione ai regolamenti della disciplina delle aliquote e della base imponibile, trattandosi di parti della fattispecie impositiva che seguono necessariamente la definizione dei requisiti soggettivi ed oggettivi della fattispecie<sup>26</sup>.

Quanto poi alle modalità attraverso le quali dovrà essere esercitato il potere statale di coordinamento, nel cui ambito il potere di determinare i "*principi fondamentali*" è riservato alla legislazione dello Stato (art. 177, comma 4 Cost.), la Corte cost. ha avuto modo di precisare come la doverosa (sent. n. 193 del 14 giugno 2007) attuazione del disegno costituzionale non dovrà solo limitarsi a fissare i principi cui i legislatori regionali dovranno attenersi, ma dovrà anche definire gli spazi e i limiti entro i quali potrà esplicarsi la potestà impositiva rispettivamente di Stato, Regioni ed enti locali (sent. n. 37 del 26 gennaio 2004, n. 241 del 19 luglio 2004; n. 372 del 2 dicembre 2004; n. 320 del 5 novembre 2004; n. 261 del 22 luglio 2004).

La stessa Corte ha altresì chiarito che il previo intervento normativo in tema di legislazione statale di coordinamento costituisce un presupposto necessario per l'esercizio della potestà impositiva da parte degli altri livelli di governo locali (sent. n. 37/04 e n. 241/04), con la conseguenza di vietare alle Regioni, nel perdurare della condizione di inattuazione dei principi di coordinamento, non solo di istituire tributi propri, ma anche di modificare i tributi esistenti e regolati da leggi dello Stato (sent. n. 102 del 15 aprile 2008; n. 451 del 21 dicembre 2007; n. 75 del 24 febbraio 2006; n. 2 del 13 gennaio 2006; n. 455 del 23 dicembre 2005), anche se ciò si traduce in una provvisoria sospensione

---

circolare", inteso come attività che si riflette, condizionandolo, anche sul soggetto che la svolge, COCOZZA, *Autonomia finanziaria regionale e coordinamento*, Napoli, 1979, 40 ss.

<sup>24</sup> Come già anticipato, la potestà regolamentare degli enti locali in materia di tributi locali viene realizzata attraverso una fonte normativa secondaria. Lo strumento normativo è rappresentato dalla delibera del Consiglio comunale o provinciale, da assumersi nel termine dell'approvazione del bilancio annuale di previsione. Al fine di assicurare una piena conoscibilità delle norme stabilite da tale fonte normativa locale è previsto l'obbligo di comunicazione della delibera al Ministero dell'Economia e delle Finanze, nonché l'obbligo della pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale. L'amministrazione centrale – ed in particolare il Ministero dell'Economia e delle Finanze – è a sua volta titolare di una funzione di controllo della sola legittimità delle delibere comunali e provinciali: pertanto non può sindacare il merito della potestà regolamentare, ma si deve limitare a verificare il rispetto della procedura normativa, nonché il mantenimento di tale potestà negli ambiti riconosciuti dalla legge. In caso di accertamento di una violazione da parte dell'ente locale rispetto alla sfera di competenza od alla procedura normativa, il Ministero deve ricorrere al TAR per richiedere l'annullamento della delibera illegittima.

<sup>25</sup> A questo proposito vi è chi (BORIA, *Il sistema tributario*, op. cit., 930 ss.) sostiene che spetti alla sola Regione individuare le forme di coordinamento dei tributi rientranti nella propria sfera di competenza con il sistema tributario nazionale. Così anche DE MITA, *Una riforma complessiva del pre-federalismo*, in il Sole 24 ore del 17 febbraio 2009.

<sup>26</sup> In tal senso per tutti FEDELE, *La riserva di legge*, in *Trattato di diritto tributario* a cura di AMATUCCI, Padova 1994, 177 ss; Id., *La potestà impositiva degli enti locali*, op. cit., 15 ss.



dell'esercizio del potere regionale in attesa di un complessivo ridisegno dell'autonomia tributaria delle Regioni, nel quadro di attuazione del nuovo art. 119 (sent. n. 381 del 14 dicembre 2004).

In conseguenza di ciò, si deve ritenere ancora spettante al legislatore statale la potestà di dettare norme modificative della disciplina dei tributi locali esistenti: condizione di legittimità di tale intervento è peraltro il divieto di procedere in senso inverso a quanto sino ad oggi previsto dall'art. 119 (c.d. divieto di *reformatio in peius*) sopprimendo, senza sostituirli, gli spazi di autonomia già riconosciuti dalle leggi statali, o configurando un sistema finanziario complessivo che contraddica i principi fissati nello stesso art. 119 (sent. 451/07; n. 320/04; n. 37/04).

## 5. LE FONTI DI FINANZIAMENTO DEGLI ENTI TERRITORIALI *di Paola Rossi*

### 5.1. TRIBUTI PROPRI E COMPARTICIPAZIONI

I commi 2 e 3 dell'art. 119 Cost. prevedono – quali fonti ordinarie di finanziamento che consentono ai Governi locali di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro affidate – i tributi propri, la compartecipazione al gettito di tributi erariali riferibili al loro territorio, i trasferimenti perequativi per i territori con minore capacità fiscale per abitante e le entrate proprie derivanti da attività economiche e da rendite patrimoniali.

Secondo la Corte cost. (sent. n. 296 del 26 settembre 2003; n. 381/04), i *tributi propri della Regione*<sup>27</sup> sono solo quelli istituiti direttamente con legge regionale nel rispetto dei principi di coordinamento con il sistema tributario statale. Sulla base di tale assunto, non sono stati qualificati come tali né l'IRAP (sent. n. 296; n. 381/04; n. 241/04; n. 155 del 14 aprile 2006), né l'ICI (sent. n. 397 del 25 ottobre 2005; n. 75/06), né la tassa automobilistica (sent. n. 445/05; n. 451/07), né l'addizionale IRPEF (sent. n. 148 del 7 aprile 2006; n. 193 del 14 giugno 2007), con la conseguenza di inibire ogni tentativo da parte delle Regioni di modificarne la disciplina<sup>28</sup>.

L'esercizio del potere esclusivo delle Regioni di autodeterminare il prelievo è stato sino ad oggi ristretto a limitate ipotesi di tributi, per la maggior parte di scopo o corrispettivi, tributi necessariamente aventi presupposti impositivi diversi da quelli dei tributi erariali già esistenti (sent. n. 102/08)<sup>29</sup>.

---

<sup>27</sup> Come già precisato nel paragrafo precedente si può parlare solo di tributi propri delle Regioni ma non degli altri enti locali. Il principio di competenza costituisce dunque il criterio regolatore dell'autonomia normativa in materia di tributi locali: spetta alla legge dello Stato la definizione degli aspetti fondamentali del prelievo (art. 23 Cost.), mentre al potere regolamentare degli enti locali compete la definizione delle norme in materia sostanziale e procedimentale (fasi della liquidazione, accertamento e riscossione).

<sup>28</sup> La Corte Cost. ha anche escluso che la Regione possa mai intervenire legislativamente su un tributo istituito con legge statale, neppure adducendo la violazione, da parte di detta legge, di norme costituzionali (sent. n. 451/07).

<sup>29</sup> Medesimo limite non sussiste per le Regioni a statuto speciale che possono attivare tributi propri anche in assenza della legislazione statale sui principi fondamentali di coordinamento. Il solo limite alla loro autonomia è quello – previsto dagli Statuti regionali – di assicurare l'armonia con “i principi del sistema tributario dello Stato” che nel caso della Regione Sardegna la Corte ha ritenuto fossero stati superati (sent. n. 102/08). La sentenza conferma in sostanza che il vincolo all'esercizio della potestà impositiva regionale posto dagli statuti è condizione di maggiore autonomia rispetto a quello posto per le Regioni a statuto ordinario. Secondo la Corte,



Sono invece definiti *tributi propri derivati* quelli istituiti con legge dello Stato, il cui gettito è integralmente attribuito alle Regioni cui sono riconosciuti limitati spazi di intervento quanto alla loro disciplina (aliquote, detrazioni, agevolazioni) (sent. n. 296/03; sent. n. 297/03).

Per quanto attiene la compartecipazione ai tributi erariali, sino ad oggi quest'ultima è stata interamente regolata dallo Stato e ha riguardato in particolare l'IVA che viene destinata a finanziare la spesa sanitaria regionale per una quota assai significativa (circa il 40%).

Per stabilire poi a quale territorio sia riferibile il gettito da compartecipazione (art. 119, comma 2), si dovrà far riferimento ai rapporti tributari che hanno in tale territorio il loro radicamento (c.d. *principio di territorialità*) in ragione della

- localizzazione del cespite, nel caso di tributi patrimoniali;
- residenza del percettore, nel caso di imposte che colpiscono il reddito;
- luogo di prestazione del lavoro, per i tributi basati sulla produzione;
- luogo di consumo per i tributi aventi quale presupposto i consumi.

## 5.2. I TRASFERIMENTI PEREQUATIVI E LE RISORSE AGGIUNTIVE

Al fine di attenuare le sperequazioni nella distribuzione delle risorse fiscali tra i diversi enti territoriali è prevista all'art. 119 comma 3 Cost. l'istituzione di un fondo perequativo senza vincoli di destinazione<sup>30</sup> “*per i territori con minore capacità fiscale per abitante*”.

Si tratta di un'enunciazione di principio che non è accompagnata anche da una precisazione dei modi di costituzione o delle risorse tributarie da destinare al fondo medesimo. A differenza di quanto previsto in altri ordinamenti tributari<sup>31</sup>, infatti, il modello perequativo è rimesso per intero alle scelte del legislatore ordinario che ha competenza esclusiva in materia (art. 117, comma 2, lett. e) e può scegliere liberamente con quali entrate tributarie alimentare il fondo.

La norma costituzionale, in particolare, non chiarisce se la funzione debba esercitarsi in conformità al principio della “*perequazione verticale*”, secondo il quale il fondo è finanziato dal bilancio dello Stato che assegna agli enti beneficiari quote del fondo perequativo, ovvero se possa attuarsi anche attraverso il concorso delle Regioni che devono darsi carico di colmare le differenze finanziarie attraverso contributi diretti al fondo perequativo (c.d. “*perequazione orizzontale*”).

La previsione in esame va comunque coordinata con l'art. 117, comma 2, lett. m) che impone allo Stato di garantire su tutto il territorio i livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e

---

infatti, il limite della sola armonia consente alla Regione di valutare essa stessa la coerenza del proprio sistema tributario con quello statale, conformando i propri tributi agli elementi essenziali di quest'ultimo e alla *ratio* dei singoli istituti che lo compongono.

<sup>30</sup> Va segnalato come la mancanza di un vincolo di destinazione delle risorse perequative importa che gli enti beneficiari possano utilizzare tali entrate secondo valutazioni discrezionali in ragione delle esigenze di sviluppo determinate a livello locale. In tal modo le Regioni e gli enti locali potranno utilizzare le risorse trasferite per realizzare le priorità poste da ciascun livello di Governo, come strumenti aggiuntivi per la realizzazione della propria autonomia finanziaria.

<sup>31</sup> In Germania nell'art. 107 della Legge fondamentale è previsto che un quarto del gettito IVA vada a comporre il fondo perequativo destinato ad integrare le risorse di Stati le cui entrate sono inferiori alla media.



sociali. Dunque le prestazioni da finanziare che hanno ad oggetto diritti soggettivi quesiti (in quanto relativi a spese per prestazioni in settori essenziali come la sanità, l'assistenza e l'istruzione, etc.)<sup>32</sup>, una volta legislativamente definite, dovranno essere uniformemente garantite su tutto il territorio nazionale ed integralmente finanziate.

Quanto poi alla definizione del livello essenziale di tali prestazioni, regole di questo tipo sono state finora dettate solo per il settore sanitario, dove è stato concordato tra Stato e Regioni l'abbandono del criterio di perequazione basato sulla spesa storica (ossia sulle scelte effettuate in passato) a favore di parametri di spesa standard sulla base di obiettivi che tengano conto dei relativi costi di produzione in un confronto equilibrato che tenga conto delle esigenze e delle differenze tra le diverse aree del paese.

L'art. 119, comma 5, Cost. introduce, poi, un'ulteriore regola di carattere perequativo disponendo che, al fine di promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale e per rimuovere gli squilibri economici e sociali, lo Stato può destinare risorse aggiuntive a favore degli enti territoriali nonché effettuare interventi speciali<sup>33</sup>.

La differenza tra i due strumenti perequativi descritti consiste nel fatto che questo secondo intervento è destinato a perseguire finalità peculiari e diverse rispetto a quelle proprie del fondo perequativo. La specificità di tali risorse risiede, oltre che nel loro carattere addizionale, nella loro destinazione a politiche di riequilibrio territoriale.

Dunque, mentre la perequazione strettamente intesa ha l'obiettivo di garantire ai livelli di governo considerati il pieno esercizio delle funzioni proprie o ordinarie, gli interventi speciali servono a provvedere a scopi diversi dall'esercizio delle funzioni istituzionali con l'obiettivo di rimuovere i fattori (non congiunturali, ma) strutturali di divario tra le diverse parti del paese<sup>34</sup>.

Per tali ragioni la Corte Cost. ha più volte censurato i tentativi del legislatore di riproporre meccanismi di finanza derivata basati su trasferimenti di risorse a destinazione vincolata in materie e funzioni la cui disciplina sia di spettanza della legge regionale a titolo di competenza concorrente o residuale (sent. n. 168 del 23 maggio 2008; n. 63 del 14 marzo 2008; n. 50 del 7 marzo 2008; n. 137 del 27 aprile 2007).

Il fine è quello di evitare che la previsione di interventi finanziari dello Stato vincolati nella destinazione si risolva in uno "*strumento indiretto ma pervasivo*" di ingerenza dello Stato

---

<sup>32</sup> Questo vuol dire che ci saranno anche spese non essenziali e non integralmente finanziate tramite il fondo perequativo, in quanto l'obiettivo costituzionalmente perseguito è quello di ridurre ma non di eliminare le differenze tra Regioni, pena il rischio di incorrere nuovamente negli inconvenienti derivanti dal decentramento della spesa e dalla conseguente irresponsabilità degli enti locali.

<sup>33</sup> La differenza tra i due tipi di intervento si basa sulla natura delle azioni da finanziare. Così le risorse aggiuntive sarebbero stanziato dallo Stato in vista di programmi di spesa già avviati dalle Regioni e dagli enti locali, mentre gli interventi speciali sarebbero promossi direttamente dallo Stato in considerazione di specifiche situazioni locali (così BASSANINI-MACIOTTA, (a cura di), *L'attuazione del federalismo fiscale*, Bologna, 2003, 47 ss.).

<sup>34</sup> Per la legittimità di tali finanziamenti la Corte Cost. richiede che gli interventi siano riferibili alle finalità di perequazione e garanzia enunciate dalla norma costituzionale o comunque a scopi diversi dal normale esercizio delle funzioni nonché indirizzati a determinati enti territoriali o a categorie di enti territoriali (sent. n. 105 del 23 marzo 2007; n. 451/07, n. 222 dell'8 giugno 2005; n. 49 del 29 gennaio 2004).



nell'esercizio delle funzioni proprie degli enti minori. Si tratta del noto legame tra funzioni e risorse in cui l'indisponibilità delle seconde, finisce per svuotare l'efficace esercizio delle prime.

L'ultimo comma dell'art. 119 Cost. prevede, infine, che gli enti territoriali (e non più solo le Regioni come nell'impianto costituzionale del 1948), per conseguire i loro obiettivi, dispongano dei beni patrimoniali di cui sono proprietari<sup>35</sup>, nonché possano ricorrere all'indebitamento ma solo per finanziare le spese di investimento<sup>36</sup>, mentre è preclusa la contrazione di prestiti per le spese correnti<sup>37</sup>. La regola enunciata nell'art. 119 Cost. non è isolata. Si ispira al medesimo ordine di idee la norma posta dall'Unione europea in base alla quale la Commissione, nel valutare la condizione in cui versa la finanza pubblica di ciascun paese, può escludere la spesa per investimenti dalle stime relative all'indebitamento.

## 5.2. L'AUTONOMIA FINANZIARIA DI SPESA DEGLI ENTI TERRITORIALI: IL "PATTO DI STABILITÀ"

L'autonomia finanziaria degli enti territoriali sancita dall'art. 119 Cost. riguarda non solo il profilo dell'entrata, ma anche quello relativo alla spesa dei enti territoriali. Tuttavia, in questo ambito non sono emerse questioni di "attuazione" dell'art. 119, in quanto le disposizioni statali in materia non solo sono risultate immediatamente operative, ma talmente stringenti nei confronti delle autonomie territoriali da alimentare un rilevante contenzioso, in particolare dinanzi la Corte cost.

Il terreno di confronto tra governi locali e Stato sui profili di spesa è stato soprattutto il "patto di stabilità interno"<sup>38</sup>, ossia la normativa con cui il legislatore impone agli enti minori di concorrere al rispetto degli obblighi finanziari assunti in sede comunitaria. Poiché la disciplina ha riguardato in

---

<sup>35</sup> La Corte cost. (sent. n. 427 del 29 dicembre 2004) ha precisato che spetta al legislatore statale l'individuazione dei beni oggetto di attribuzione; in attesa dell'attuazione di questa parte dell'art. 119 Cost., lo Stato resta nella piena disponibilità di tali beni demaniali e/o patrimoniali (beni gestiti dallo Stato per il tramite dell'Agenzia del demanio).

<sup>36</sup> Si tratta della regola che nella scienza economica viene definita *golden rule* e si basa sull'assunto che le spese per investimenti generino prima o poi un incremento di ricchezza che compensa anche gli oneri contratti per far fronte al debito, mentre le spese correnti hanno solo effetti di tipo redistributivo.

<sup>37</sup> Il controllo del rispetto del vincolo in materia di indebitamento è affidato alla Corte dei conti (Corte cost., sent. n. 179 del 7 giugno 2007).

<sup>38</sup> Il "*patto di stabilità interno*" è uno strumento volto a garantire il concorso degli enti territoriali alla realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica stabiliti dal diritto comunitario. Inizialmente il patto era articolato in termini di saldo finanziario, imponendo ai suoi destinatari di realizzare un certo equilibrio tra le proprie entrate e le proprie spese. Successivamente agli obiettivi in termini di saldo si sono sostituiti obiettivi focalizzati esclusivamente sulle uscite finanziarie (c.d. tetti di spesa). La spesa sanitaria è esclusa dal patto di stabilità ed il suo controllo è affidato a strumenti ad hoc (c.d. "*patti di stabilità sanitari*").

Dopo la riforma del titolo V, la Corte cost. (sent. n. 387 del 23 novembre 2007) ha affermato che spetta al potere statale fissare le prestazioni sanitarie cui tutti gli utenti hanno diritto nell'intero territorio nazionale. La conseguente deroga alla competenza legislativa delle Regioni è ammessa nei limiti necessari ad evitare che, in parti del territorio nazionale, gli utenti debbano assoggettarsi ad un regime di assistenza sanitaria inferiore – per quantità e qualità – a quello ritenuto essenziale dallo Stato. Per le Regioni sarà, comunque, sempre possibile fornire con proprie risorse prestazioni aggiuntive, ulteriori rispetto alla soglia minima uniforme prescritta dalla legge statale. Sono, pertanto, pienamente legittimi i limiti posti dallo Stato all'autonomia legislativa delle Regioni nel settore della tutela della salute alla luce degli obiettivi di finanza pubblica e del contenimento della spesa (sent. n. 193 del 14 giugno 2007; n. 98 del 21 marzo 2007; n. 36 del 27 gennaio 2005).





diverse occasioni le spese, e non solo i saldi di bilancio, la Corte è stata più volte chiamata a valutare la compatibilità costituzionale di tale indirizzo normativo.

A questo proposito è lo stesso giudice delle leggi a definire “consolidato” (sent. n. 169 del 17 maggio 2007) l’orientamento secondo il quale il legislatore statale può legittimamente “imporre agli enti autonomi<sup>39</sup>, per ragioni di coordinamento finanziario connesse ad obiettivi nazionali e ad obblighi comunitari, vincoli alle politiche di bilancio, anche se questi si traducono in limitazioni indirette all’autonomia di spesa” (limitazioni che possono colpire anche materie di esclusiva competenza regionale, sent. n. 159 del 20 maggio 2008; n. 162 dell’8 maggio 2007; n. 353 del 30 ottobre 2006).

Perché detti vincoli possano considerarsi rispettosi delle autonomie locali, tuttavia, devono stabilire solo “un limite complessivo, che lascia agli enti stessi ampia libertà di allocazione delle risorse tra i diversi ambiti ed obiettivi di spesa (sent. n. 88 del 10 marzo 2006; n. 449 del 15 dicembre 2005; n. 36 del 26 gennaio 2004).

## 6. DALLA RIFORMA COSTITUZIONALE AL DDL AS 1117 di Viviana Capozzi

Dalla riforma costituzionale del 2001 ad oggi vi sono stati diversi momenti di approfondimento e di studio sulla riforma del titolo V della Costituzione.

Fra questi si deve innanzi tutto ricordare il lavoro condotto tra il 2003 e il 2005 dall’Alta Commissione di studio per la definizione dei meccanismi strutturali del federalismo fiscale (la c.d. Commissione Vitaletti), dalle cui conclusioni l’attuale legge delega ha tratto diversi spunti, soprattutto con riferimento all’articolazione dei principi e criteri direttivi.

Nel corso della precedente legislatura (XV) il Ministro delle Finanze Padoa Schioppa ha costituito un gruppo di lavoro, coordinato dal prof. Giarda, la cui attività è culminata con il licenziamento, da parte del Consiglio dei Ministri il 3 agosto 2007, di un disegno di legge delega sull’attuazione dell’art. 119 della Costituzione (DDL Atto C 3100). L’*iter* parlamentare di tale disegno di legge, tuttavia, si è interrotto al passaggio alla nuova legislatura.

In contemporanea all’elaborazione del DDL AC 3100, diverse proposte erano state avanzate da enti locali e altre istituzioni. In particolare, nel febbraio 2007, la Conferenza delle Regioni ha presentato un “Documento sui principi applicativi dell’articolo 119 della Costituzione”, successivamente riproposto in occasione della presentazione del “Documento politico programmatico per l’avvio della XVI Legislatura”. Il documento della Conferenza delle Regioni cercava di portare a sintesi quanto emerso negli ultimi anni in ordine al federalismo fiscale, evidenziando soprattutto la necessità di tener conto della forte diversificazione economico-politica del sistema regionale.

La ripresa del dibattito sul federalismo fiscale è stata, quindi, sollecitata, nella nuova maggioranza di Governo, dal Ministro delle Riforme per il Federalismo Umberto Bossi, il quale aveva affermato che il

---

<sup>39</sup> Compresi gli enti ad autonomia speciale (Corte cost. sent. n. 82 del 16 marzo 2007 che sollecita tuttavia il legislatore statale a far ricorso ad un accordo per far rispettare anche agli enti ad autonomia speciale il c.d. “patto di stabilità”).



riferimento per la nuova normativa in materia di federalismo fiscale sarebbe stata la Proposta di legge al Parlamento n. 0040 recante “Nuove norme per l’attuazione dell’articolo 119 della Costituzione”, approvata nella seduta del 19 giugno 2007.

In successivi interventi, la maggioranza di Governo ha in parte smentito l’intento di partire dal “modello lombardo”, sottolineando invece l’esigenza di trovare un’intesa con le Regioni e con l’opposizione su un testo largamente condiviso.

Il Dpef 2009-2013 ha inserito il federalismo fiscale tra le priorità dell’azione di Governo. Nel documento di programmazione si fa leva sulla questione della perequazione per i territori con minore capacità fiscale come uno dei fattori determinanti del nuovo assetto, per giungere ad un modello che offra garanzie a tutte le Regioni in base alle loro concrete esigenze. L’attuazione dell’articolo 119 della Cost. è stata, quindi, affidata ad uno specifico disegno di legge, collegato alla manovra di finanza pubblica.

Una prima bozza di tale proposta normativa è stata presentata nell’estate del 2008 dall’On. Calderoli al Consiglio dei Ministri, per essere approvata l’11 settembre successivo. La c.d. “bozza Calderoli” richiama in larga misura i principi emersi dai lavori della Alta Commissione di studio sul Federalismo Fiscale (ACoFF) e i successivi contributi del legislatore e della giurisprudenza costituzionale sul tema. La Relazione di accompagnamento al disegno di legge mette in luce l’importanza di questi contributi, portati a sintesi nel testo, nell’intento di delineare un quadro normativo di riferimento in cui la responsabilità nel reperimento delle risorse e l’autonomia di spesa si saldano in modo virtuoso.

Rispetto alle conclusioni della Commissione Vitaletti, una nuova strada sembra, invece, essere tracciata in merito all’IRAP, rispetto alla quale si ipotizza una progressiva sostituzione con altri tributi locali (mentre la ACoFF propendeva per un “mantenimento”, con attribuzione del relativo gettito allo Stato).

La “bozza Calderoli” è quindi confluita nel testo del DDL AS 1117 comunicato alla Presidenza del Senato il 15 ottobre 2008. Rispetto alla bozza Claderoli il DDL AS 1117 ha apportato alcune variazioni nel contenuto dei criteri direttivi (dettate dalla necessità di tenere conto delle richieste presentate dagli enti locali), ha definitivamente fissato il divieto di doppia imposizione, nonché introdotto un Capo specifico per le Regioni e le Province autonome (Capo IX).

L’esame da parte delle Commissioni riunite in sede referente al Senato<sup>40</sup> ha profondamente modificato il DDL AS 1117, recependo alcune delle principali sollecitazioni proposte dall’opposizione. In particolare, fra i più importanti interventi suggeriti dalle Commissioni e recepiti dall’Assemblea, si possono ricordare:

- a) l’ulteriore specificazione del principio di semplificazione del sistema tributario;
- b) l’introduzione del principio di efficienza nell’amministrazione dei tributi e il coinvolgimento dei diversi livelli istituzionali nell’attività di contrasto all’evasione fiscale;

---

<sup>40</sup> Cfr. La Relazione della Commissione I (Affari costituzionali, Affari della Presidenza del Consiglio e dell’Interno, Ordinamento Generale dello Stato e delle Pubblica Amministrazione), Commissione V (Programmazione Economica e Bilancio) e Commissione VI (Finanze e Tesoro), comunicata alla Presidenza del Senato il 17 gennaio 2009.



- c) il necessario rispetto dei principi sanciti dallo Statuto dei diritti del contribuente;
- d) la specificazione dei termini di funzionamento del patto di convergenza<sup>41</sup>;
- e) la specificazione della nozione di costo *standard*<sup>42</sup>;
- f) l'individuazione di alcuni riferimenti precisi per la realizzazione dell'autonomia tributaria degli enti locali (gli immobili per i Comuni e il trasporto su gomma per le Province);
- g) l'introduzione di un obiettivo di riduzione della pressione fiscale dei diversi livelli di Governo, accompagnato dalla previsione della determinazione periodica del limite massimo della pressione fiscale, nonché del suo riparto fra i diversi livelli di Governo.

Gli emendamenti proposti dalle Commissioni in sede referente sono stati, in buona sostanza, recepiti dall'Assemblea che ha approvato il DDL AS 1117 il 22 gennaio 2009.

Il disegno di legge delega è stato, quindi, inviato all'esame della Camera dei Deputati e assegnato alle Commissioni riunite (V Bilancio e VI Finanze) il 26 gennaio scorso, dove ha assunto la denominazione di DDL AC 2105. Questo secondo passaggio parlamentare si è concluso il 24 marzo 2009; tra le novità introdotte dalla camera dei Deputati si possono ricordare:

- a) il rafforzamento della Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale sui pareri ai decreti attuativi;
- b) la fissazione dei costi e dei fabbisogni *standard*, mediante un decreto attuativo da adottarsi entro 12 mesi dall'entrata in vigore della legge delega;
- c) la determinazione, mediante legge statale (e non decreto legislativo), dei livelli essenziali di assistenza e delle prestazioni<sup>43</sup>;
- d) la sostituzione della riserva di aliquota regionale IRPEF con le compartecipazioni ai tributi erariali (fra cui, principalmente, l'IVA) e le addizionali sui medesimi tributi.

Il disegno di legge delega è quindi tornato all'esame del Senato il 26 marzo scorso, sotto la denominazione di DDL AS 1117-B, per la definitiva approvazione avvenuta il 29 aprile 2009 (legge 5 maggio 2009, n. 42, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 103 del 6 maggio 2009).

## 7. I CONTENUTI DELLA LEGGE DELEGA 5 MAGGIO 2009, N. 42 di Viviana Capozzi

Prima di entrare nel merito di una più dettagliata analisi dei contenuti della legge delega, si può brevemente anticipare che la medesima contiene una serie di principi e criteri direttivi di carattere generale rivolti a condizionare lo sviluppo in senso federale del nostro sistema fiscale.

In particolare, al fine di permettere il concreto esercizio dell'autonomia tributaria da parte degli enti locali, viene fissato il quadro istituzionale dei rapporti finanziari tra i vari livelli di Governo,

---

<sup>41</sup> Il patto di convergenza verso i costi e fabbisogni *standard* è stato inserito, per volontà delle Commissioni riunite in sede referente al Senato, all'art. 17 del DDL AS 1117.

<sup>42</sup> Vd. paragrafo 6.3., alla voce "nozione di costo *standard*".

<sup>43</sup> Fino all'entrata in vigore di tale normativa, si dovrà fare riferimento ai livelli essenziali già stabiliti dalla legislazione statale (art. 20, comma 2 del DDL AC 2105).



stabilendosi l'avvio di un percorso graduale che, attraverso il superamento di una fase transitoria, dovrebbe giungere a una distribuzione delle risorse coerente con il costo *standard* delle prestazioni erogate. Uno dei capisaldi della legge delega, infatti, è il definitivo superamento del criterio della spesa storica che favorisce una sostanziale deresponsabilizzazione degli enti meno efficienti<sup>44</sup>.

A garanzia della flessibilità fiscale del modello complessivo, la legge delega prevede l'istituzione a regime di un insieme di tributi propri e compartecipazioni al gettito di tributi erariali. Ai primi, stando a quanto si legge nella Relazione illustrativa del DDL AS 1117, sarà "affidato il compito di garantire la manovrabilità dei bilanci, l'adattamento dei livelli dell'intervento pubblico alle situazioni locali e la responsabilità delle amministrazioni locali"; mentre le compartecipazioni "garantiranno la stabilità, anche in senso dinamico, del volume delle risorse finanziarie".

Siffatto modello di federalismo apre le porte, quindi, alla possibilità che, a fianco dei tributi erariali e delle relative addizionali, vengano istituiti anche tributi regionali e comunali, taluni regolamentati a livello centrale, altri di possibile ispirazione locale; con quel che ne consegue in termini di ingovernabilità del prelievo fiscale complessivo, nonché di complessità per chi possiede beni o, comunque, ha interessi economici in diversi Comuni o Regioni.

Probabilmente è proprio sulla scia di siffatte preoccupazioni che la Relazione illustrativa al DDL AS 1117, nel tracciare il nuovo modello di federalismo, ha avvertito l'esigenza di ricordare l'importanza degli obiettivi inerenti la "semplificazione, la riduzione degli adempimenti a carico dei contribuenti, l'efficienza nell'amministrazione dei tributi, la razionalità e coerenza dei singoli tributi e del sistema nel suo complesso". L'esigenza del rispetto dei richiamati obiettivi, peraltro, è stata successivamente ribadita con gli emendamenti apportati nel corso dei successivi passaggi alle due Camere parlamentari (DDL AC 2105 e DDL AS 1117-B).

A "chiusura del sistema" la delega prevede l'istituzione di un meccanismo di trasferimenti perequativi, finalizzato ad assicurare il finanziamento integrale (calcolato in base al costo *standard*) dei livelli essenziali delle prestazioni (LEP) e delle funzioni fondamentali degli enti locali. Il finanziamento delle altre funzioni attribuite agli enti territoriali, viceversa, verrà attuato mediante un limitato intervento perequativo da parte dello Stato, che ridurrà, senza annullare, le differenze territoriali nelle dotazioni fiscali<sup>45</sup>.

#### 7.1. AMBITO DI APPLICAZIONE

L'ambito di applicazione della delega viene individuato (**art. 1**), nell'attuazione dell'art. 119 della Cost., le cui disposizioni, commi da 2 a 5, vengono sostanzialmente richiamate.

---

<sup>44</sup> Sul criterio della spesa storica sono attualmente parametrati buona parte dei finanziamenti erogati agli enti locali e si sostanzia nel calcolo della spesa effettivamente sostenuta nel tempo da un ente per fornire un servizio.

<sup>45</sup> La *ratio* di tale differenziazione sembrerebbe basata sulla considerazione che, per queste funzioni, l'uniformità nei livelli o nelle caratteristiche dell'offerta dei servizi sul territorio non solo non è necessaria, ma può essere persino controproducente rispetto all'esigenza di differenziare le politiche per tenere conto di specifici interessi locali (cfr. la Relazione illustrativa al DDL AS 1117).



Detta attuazione dovrà perseguire il fine di:

- a) assicurare l'autonomia finanziaria degli enti territoriali, attraverso la definizione in via "esclusiva" dei principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario<sup>46</sup>;
- b) definire gli strumenti perequativi;
- c) disciplinare l'utilizzazione delle risorse aggiuntive e gli interventi speciali in favore di determinati enti territoriali per promuoverne lo sviluppo economico;
- d) disciplinare i principi generali per l'attribuzione di un patrimonio proprio agli enti territoriali;
- e) dettare le norme transitorie sull'ordinamento, anche finanziario, di Roma Capitale.

Nel corso della prima lettura del DDL AS 1117, le Commissioni permanenti al Senato hanno aggiunto il secondo comma della norma in esame, così espressamente individuando quali delle disposizioni contenute nella legge delega sono applicabili anche alle Regioni a Statuto speciale e alle Province autonome.

Si tratta, in particolare, della disciplina recata in tema di: finanziamento delle Città metropolitane, perequazione infrastrutturale, coordinamento della finanza delle Regioni a Statuto speciale e delle Province autonome.

*Profili procedurali* - Sotto il profilo procedimentale, l'attuazione dell'art. 119 della Cost. dovrà avvenire entro 24 mesi dalla data di entrata in vigore della legge delega, mediante emanazione di una serie di decreti delegati, adottati su proposta del Ministro dell'Economia e delle Finanze, del Ministro delle Riforme per il Federalismo, del Ministro per la Semplificazione Normativa, del Ministro per i Rapporti con le Regioni e del Ministro per le Politiche Europee, di concerto con il Ministro dell'Interno e con il Ministro per la Pubblica Amministrazione e l'Innovazione, nonché gli altri Ministri, eventualmente competenti nelle materie oggetto dei decreti.

La disciplina attuativa della delega fiscale dovrà ispirarsi ai principi e criteri direttivi enucleati nel successivo **art. 2**, in aggiunta a quelli individuati in altri articoli della legge delega, con riferimento a specifici profili di attuazione del federalismo fiscale.

Nella predisposizione dei decreti attuativi, il Governo dovrà assicurare la piena collaborazione con le Regioni e gli enti locali. Questa prima forma di collaborazione deve avere luogo nella fase di stesura dei testi, dopo di che gli schemi di decreti dovranno essere sottoposti alla Conferenza unificata, affinché, una volta trovata l'intesa in tale sede, possano essere trasmessi alle Camere per il parere delle Commissioni parlamentari competenti per i profili finanziari e alla Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale.<sup>47</sup>

---

<sup>46</sup> L'espresso dettato normativo lascia supporre che l'intenzione del legislatore sia quella di trasformare la legge delega nell'unico referente normativo in tema di principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. Tale disposizione, tuttavia, non ha il potere di vincolare il legislatore, posto che, essendo una norma di legge ordinaria, può essere derogata da altra fonte normativa di pari grado.

<sup>47</sup> Commissione bicamerale appositamente istituita dall'art. 3 della legge delega.



Con finalità acceleratoria, le disposizioni in esame prevedono che gli organismi parlamentari esprimano il proprio parere entro 60 giorni dalla trasmissione dei testi; decorso inutilmente detto termine, i decreti potranno comunque essere adottati. Qualora il Governo non intenda uniformarsi ai pareri espressi, dovrà ritrasmettere i testi alle Camere (questa volta solo alle rispettive Assemblee) con le sue osservazioni ed eventuali modificazioni e dovrà rendere comunicazioni davanti a ciascuna Camera, decorsi trenta giorni dalla data della nuova trasmissione, i decreti potranno comunque essere adottati in via definitiva dal Governo.

Siffatto procedimento, evidentemente dettato dall'esigenza di fissare dei termini certi entro i quali dovrà avere luogo la fase attuativa della delega fiscale, risulta piuttosto inconsueto rispetto alla prassi ordinariamente seguita, al fine di rafforzare il coinvolgimento del Parlamento nella fase di elaborazione degli schemi decreti legislativi, in relazione ai processi di delega di maggiore impatto socio-politico.

Sempre secondo una *ratio* acceleratoria, il comma 6 della disposizione in esame dispone che almeno uno dei decreti attuativi sia adottato entro dodici mesi dall'entrata in vigore della legge delega. In allegato a tale primo schema di decreto, il Governo dovrà trasmettere alle Camere una relazione concernente il quadro generale di finanziamento degli enti territoriali, un'ipotesi di definizione su base quantitativa della struttura fondamentale dei rapporti finanziari fra i vari livelli di Governo (comprese le autonomie speciali), con l'indicazione della possibile distribuzione delle risorse.

Tale previsione risponde all'esigenza, emersa nel corso del dibattito parlamentare, di disporre in tempi brevi dei dati sull'impatto economico del federalismo fiscale, poste le difficoltà rappresentate dal Ministro Tremonti (nel suo intervento al Senato del 21 gennaio 2009) a fornire *ex ante* i dati relativi al calcolo della copertura della legge delega.

A seguito delle modifiche apportate dalla Camera al DDL AC 2105, il medesimo comma 6 prevede, altresì, che sempre entro 12 mesi dall'entrata in vigore della legge delega venga adottato un altro decreto legislativo contenente la determinazione dei costi e dei fabbisogni *standard* sulla base dei livelli essenziali delle prestazioni (LEP) di cui al comma 2 dell'art. 20 della legge delega.

Profili sostanziali - Dal punto di vista sostanziale, i principi e i criteri direttivi cui dovrà ispirarsi la disciplina attuativa possono essere così riassunti:

- a) autonomia finanziaria di tutti i livelli di Governo, in relazione alle rispettive competenze, in uno con la loro maggiore responsabilizzazione amministrativa, finanziaria e contabile;
- b) razionalità e coerenza dei singoli tributi e del sistema tributario nel suo complesso; semplificazione del sistema tributario, riduzione degli adempimenti a carico dei contribuenti, trasparenza del prelievo, efficienza dell'amministrazione dei tributi, rispetto dei principi dettati dallo Statuto dei diritti del contribuente;
- c) coinvolgimento dei diversi livelli di Governo nell'attività di contrasto all'evasione e all'elusione fiscale;



- d) attribuzione di risorse autonome agli enti territoriali in base alle rispettive competenze, secondo il principio di territorialità e nel rispetto dei principi costituzionali di solidarietà e sussidiarietà, differenziazione e adeguatezza;
- e) superamento graduale del criterio della spesa storica a favore del fabbisogno standard per il finanziamento dei livelli essenziali (art. 117, comma 2, lett. m della Cost.) e delle funzioni fondamentali (art. 117, comma 2, lett. p della Cost.), nonché perequazione della capacità fiscale per le altre funzioni;
- f) determinazione del costo e del fabbisogno standard;
- g) individuazione dei principi fondamentali dell'armonizzazione e della trasparenza dei bilanci pubblici;
- h) rispetto del principio di progressività e capacità contributiva (art. 53 della Cost.) per il concorso alle spese pubbliche;
- i) rispetto della ripartizione delle competenze legislative fra Stato e Regioni, con esclusione di ogni doppia imposizione sul medesimo presupposto (salvo le addizionali previste dalla legge statale o regionale) e di interventi sulle basi imponibili e sulle aliquote che non siano del proprio livello di Governo (con contestuale previsione di un meccanismo di compensazione ove tali interventi siano statali);
- j) tendenziale correlazione fra prelievo fiscale e beneficio connesso alle funzioni esercitate, in modo da favorire la corrispondenza fra responsabilità finanziaria e amministrativa (vale a dire, la corrispondenza fra “cosa tassata” e “cosa amministrata”);
- k) possibilità per le Regioni di istituire tributi propri regionali e tributi locali (per questi ultimi, determinando le variazioni delle aliquote e delle agevolazioni che gli enti locali possono applicare), istituire, a favore degli enti locali, compartecipazioni al gettito dei tributi e delle compartecipazioni regionali, nonché valutare la modulazione delle accise (nei limiti stabiliti dalla legge statale e nel rispetto della normativa comunitaria);
- l) introduzione di strumenti che assicurino l'accreditamento diretto del riscosso agli enti titolari del tributo, nonché la previsione che i tributi erariali compartecipati abbiano integrale evidenza contabile nel bilancio dello Stato;
- m) accesso diretto da parte dei titolari del tributo alle anagrafi utili alla fase di attuazione del medesimo, assicurando il rispetto della normativa sulla privacy;
- n) introduzione di criteri premiali dei comportamenti virtuosi, nell'esercizio della potestà impositiva e nella gestione finanziaria, e criteri sanzionatori per il mancato rispetto degli equilibri economico-finanziari o della garanzia dei livelli e delle funzioni fondamentali;
- o) garanzia del mantenimento di un adeguato livello di flessibilità e manovrabilità fiscale nella definizione della fiscalità locale, articolata su più tributi, con una base imponibile stabile e distribuita in modo tendenzialmente uniforme sul territorio nazionale;
- p) rispetto dei principi di efficienza e di trasparenza delle decisioni di entrata e di spesa;



- q) riduzione della pressione fiscale statale in misura corrispondente alla più ampia autonomia di entrata delle Regioni ed enti locali, nonché corrispondente riduzione delle risorse statali umane e strumentali;
- r) individuazione di strumenti idonei a garantire la piena attuazione dei diritti della famiglia e l'adempimento dei relativi compiti, di cui agli artt. 29, 30 e 31 della Cost. (questo principio è stato introdotto in sede di esame dell'Assemblea della Camera dei deputati del DDL AC 2105);
- s) riferibilità al loro territorio dei tributi regionali e locali e delle compartecipazioni al gettito;
- t) tendenziale corrispondenza fra l'autonomia impositiva e di gestione delle proprie risorse umane e strumentali da parte del settore pubblico;
- u) individuazione di forme di fiscalità di sviluppo, in conformità con il diritto comunitario.

## 7.2. ISTITUZIONE DI NUOVI ORGANI

Le disposizioni di cui agli artt. da 3 a 5 istituiscono un sistema di nuovi organi ai quali viene attribuito il compito di presiedere, sia a livello tecnico-operativo, sia consultivo-politico, al processo di attuazione della delega sul federalismo fiscale.

Tali organi, collocati in una posizione intermedia tra le istituzioni coinvolte in nel processo (Parlamento, Governo e enti territoriali), sono la Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale, la Commissione tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale e la Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica.

La Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale - Per l'attuazione del federalismo fiscale l'**art. 3** prevede la costituzione di una Commissione composta da 15 Senatori e 15 Deputati, nominati dai rispettivi Presidenti delle Camere, su designazione dei gruppi parlamentari<sup>48</sup>. Il raccordo con le Regioni, le Province, i Comuni e le Città metropolitane sarà, invece, assicurato mediante la consultazione di un Comitato, composto da 12 rappresentanti delle autonomie territoriali, che è un organismo tecnico parlamentare istituito *ad hoc*.

La Commissione per l'attuazione del federalismo fiscale, oltre ad esprimere i pareri sugli schemi dei decreti attuativi, dovrà verificare lo stato di attuazione delle disposizioni contenute nella legge delega e riferirne ogni sei mesi alle Camere fino alla conclusione della fase transitoria (momento in cui la Commissione verrà sciolta), nonché formulare osservazioni e fornire al Governo elementi di valutazione utili alla predisposizione dei decreti attuativi, sulla base dell'attività conoscitiva condotta.

A seguito delle modifiche apportate all'art. 3 della legge delega nel corso del passaggio alla Camera dei Deputati (DDL AC 2105), la disposizione in esame prevede che la disciplina dell'attività e il funzionamento della Commissione siano dettati da un regolamento interno approvato dalla medesima Commissione prima dell'inizio dei suoi lavori e che gli oneri derivanti dall'istituzione e dal

---

<sup>48</sup> Disposizione voluta dalle Commissioni riunite in sede referente al Senato, nel corso della prima lettura del DDL AS 1117.





funzionamento della Commissione siano posti paritariamente a carico dei bilanci interni delle Camere parlamentari.

La Commissione tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale - Per l'acquisizione e l'elaborazione degli elementi conoscitivi necessari alla predisposizione dei decreti attuativi è prevista l'istituzione, presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze, di una Commissione tecnica paritetica (**art. 4**), composta da 15 rappresentanti tecnici dello Stato e 15 rappresentanti tecnici degli enti territoriali.

La locuzione adottata dal legislatore di "rappresentanti tecnici" può essere oggetto di diverse soluzioni interpretative. In particolare, l'espressa menzione di "rappresentanti tecnici" dei vari livelli di Governo, potrebbe lasciar supporre che si tratti non già di funzionari dotati delle necessarie competenze tecniche, quanto di consulenti esterni.

Sul punto, il dossier del Senato n. 74 del novembre 2008 escludeva la partecipazione alla Conferenza paritetica di soggetti esterni alla pubblica Amministrazione, mentre il successivo dossier n. 90 del gennaio 2009 si riferiva genericamente a possibili interpretazioni non univoche.

Nonostante l'evidente utilità che avrebbe potuto rivestire il contributo di consulenti esterni e/o di rappresentanti di categoria nel fornire gli elementi conoscitivi necessari all'attuazione di un federalismo fiscale maggiormente "vicino" alle esigenze e aspettative dei contribuenti, deve escludersi la possibilità che possano partecipare alla Commissione tecnica paritetica consulenti esterni agli organi istituzionali rappresentati.

A ostacolare tale possibilità, si pone il tenore testuale del comma 3 dell'art. 28 della legge delega, così come modificato dalle Commissioni riunite in sede referente alla Camera, nel corso dell'esame del DDL AC 2105. Detta norma, infatti, prevede che "all'istituzione e al funzionamento della Commissione e della Conferenza di cui agli articoli 4 e 5 si provvede con le risorse umane, strumentali e finanziarie disponibili a legislazione vigente. Gli oneri connessi alla partecipazione alle riunioni della Commissione e della Conferenza di cui al primo periodo sono a carico dei rispettivi soggetti istituzionali rappresentati i quali provvedono a valere sugli ordinari stanziamenti di bilancio e comunque senza nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica. Ai componenti della Commissione e della Conferenza non spetta alcun compenso."

Alle riunioni della Commissione tecnica paritetica partecipano anche un rappresentante tecnico della Camera dei Deputati e uno del Senato, un rappresentante tecnico delle assemblee legislative regionali e delle Province autonome. Stando al tenore letterale della disposizione in rassegna, tali soggetti saranno unicamente legittimati ad assistere alle riunioni della Commissione tecnica paritetica con funzioni, quindi, diverse da quelle dei componenti dell'organismo medesimo, seppure non espressamente individuate.

La Commissione è un organo tecnico consultivo del Governo, ma anche del Parlamento e di tutti gli enti territoriali coinvolti nel processo di attuazione del federalismo fiscale, chiamato a:



- a) operare quale sede di condivisione delle basi informative finanziarie e tributarie, formate avvalendosi degli elementi forniti dalle pubbliche amministrazioni;
- b) promuovere la realizzazione delle rilevazioni e delle attività necessarie per soddisfare gli eventuali ulteriori fabbisogni informativi;
- c) svolgere attività consultiva per il riordino dell'ordinamento finanziario di Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni e delle relazioni finanziarie intergovernative;
- d) effettuare una ricognizione delle disposizioni vigenti in materia di finanziamento delle Regioni e delle Province autonome, nonché della relativa applicazione (art. 25, comma 6).

La Commissione opera, altresì, quale segreteria tecnica della Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica, istituita dal successivo art. 5 della legge delega<sup>49</sup>.

La Conferenza permanente - L'**art. 5** della legge delega prevede l'istituzione, nell'ambito della Conferenza unificata, di una Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica di cui faranno parte i rappresentanti dei diversi "livelli istituzionali" di Governo.

Secondo le intenzioni del legislatore, l'istituzione della Conferenza risponde all'esigenza di effettuare un "monitoraggio multilaterale" sulle modalità di impiego delle risorse, facendo leva sul contrasto di interessi fra le Regioni che finanziano il fondo perequativo e le Regioni che ricevono i contributi perequativi, "in quanto le prime hanno interesse, se non a limitare i trasferimenti perequativi, quanto meno a sollecitare un impiego produttivo dei fondi da parte delle Regioni riceventi"<sup>50</sup>. L'istituzione della Conferenza, inoltre, si ritiene particolarmente utile, in considerazione dell'elevato contenzioso costituzionale "e i forti attriti tra Stato, Regioni e enti locali che in modo ricorrente negli ultimi anni si sono sviluppati in occasione della manovra finanziaria".

Sul piano terminologico, da un primo confronto con il testo dell'art. 4 della legge delega (il quale fa riferimento a "rappresentanti tecnici degli enti di cui all'art. 114, secondo comma della Costituzione") sembra potersi evidenziare che, mentre i componenti della Commissione tecnica paritetica dovranno essere scelti unicamente fra rappresentanti degli organi richiamati dall'art. 114 della Cost. (Stato, Regioni, Province, Comuni e Città metropolitane), i componenti della Commissione permanente potranno essere scelti fra i rappresentanti dei diversi livelli istituzionali di Governo<sup>51</sup>. Al di là di questa esegesi del dato testuale, tuttavia, la Relazione illustrativa del DDL AS 1117 non offre alcun ulteriore elemento cognitivo in ordine al fatto se le due differenti formulazioni adottate sottendano una diversa volontà normativa, ovvero siano il risultato di una mera disomogeneità formale.

---

<sup>49</sup> Il testo originario dell'art. 4 della legge delega (DDL AS 1117) recava una clausola di estinzione della Commissione tecnica paritetica, che doveva essere sciolta dopo il completamento dell'attuazione della delega. Le Commissioni in sede referente, nel primo passaggio al Senato (DDL AS 1117), hanno preferito adottare la nuova formulazione della disposizione in esame.

<sup>50</sup> Cfr. Relazione illustrativa al DDL AS 1117.

<sup>51</sup> La specificazione che deve trattarsi di organi istituzionali del potere esecutivo è stata aggiunta dalle Commissioni in sede referente al Senato, nel corso della prima lettura del DDL AS 1117.



Alla Conferenza permanente vengono attribuiti una pluralità di compiti, da eseguirsi secondo i principi e criteri direttivi individuati dal medesimo art. 5 della legge delega. In particolare, la Conferenza permanente dovrà:

- a) concorrere alla definizione degli obiettivi di finanza pubblica e vigilare sull'applicazione dei meccanismi premiali e sanzionatori;
- b) proporre criteri per il corretto utilizzo dei fondi perequativi;
- c) verificare l'utilizzo dei fondi per gli interventi speciali ex art. 119, comma 5, della Cost. (art. 15 della legge delega);
- d) verificare il funzionamento del nuovo ordinamento finanziario e l'adeguatezza delle risorse finanziarie di ciascun livello di Governo rispetto alle funzioni svolte, proponendo eventuali modifiche o adeguamenti del sistema;
- e) realizzare il percorso di convergenza ai costi e fabbisogni *standard* e promuovere la conciliazione degli interessi tra i diversi livelli di Governo coinvolti nell'attuazione delle norme sul federalismo fiscale, rispetto ai quali dovrà svolgere compiti di verifica periodica;
- f) verificare la congruità dei dati e delle basi informative finanziarie e tributarie, fornite dalle amministrazioni territoriali<sup>52</sup>;
- g) mettere a disposizione del Senato, della Camera, dei Consigli regionali e di quelli delle Province autonome tutti gli elementi informativi raccolti.

### 7.3. IL FINANZIAMENTO DELLE REGIONI

L'**art. 7** detta i principi e i criteri direttivi cui dovranno uniformarsi i decreti legislativi in ordine al finanziamento delle Regioni. Come si è anticipato, le Regioni garantiranno il finanziamento delle funzioni di loro competenza esclusiva e concorrente, nonché quello delle spese relative a materie di competenza esclusiva statale (in relazione alle quali le esercitano competenze amministrative), mediante tributi e compartecipazioni al gettito erariale.

*I tributi regionali* - I tributi regionali vengono classificati in:

- a) tributi propri (istituiti dalle Regioni in relazione a presupposti impositivi non assoggettati ad imposte in base a leggi statali);
- b) tributi propri derivati (istituiti e disciplinati dalla legge statale, ma il cui gettito è attribuito alle Regioni);
- c) addizionali sulle basi imponibili di tributi erariali.

Le Regioni, inoltre, potranno modificare le aliquote dei tributi propri derivati, potranno disporre esenzioni, detrazioni e deduzioni, nei limiti e secondo i criteri fissati dalla legge statale e nel rispetto della normativa comunitaria. Tale ultima specificazione, voluta dalle Commissioni in sede referente al Senato (nel corso della prima lettura del DDL AS 1117), correttamente sollecita le Regioni a un

---

<sup>52</sup> Tale ultimo compito si ricollega all'attività svolta, in via prodromica, dalla Commissione tecnica paritetica, in ordine alla raccolta dei dati finanziari.



esercizio del proprio potere impositivo, nel rispetto dei vincoli derivanti dal divieto di adozione di misure fiscali settoriali, qualificabili come aiuti di Stato ai sensi degli artt. 87 e 88 del Trattato CE, sul quale si tornerà nel prosieguo.

Relativamente alle addizionali sulle basi imponibili erariali, le Regioni possono variare le aliquote e disporre detrazioni, sempre entro i limiti fissati dalla legislazione statale<sup>53</sup>.

La ripartizione dei tributi propri derivati e delle compartecipazioni al gettito di tributi erariali dovrà avvenire, in assenza di vincoli di destinazione, nel rispetto del principio di territorialità (di cui all'art. 119 della Cost.)<sup>54</sup>, che dovrà ispirarsi ai seguenti criteri:

- a) luogo di consumo, per i tributi aventi quale presupposto i consumi, con la precisazione che per i servizi, il luogo di consumo può essere identificato nel domicilio del consumatore finale;
- b) localizzazione dei cespiti, per i tributi basati sul patrimonio;
- c) luogo di prestazione del lavoro, per i tributi basati sulla produzione;
- d) residenza del percettore, per i tributi riferiti ai redditi delle persone fisiche.

*La classificazione delle spese* - L'art. 8 prevede distinte modalità di finanziamento delle diverse competenze legislative regionali, anche in funzione della classificazione di tali competenze. In particolare, le spese vengono classificate in base alla seguente tripartizione (cui si aggiunge una quarta categoria costituita dal trasporto pubblico):

- a) spese essenziali (riconducibili al vincolo di cui all'art. 117, comma 2, lett. m) della Cost.);
- b) spese non essenziali (individuate in via residuale);
- c) spese speciali o cofinanziate dall'Unione europea (che si distinguono dalle precedenti sia per la fonte del finanziamento, sia per il fatto di non essere dirette a tutte le territorialità, a differenza delle altre che dovrebbero essere dirette a tutte le Regioni).

Sotto il profilo testuale, si evidenzia che, a differenza della sua originaria formulazione, la disposizione in esame contiene una individuazione, seppure a titolo esemplificativo<sup>55</sup>, di alcune spese riconducibili alla lettera a), di cui sopra. In particolare, secondo il comma 3 dell'art. 8, sono riconducibili alle spese essenziali le spese per la sanità, l'assistenza e, per quanto riguarda l'istruzione, "le spese per lo svolgimento delle funzioni amministrative attribuite alle Regioni dalle norme vigenti". Tornando al contenuto dispositivo della norma in esame, si evidenzia che le spese essenziali dovranno essere determinate nel rispetto dei costi *standard* associati ai LEP, fissati dalla legge statale (in

---

<sup>53</sup> Solo incidentalmente, si evidenzia come la disposizione in commento non faccia alcun riferimento al necessario rispetto dei vincoli comunitari.

<sup>54</sup> Il principio di territorialità, oltre a essere indicato anche fra i principi generali della delega (art. 2, let. ee)), è posto alla base dei criteri di attribuzione dei beni immobili agli enti territoriali (art. 19, lett. b)).

<sup>55</sup> Cfr. Relazione delle Commissioni permanenti I, V e VI, riunite in sede referente al Senato, comunicata alla presidenza il 17 gennaio 2009. Sul punto, nel Dossier del Senato *Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'art. 119 della Costituzione* di marzo 2009, n. 109, sub art. 8; ove si legge "La menzione diretta delle materie comprese tra quelle essenziali potrebbe non necessariamente implicare la loro esaustività: in altre parole non appare univocamente determinabile se le materie indicate (sanità e assistenza nel loro complesso, ed istruzione per la parte indicata) siano un contenuto minimo (ampliabile dal legislatore delegato) o l'esatto contenuto stesso".



collaborazione con gli enti locali), da erogarsi in condizioni di efficienza e di appropriatezza su tutto il territorio nazionale.

Il riferimento al costo *standard* viene effettuato unicamente in relazione alle spese essenziali e, pertanto, non è estensibile anche alle spese non essenziali. La ragione di tale differenziazione, chiarita nella Relazione illustrativa al DDL AS 1117, risiede nel fatto che le spese non essenziali non godono del sistema di perequazione integrale applicato alle spese essenziali e, di conseguenza, per le spese non essenziali non sussistono analoghe preoccupazioni di ordine politico e sociale.

Per quanto concerne, infine, la spesa per il trasporto pubblico, è previsto che l'ammontare del relativo finanziamento venga determinato tenendo conto della fornitura di un livello adeguato del servizio su tutto il territorio nazionale, oltre che dei costi *standard*.

La nozione di costo standard - La nozione di costo *standard* è uno dei capisaldi che dovranno garantire l'efficienza del nuovo modello di finanza federale: affinché, infatti, le potenzialità positive del federalismo possano dare frutti, "occorre superare per tutti i livelli istituzionali il criterio della spesa storica, che va a sostanziale vantaggio degli enti meno efficienti e favorisce la deresponsabilizzazione. La spesa storica, infatti, riflette sia i bisogni reali (quelli *standard*) riferiti al *mix* di beni e servizi offerti dalle Regioni e dagli enti locali, sia vere e proprie inefficienze"<sup>56</sup>.

A tal uopo, preme sottolineare che proprio la centralità del ruolo che viene attribuito alla nozione di costo *standard* avrebbe dovuto immediatamente suggerire al legislatore la necessità di inserire nella legge delega una chiara definizione della nozione di costo *standard*.

Tale definizione, tuttavia, era del tutto assente nella stesura originaria del DDL AS 1117 e la mancanza di una definizione legislativa, peraltro, non veniva colmata neppure dalle scarse indicazioni in proposito fornite dalla relativa Relazione illustrativa, che faceva esclusivo riferimento alla necessità "di costruire parametri di spesa *standard* sulla base di obiettivi che tengano conto dei relativi costi di soddisfacimento, in un confronto equilibrato e perequato delle esigenze delle diverse aree del Paese".

Una prima nozione di "costo e fabbisogno *standard*" è stata inserita, su proposta delle Commissioni in sede referente al Senato (nel corso della prima lettura del DDL AS 1117), mediante le modifiche apportate alla lett. f), comma 2, dell'art. 2 della legge delega.

In base alla richiamata disposizione, per costo o fabbisogno *standard* si deve intendere il "costo e fabbisogno che, valorizzando l'efficienza e l'efficacia, costituisce l'indicatore rispetto al quale comparare e valutare l'azione pubblica". Siffatta nozione, tuttavia, presenta ancora diversi margini di indeterminazione, posto che la medesima si riferisce più alla funzione che non alle modalità di determinazione del costo *standard*.

Il finanziamento delle funzioni - Secondo i principi dettati dalle successive lett. d) ed e) del medesimo art. 8, per ciascuna Regione vi dovrà essere l'integrale finanziamento unicamente per le spese

---

<sup>56</sup> Cfr. Relazione illustrativa al DDL AS 1117.



essenziali (valutate in termini di costi *standard*), mentre analoga garanzia non viene disposta in relazione alle spese non essenziali.

Le prime saranno finanziate mediante il gettito, valutato ad aliquota e base imponibile uniformi, di tributi propri derivati, addizionale regionale all'IRPEF e compartecipazione regionale all'IVA<sup>57</sup>, dal fondo perequativo e, in via transitoria, dall'IRAP (solo fino alla data della sua sostituzione con altri tributi). A seguito delle modifiche apportate dalla Camera dei Deputati al DDL AC 2105, la disposizione non elenca più, fra le fonti di finanziamento delle spese essenziali, le riserve di aliquota sull'IRPEF che si è scelto di sostituire con l'addizionale regionale all'IRPEF.

Come è noto, l'addizionale regionale all'IRPEF consiste in un'aliquota ulteriore da applicare alla base imponibile IRPEF regionale, traducendosi così in una imposizione proporzionale rispetto alla base imponibile regionale. Viceversa, la riserva di aliquota sull'IRPEF comporta l'imposizione, all'interno di ciascuno scaglione di reddito, di aliquote destinate alle Regioni espresse in percentuali delle aliquote statali.

La riserva di aliquota, a differenza dell'addizionale, avrebbe caratterizzato la quota regionale dell'IRPEF in senso progressivo anziché proporzionale. Va, pertanto, accolta favorevolmente la scelta di privilegiare l'istituzione di addizionali regionali in luogo di riserve di aliquote, posto che la medesima dovrebbe comportare minori esigenze perequative<sup>58</sup>.

Le spese non essenziali (il cui importo, non essendo calcolato sulla base del costo *standard*, corrisponde ai costi effettivamente sostenuti dalle Regioni) saranno finanziate con il gettito di tributi propri, tributi propri derivati, addizionali sulle basi imponibili di tributi erariali e quote del fondo perequativo.

Posta la soppressione dei trasferimenti statali diretti al finanziamento delle spese essenziali e non essenziali, per le seconde detti trasferimenti saranno sostituiti con il gettito derivante dall'aliquota media di equilibrio dell'addizionale regionale all'IRPEF, vale a dire l'aliquota che garantisce un gettito pari ai trasferimenti soppressi<sup>59</sup>.

Infine, il Governo dovrà prevedere adeguate forme di copertura finanziaria (in conformità con i principi dettati dalla legge delega) per gli oneri derivanti dall'esercizio delle funzioni statali che dovessero essere trasferite alle Regioni, ex art. 118 della Cost.

---

<sup>57</sup> Ai sensi della lettera g) della medesima disposizione, le aliquote di tributi e compartecipazioni dovranno essere fissate al "livello minimo assoluto sufficiente" almeno per finanziare pienamente il fabbisogno dei LEP (i livelli essenziali delle prestazioni), valutati ai costi *standard*, in una sola Regione. A tal proposito, nella Relazione delle Commissioni riunite in sede referente al Senato (nel corso della prima lettura del DDL AS 1117) si evidenzia come "l'unica Regione in grado di soddisfare queste istanze di chiarezza, risulterà quella che ha la maggiore capacità fiscale, conseguendone che la compartecipazione verrà fissata ad un livello percentuale (relativamente) basso, che, per i fabbisogni delle altre Regioni, vorrà dire l'accesso al sistema della perequazione".

<sup>58</sup> Come evidenziato nel Dossier del Servizio del Bilancio del Senato n. 14 dell'aprile 2009, in funzione di detta progressività le aliquote medie sarebbero risultate più elevate al crescere della base imponibile regionale; così che le differenze interregionali nel gettito dell'aliquota riservata avrebbero risentito, oltre che dei differenziali nelle basi imponibili regionali, anche del diverso valore delle aliquote medie.

<sup>59</sup> Fanno eccezione i trasferimenti statali già destinati al fondo perequativo di cui all'art. 3, commi 2 e 3, della legge n. 549 del 1995, attualmente corrisposti a valere sul gettito IRAP.



### **Schema 1: IL FINANZIAMENTO DELLE REGIONI**

SPESE ESSENZIALI valutate al costo *standard* e integralmente finanziate con:

- a) il gettito (valutato ad aliquota e base imponibile uniforme) di tributi propri, tributi propri derivati e addizionale regionale all'IRPEF;
- b) compartecipazione regionale all'IVA;
- c) fondo perequativo (cfr. Schema 2);
- d) IRAP (solo in via transitoria).

SPESE NON ESSENZIALI valutate al costo storico e non integralmente finanziate:

- a) tributi propri;
- b) tributi propri derivati;
- c) addizionali a tributi erariali;
- d) fondo perequativo (cfr. Schema 2);
- e) gettito derivante dall'aliquota media di equilibrio dell'addizionale regionale all'IRPEF.

L'**art. 10** detta i principi e criteri direttivi cui dovranno uniformarsi i decreti attuativi in ordine al finanziamento delle funzioni trasferite dallo Stato alle Regioni nelle materie rientranti nella competenza legislativa regionale (concorrente e residuale), che comprendono sia spese essenziali che non.

In particolare, si prevede, da un lato, la soppressione degli stanziamenti di spesa nel bilancio dello Stato, con conseguente diminuzione delle imposte erariali e, dall'altro, l'aumento dei tributi destinati alla devoluzione e alla perequazione.

Infine, la lett. d) del medesimo art. 10 rimette ai decreti attuativi il compito di definire le modalità con le quali effettuare la verifica periodica della congruità (di competenza della Conferenza permanente) dei tributi presi a riferimento per la copertura del fabbisogno *standard* per le spese essenziali, sia in termini di gettito che di correlazione con le funzioni svolte.

Infine, l'**art. 14** (introdotto nel corso dell'esame delle Commissioni riunite in sede referente alla Camera del DDL AC 2105) rimette alle future leggi di attuazione, con le quali verranno attribuite particolari condizioni di autonomia ad una o più regioni (ex art. 116, comma 3, della Cost.), la disciplina delle forme di finanziamento che si renderanno necessarie.

A tale ultimo proposito, si ricorda che il comma 3 dell'art. 116 della Cost. prevede che possano essere attribuite alle Regioni a Statuto ordinario alcune forme di particolare autonomia, in base ad una specifica procedura legislativa dettata dalla medesima norma. Tale procedimento, tuttavia, fino ad ora non è mai stato attivato.

Il fondo perequativo statale - I profili perequativi della finanza regionale e i criteri di riparto dei fondi a ciò destinati sono disciplinati dagli artt. 9, 13, 22 e 27 della legge delega.



In particolare, l'**art. 9** detta i principi e criteri direttivi cui dovranno uniformarsi i decreti delegati in ordine alla determinazione dell'entità e del riparto del fondo perequativo statale, di carattere verticale, a favore delle Regioni con minore capacità fiscale *pro-capite*.

La specificazione del carattere verticale del fondo, introdotta dalle Commissioni riunite in sede referente al Senato, evidenzia il ruolo centrale dello Stato nell'attività perequativa: è lo Stato, infatti, a garantire dal centro i finanziamenti, mediante l'assegnazione agli enti beneficiari di quote del fondo<sup>60</sup>.

La finalità del fondo è quella di garantire la copertura integrale delle spese essenziali e, per le altre spese, di ridurre le differenze esistenti fra i territori con diverse capacità fiscali *pro-capite*, senza alterarne l'ordine e senza impedirne la modifica nel tempo. Il legislatore, dunque, non fornisce precise regole quantitative per il riparto della perequazione, limitandosi a fissare i principi in funzione dei quali le differenze territoriali dovranno essere "ridotte" e non annullate, lasciando immutata la graduatoria delle differenze territoriali.

Con riferimento alle spese essenziali, le quote del fondo verranno assegnate a copertura della differenza tra il fabbisogno finanziario relativo a dette spese (calcolate al costo *standard*) e il gettito regionale dei tributi dedicati alle medesime (determinato escludendo le variazioni di gettito prodotte "dall'esercizio dell'autonomia tributaria nonché dall'emersione della base imponibile riferibile al concorso regionale nell'attività di recupero fiscale"). Non si prende, quindi, a riferimento il gettito regionale effettivo dei tributi dedicati alla copertura delle spese essenziali, bensì un gettito "convenzionale" che non tiene conto dello sforzo fiscale di ciascuna Regione e della sua capacità di recupero dell'evasione e dell'elusione fiscale.

Per quanto concerne, invece, la copertura delle spese non essenziali, parteciperanno alla perequazione unicamente le Regioni a minore capacità fiscale<sup>61</sup>.

La perequazione di entrambi i tipi di spesa è assegnata senza vincoli di destinazione.

Il fondo sarà alimentato, per le spese essenziali, da una compartecipazione al gettito IVA e, per le altre spese, dal gettito derivante dall'aliquota media di equilibrio dell'addizionale regionale all'IRPEF.

Per la Regione che non partecipa alla perequazione (poiché aliquote e compartecipazioni sono state fissate proprio al livello che garantisce a quella Regione – e non alle altre – la copertura delle spese per i livelli essenziali delle prestazioni), viene garantito la copertura del "differenziale certificato positivo" tra gettito previsionale e gettito effettivo (escluso il gettito derivante dalla lotta all'evasione e all'elusione fiscale). Viceversa, se il gettito effettivo è superiore ai dati previsionali, il differenziale verrà acquisito al bilancio dello Stato.

---

<sup>60</sup> Nel modello di perequazione orizzontale, viceversa, sono le Regioni "più ricche" a dover farsi carico di colmare le sperequazioni finanziarie attraverso contributi diretti al fondo perequativo.

<sup>61</sup> Identificate dalla norma come quelle Regioni nelle quali il gettito per abitante derivante dall'addizionale regionale all'IRPEF (calcolata all'aliquota media di equilibrio, vale a dire l'aliquota che garantisce un gettito pari ai trasferimenti statali soppressi) è inferiore al gettito medio nazionale per abitante.





### Schema 2: DISTRIBUZIONE DEL FONDO PEREQUATIVO

SPESE ESSENZIALI: copertura della differenza tra il fabbisogno finanziario e il gettito regionale dei tributi dedicati alle medesime (Schema 1 *sub* lett. a), valutate escludendo le variazioni di gettito dovute all'esercizio dell'autonomia tributaria).

SPESE NON ESSENZIALI: partecipano solo le Regioni nelle quali il gettito per abitante derivante dall'addizionale regionale all'IRPEF (calcolata all'aliquota media di equilibrio, vale a dire l'aliquota che garantisce un gettito pari ai trasferimenti statali soppressi) è inferiore al gettito medio nazionale per abitante.

#### 7.4. IL FINANZIAMENTO DEGLI ENTI LOCALI

Come previsto per le Regioni, anche per gli enti locali è stabilita la soppressione di ogni trasferimento da parte dello Stato e delle Regioni (**art. 11**), mentre le fonti di finanziamento sono individuate facendo riferimento alla seguente *classificazione di spese*:

- a) “spese fondamentali” (che corrispondono, in qualche modo alle spese essenziali delle Regioni e che riguardano l'espletamento delle funzioni fondamentali, individuate dalla legislazione statale);
- b) spese relative ad altre funzioni;
- c) spese finanziate con i contributi speciali dello Stato o dell'Unione europea.

*Il finanziamento delle funzioni* - In particolare, per le spese fondamentali è previsto il finanziamento integrale del fabbisogno *standard*<sup>62</sup> mediante tributi propri, partecipazioni al gettito di tributi erariali e di tributi regionali, addizionali a tributi erariali e regionali e fondo perequativo. Le spese relative alle altre funzioni sono finanziate con il gettito dei tributi propri, partecipazioni al gettito di tributi (non ulteriormente specificati e che, pertanto, potrebbero essere sia tributi erariali che regionali) e con la perequazione, basata sulla capacità fiscale “per abitante”.

In particolare, le fonti di finanziamento delle funzioni fondamentali dei *Comuni* sono, prioritariamente: la partecipazione al gettito dell'IVA e dell'IRPEF e l'imposizione immobiliare (con esclusione della tassazione patrimoniale sull'abitazione principale, secondo la legislazione vigente in materia in ICI). Per le *Province* sono i tributi il cui presupposto è connesso al trasporto su gomma e dalla partecipazione a un tributo erariale (art. 12, lett. b) e c) della legge delega).

---

<sup>62</sup> Da notare il fatto che qui il legislatore fa riferimento al fabbisogno e non ai costi *standard*; si può tuttavia ragionevolmente ritenere che si tratti del fabbisogno corrispondente alle funzioni fondamentali, valutato al costo *standard*.



La lettera g) dell'art. 11, infine, chiede al Governo di tener conto anche dell'adeguatezza delle dimensioni demografiche e territoriali degli enti locali per l'ottimale svolgimento delle rispettive funzioni e per la salvaguardia delle peculiarità territoriali, con particolare riferimento alla specificità dei piccoli Comuni, alle loro forme associative, e ai territori montani.

### Schema 3: IL FINANZIAMENTO DEGLI ENTI LOCALI

SPESE FONDAMENTALI integralmente finanziate, in base al fabbisogno *standard*, con:

- e) gettito di tributi propri;
- f) compartecipazione al getti di tributi statali e regionali;
- g) addizionali a tributi statali e regionali;
- h) fondo perequativo.

ALTRE SPESE:

- f) tributi propri;
- g) partecipazione al gettito di tributi;
- h) fondo perequativo (in base alla capacità fiscale per abitante).

Nozione di tributo proprio - Secondo quanto previsto dall'**art. 12** della legge delega, spetterà alla legge statale "individuare" i tributi propri dei Comuni e delle Province definendone i presupposti, i soggetti passivi, le basi imponibili e le aliquote di riferimento (garantendone un'adeguata flessibilità). Ovviamente la nozione di "tributo proprio" deve essere letta in senso atecnico, posto che per essere effettivamente tali dovrebbero essere istituiti e regolamentati dai medesimi enti locali, cui invece non compete alcuna potestà impositiva. Le Regioni, nell'ambito dei propri poteri normativi, potranno "istituire", nel territorio regionale di riferimento, nuovi tributi provinciali, comunali e delle Città metropolitane, facendo sempre salvo il divieto di doppia imposizione, mentre l'autonomia tributaria degli enti territoriali si esplicherà unicamente nel potere, esercitabile nei limiti fissati dalla legge statale, di modificare le aliquote dei tributi loro attribuiti e di introdurre agevolazioni.

Stando al tenore letterale della disposizione in commento, spetta alla legge statale "individuare" i tributi locali (sia preesistenti che nuovi), mentre la legge regionale può "istituire" nuovi tributi.

La doppia previsione lascia ipotizzare un assetto elastico dove la riserva di legge di cui all'art. 23 della Cost. potrebbe essere svolta o su un doppio livello (legge statale e regionale), ovvero su un livello singolo che contempli il solo atto statale, avente forza di legge. Più dubbia sembra la possibilità che la legge regionale possa "istituire" nuovi tributi senza una previa "individuazione" dei medesimi da parte della legge statale.

La norma in rassegna prevede, altresì, la possibilità per gli enti locali di "stabilire e applicare" uno o più tributi propri di "scopo"<sup>63</sup>, che per i Comuni è ricollegata alla realizzazione di opere pubbliche, di

<sup>63</sup> Anche la relazione illustrativa al DDL AS 1117 sul punto si riferisce espressamente alla nozione di "tributo proprio", continuando, evidentemente a utilizzare in senso atecnico tale nozione.



investimenti pluriennali nei servizi sociali, ovvero al finanziamento degli oneri derivanti da eventi particolari quali flussi turistici e mobilità urbana (sebbene detta elencazione, stando al tenore letterale della disposizione, deve intendersi come meramente esemplificativa)<sup>64</sup>. Per le Province, l'applicabilità di uno o più tributi di scopo è subordinata a particolari "scopi istituzionali", ancorché non meglio definiti dal testo in commento.

La lett. f) del medesimo art. 12 prevede, inoltre, forme premiali per favorire unioni e fusioni tra Comuni, anche attraverso l'incremento dell'autonomia impositiva (che potrebbe essere interpretata come un aumento del potere di intervento sulle aliquote, in aumento o diminuzione) o maggiori aliquote di compartecipazione ai tributi erariali.

Gli enti locali, inoltre, dovranno disporre di piena autonomia nella fissazione delle tariffe per prestazioni e servizi offerti ai cittadini (anche su richiesta dei singoli cittadini), sempre nel rispetto delle normative di settore e delle delibere delle autorità di vigilanza.

L'Assemblea del Senato ha voluto che alla norma in commento venisse aggiunta la previsione che la legge statale non potrà imporre vincoli alle politiche di bilancio degli enti locali per ciò che concerne la spesa in conto capitale, in sede di individuazione dei principi di coordinamento della finanza pubblica riconducibili al rispetto del patto di stabilità e crescita (lett. 1, art. 12 della legge delega). L'ulteriore specificazione che detta disposizione si applica "limitatamente agli importi resi disponibili dalla Regione di appartenenza dell'ente locale o da altri enti locali della medesima Regione" è stata, invece, voluta dalla Camera dei deputati, nel corso dell'esame del DDL AC 2105.

Il fondo perequativo - Anche a favore dei Comuni, delle Province e delle Città metropolitane è prevista l'istituzione di due fondi perequativi (**art. 13**), da effettuarsi all'interno dei bilanci delle Regioni.

**Schema 4: I FONDI PEREQUATIVI ISTITUITI NEI BILANCI REGIONALI:**

FONDO PEREQUATIVO A FAVORE DEI COMUNI: alimentato dal fondo perequativo statale (alimentato dalla fiscalità generale).

FONDO PEREQUATIVO A FAVORE DELLE PROVINCE E CITTÀ METROPOLITANE: alimentato dal fondo perequativo statale (alimentato dalla fiscalità generale).

I due fondi saranno alimentati dal fondo perequativo statale, mentre il fondo regionale concorrerà al finanziamento delle funzioni già svolte da Comuni, Province e Città metropolitane.

Con riguardo all'esercizio delle funzioni fondamentali, la dimensione del fondo è determinata, per ciascun livello di Governo, in misura pari alla differenza fra il totale dei fabbisogni *standard* per le funzioni fondamentali e il totale delle entrate standardizzate di applicazione generale spettanti ai

<sup>64</sup> Riconosce natura meramente esemplificativa a tale elencazione anche il Servizio studi del Senato nella scheda di lettura n. 74 di novembre 2008 *Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'art. 119 della Costituzione*.



Comuni e alle Province (con esclusione dei tributi di scopo comunali e provinciali) e dei contributi di cui all'art. 16 (i c.d. "interventi speciali"), tenendo conto di quanto previsto in ordine al superamento del criterio della spesa storica. In sostanza, sembra evidente l'intenzione che la perequazione colmi la differenza fra spese ed entrate *standard*, tenendo conto del superamento del criterio della spesa storica. Tuttavia, non appaiono chiare le modalità con le quali questo criterio aggiuntivo possa operare sul risultato algebrico della sottrazione.

Sempre relativamente alla parte afferente alle funzioni fondamentali, la ripartizione della perequazione fra i singoli enti locali avviene in base a due indicatori di fabbisogno: uno di carattere finanziario (la spesa corrente) e altri relativi alle infrastrutture (spesa in conto capitale).

Il primo indicatore è pari al valore standardizzato della spesa corrente<sup>65</sup> (detratta la spesa per interessi) meno il valore standardizzato dei tributi e delle entrate proprie "di applicazione generale" (i tributi propri valutati ad aliquota *standard* - art. 13, comma 1, lett. e) della legge delega). L'altro indicatore va stabilito in coerenza con la programmazione regionale di settore e deve tener conto dell'entità dei finanziamenti dell'Unione europea di carattere infrastrutturale ricevuti dagli enti locali e del vincolo di addizionalità<sup>66</sup>, cui questi sono soggetti.

Con riferimento invece alle spese non fondamentali, le Commissioni riunite in sede referente hanno inserito una disposizione in base alla quale il legislatore delegato dovrà prevedere che i due fondi perequativi per i Comuni e per le Province e Città metropolitane riducano (quindi, presumibilmente, senza annullare) le differenze fra le capacità fiscali, tenendo conto, per gli enti con minore popolazione, del fattore demografico (a proporzione inversa) e della loro partecipazione a forme associative. La perequazione per le spese non essenziali, quindi, dovrà essere, a parità di altre condizioni, maggiore per gli enti con minore popolazione e per quelli che partecipano a forme associative.

La Regione trasferisce agli enti di competenza che insistono sul proprio territorio i fondi ricevuti a titolo di fondi perequativi entro 20 giorni dal ricevimento dei fondi; in mancanza, lo Stato potrà esercitare il potere sostitutivo di cui all'art. 120, comma 2 della Cost.

---

<sup>65</sup> Le modalità di definizione della spesa corrente standardizzata sono definite nella successiva lett. d) del medesimo articolo.

In particolare, detta spesa è computata sulla base di una quota uniforme *pro capite*, corretta in base ai seguenti parametri, idonei a valutare la diversità di spesa da ente a ente:

- a) ampiezza demografica;
- b) caratteristiche territoriali, con particolare riferimento alla presenza di zone montane;
- c) caratteristiche demografiche, sociali e produttive dei diversi enti.

<sup>66</sup> L'addizionalità è sostanzialmente la spesa in conto capitale di un paese, che non proviene dai fondi comunitari.



### Schema 5: DISTRIBUZIONE DEL FONDO PEREQUATIVO

SPESE FONDAMENTALI: copertura della differenza tra il totale dei fabbisogni *standard* per le funzioni fondamentali e il totale delle entrate standardizzate di applicazione generale spettanti ai Comuni e alle Province (con esclusione dei tributi di scopo comunali e provinciali) e dei contributi di cui all'art. 16 (i c.d. "interventi speciali").

SPESE NON FONDAMENTALI: il fondo deve "ridurre" le differenze fra le capacità fiscali, tenendo conto, per gli enti con minore popolazione, del fattore demografico e della partecipazione a forme associative.

#### 7.5. IL FINANZIAMENTO DELLE CITTÀ METROPOLITANE

Con riferimento al finanziamento delle Città metropolitane, l'**art. 15** dispone che un apposito decreto attuativo preveda che detto finanziamento sia assicurato, "anche mediante l'attribuzione di specifici tributi, al fine di assicurare loro una maggiore autonomia di entrata e di spesa, sufficiente a soddisfare la complessità delle medesime funzioni". Il medesimo decreto legislativo dovrà assegnare alle Città metropolitane tributi ed entrate proprie, anche diverse da quelle assegnate ai Comuni, nonché disciplinare la facoltà delle Città metropolitane di "applicare" tributi nelle materie rientranti nelle loro funzioni fondamentali.

Le Commissioni riunite in sede referente alla Camera, durante l'esame del DDL AC 2105, hanno modificato la disposizione in rassegna prevedendo che alle Città metropolitane venga attribuita l'autonomia impositiva corrispondente alle funzioni attualmente esercitate dagli altri enti territoriali e la contestuale riduzione dei finanziamenti indirizzati a quegli enti locali le cui funzioni sono state trasferite alle Città metropolitane.

La norma fa salve le disposizioni relative ai tributi di scopo comunali; tale inciso, tuttavia, evidenzia un mancato coordinamento normativo che lo rende difficilmente interpretabile posto che, come si è detto, i tributi di scopo vengono disciplinati dalla legge delega unicamente con riferimento ai Comuni (art. 12, comma 1, lett. d) qui richiamato) e alle Province, non alle Città metropolitane.

Il testo originario del DDL AS 1117 conteneva un'autonoma disposizione (art. 13) disciplinante il finanziamento e il patrimonio di Roma capitale. Tale norma, tuttavia, è stata soppressa durante l'esame delle Commissioni riunite in sede referente al Senato, in accoglimento di una specifica richiesta da parte delle forze dell'opposizione<sup>67</sup>. La scelta operata è stata quella di affidare la disciplina "a regime" delle prerogative finanziarie e patrimoniali di Roma capitale a uno specifico e autonomo disegno di legge, per approfondirne tutti gli aspetti attraverso un autonomo confronto fra le forze

<sup>67</sup> Cfr. la Relazione delle Commissioni permanenti I, V e VI riunite, comunicata alla Presidenza il 17 gennaio 2009.



parlamentari. La legge delega, quindi, interviene unicamente sul regime transitorio delle Città metropolitane e di Roma capitale, rispettivamente, con gli artt. 23 e 24.

L'**art. 23** reca la disciplina per la prima istituzione delle Città metropolitane, la quale avrà efficacia fino alla data di entrata in vigore della disciplina ordinaria riguardante le funzioni fondamentali, gli organi e il sistema elettorale delle medesime.

In particolare, a seguito delle modifiche apportate nel corso dell'esame del DDL AC 2105 da parte della Camera dei Deputati, l'art. 23 della legge delega sostanzialmente sostituisce il procedimento di istituzione delle Città metropolitane con una nuova procedura che dovrà concludersi entro 36 mesi, con l'emanazione di appositi decreti attuativi e individua una disciplina transitoria per il primo funzionamento delle medesime.

Per quanto concerne l'identificazione delle aree metropolitane, al cui interno possono essere istituite le Città metropolitane, è utile ricordare che l'art. 22 del D.Lgs 18 agosto 2000, n. 267 dispone che sono considerate tali le zone comprendenti i Comuni di Torino, Milano, Venezia, Genova, Bologna Firenze, Roma, Bari, Napoli e altri Comuni i cui insediamenti abbiano con essi rapporti di stretta integrazione territoriale e in ordine alle attività economiche, ai servizi essenziali alla vita sociale, nonché alle relazioni culturali e alle caratteristiche territoriali.

Nel corso dell'esame del DDL AC 2105, le Commissioni riunite in sede referente alla Camera dei Deputati hanno, inoltre, voluto l'inserimento di Reggio Calabria fra i Comuni compresi nelle aree in cui possono essere istituite le Città metropolitane.

L'ordinamento di Roma capitale - L'**art. 24** detta le norme relative all'ordinamento anche finanziario del neo istituito ente "Roma capitale", cui vengono rimesse funzioni più ampie di quelle attualmente attribuite al Comune di Roma, di cui prende l'estensione territoriale. Tali norme, a seguito dell'attuazione della disciplina delle Città metropolitane e a decorrere dall'istituzione della Città metropolitana Roma capitale, dovranno intendersi come riferite a questa ultima.

L'esercizio delle funzioni attribuite a Roma capitale sarà disciplinato con appositi regolamenti adottati dal Consiglio comunale di Roma, che a tal fine assume la denominazione di "Assemblea capitolina".

La disciplina dell'ordinamento transitorio di Roma capitale, anche relativamente ai profili finanziari, viene rimessa ad uno specifico decreto legislativo (entro sei mesi dall'entrata in vigore del quale, l'Assemblea capitolina dovrà approvare lo Statuto di Roma capitale), il quale dovrà ispirarsi ai seguenti principi e criteri direttivi:

- a) specificazione delle funzioni amministrative attribuite a Roma capitale e definizione delle modalità per il trasferimento delle relative risorse umane e di mezzi;
- b) assegnazione a Roma capitale di risorse ulteriori, paramtrate sulle funzioni amministrative attribuite, nonché sulle specifiche esigenze di finanziamento derivanti dal ruolo di capitale della Repubblica;



- c) garanzia dei raccordi istituzionali nell'esercizio delle funzioni amministrative, nonché modalità di coordinamento e di collaborazione con lo Stato, la regione Lazio e la provincia di Roma.

Il decreto legislativo sull'ordinamento transitorio, inoltre, dovrà fissare i principi generali per l'attribuzione a Roma capitale di un proprio patrimonio commisurato alle funzioni e competenze ad essa attribuite; anche mediante il trasferimento, a titolo gratuito, dei beni appartenenti al patrimonio dello Stato e non più funzionali alle esigenze dell'Amministrazione centrale.

Le disposizioni contenute nella norma richiamata e quelle del decreto legislativo sull'ordinamento transitorio di Roma capitale potranno essere modificate, derogate o abrogate solo espressamente (comma 8, art. 24 della legge delega). A tal proposito si deve sottolineare, tuttavia, che il divieto di operare modifiche, deroghe o abrogazioni implicite ha ovviamente carattere meramente monitorio nei confronti del legislatore, non potendo una norma di legge ordinaria vincolare giuridicamente una norma successiva di grado gerarchico equivalente.

Una volta istituita la Città metropolitana di Roma capitale (cui si applicano le disposizioni contenute nell'art. 23 della legge delega), questa svolgerà sia le funzioni della Città metropolitana che quelle dell'ente Roma capitale.

#### 7.6. LE REGIONI A STATUTO SPECIALE E LE PROVINCE AUTONOME

La legge delega interviene solo marginalmente in ordine alla tematica del coordinamento della finanza delle Regioni a Statuto speciale e delle Province autonome.

In particolare, il comma 1 dell'**art. 27** prevede che sia le Regioni a Statuto speciale, sia le Province autonome “concorrono al conseguimento degli obiettivi di perequazione e di solidarietà e all'esercizio dei diritti e dei doveri ad essi derivanti, nonché al patto di stabilità interno e all'assolvimento degli obblighi posti dall'ordinamento comunitario”, nel rispetto degli statuti speciali.

Le modalità e i criteri per l'applicazione delle suddette previsioni sono demandate alle norme di attuazione dei rispettivi Statuti<sup>68</sup>, da definirsi entro il termine di ventiquattro mesi dalla data di entrata in vigore della legge delega (vale a dire, entro il medesimo termine stabilito per l'emanazione dei decreti attuativi di cui all'art. 2 della legge delega), nel rispetto del principio del progressivo superamento del criterio della spesa storica.

Tali norme di attuazione dovranno tener conto della dimensione della finanza delle Regioni a Statuto speciale e delle Province autonome rispetto alla finanza pubblica complessiva, nonché delle funzioni

---

<sup>68</sup> Ai sensi dell'art. 116, comma 1 della Cost., lo statuto delle Regioni ad autonomia speciale è adottato con legge costituzionale. La legge cost. n. 2 del 2001 è intervenuta nella materia statutaria, uniformandone il procedimento di revisione, disponendo che le future modifiche degli Statuti speciali non siano sottoposte a referendum costituzionale e che le norme sulla forma di Governo possano essere modificate con legge regionale.



da esse effettivamente esercitate e dei relativi oneri, rispetto a quelli corrispondentemente sostenuti dallo Stato, dalle Regioni e dagli enti locali<sup>69</sup>.

Le medesime disposizioni di attuazione, inoltre:

- a) disciplineranno le modalità attraverso le quali lo Stato garantirà il conseguimento degli obiettivi costituzionali di perequazione e solidarietà per quelle Regioni a Statuto speciale i cui livelli di reddito *pro-capite* siano inferiori alla media nazionale (ferma restando la copertura del fabbisogno *standard* per il finanziamento dei LEP (livelli essenziali delle prestazioni), da erogarsi sull'intero territorio nazionale, in condizioni di efficienza ed appropriatezza)<sup>70</sup>;
- b) disciplineranno il coordinamento tra le leggi statali in materia di finanza pubblica e le corrispondenti leggi regionali e provinciali;
- c) definiranno i principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario, con riferimento alla potestà legislativa attribuita dai rispettivi Statuti alle Regioni e Province autonome, in materia di tributi regionali, provinciali e locali;
- d) individueranno forme di fiscalità di sviluppo<sup>71</sup>.

Similmente a quanto visto per le Regioni a Statuto ordinario, a fronte dell'assegnazione di ulteriori funzioni alle Regioni e Province autonome, verranno definite le relative modalità di finanziamento, attraverso forme di compartecipazione al gettito di tributi erariali e di accise, salvo i casi in cui l'assegnazione di nuove funzioni è finalizzata al conseguimento degli obiettivi di perequazione e solidarietà di cui alla precedente lett. a).

I Presidenti delle Regioni e delle Province autonome interessate saranno invitati a partecipare, in conformità dei singoli Statuti, alle riunioni del Consiglio dei Ministri dedicate all'esame degli schemi concernenti le norme di attuazione relative alla presente disposizione.

Infine, il comma 7 della disposizione in esame, voluto dall'Assemblea della Camera nel corso dell'esame del DDL AC 2105, istituisce un tavolo di confronto presso la Conferenza per i rapporti tra lo Stato, le Regioni e le Province autonome al fine di individuare le modalità di concorso delle Regioni e Province autonome agli obiettivi di perequazione e solidarietà; nonché valutare la congruità delle attribuzioni finanziarie intervenute successivamente all'entrata in vigore degli Statuti speciali e la loro coerenza con i principi dettati dalla legge delega di attuazione del federalismo fiscale.

#### 7.7. GLI INTERVENTI SPECIALI AI SENSI DELL'ART. 119, COMMA 5, DELLA COST.

L'**art. 16** detta i principi e i criteri direttivi cui devono informarsi i decreti attuativi che disciplineranno

---

<sup>69</sup> Sono titolari di competenza primaria in materia di finanza locale la Valle d'Aosta, il Friuli-Venezia Giulia e le Province autonome di Trento e Bolzano.

<sup>70</sup> A tal proposito, è opportuno evidenziare come la disposizione in esame non specifichi le modalità con le quali parteciperanno alla perequazione le Regioni e Province autonome che presentano un reddito *pro-capite* superiore alla media nazionale.

<sup>71</sup> Vale a dire, quelle forme di fiscalità agevolata dettate con riferimento ad alcuni territori, al fine di favorirvi la localizzazione di attività economico-produttive, che devono rispettare la disciplina comunitaria sugli aiuti di Stato.





gli interventi speciali dello Stato volti alla promozione dello sviluppo economico, della coesione e della solidarietà sociale, alla incentivazione dell'effettivo esercizio dei diritti della persona, alla realizzazione di scopi diversi dal normale esercizio delle funzioni di Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni (di cui al comma 5 dell'art. 119 della Cost.); fra questi, si evidenziano i seguenti:

- a) definizione delle modalità in base alle quali detti interventi sono finanziati con contributi speciali dal bilancio dello Stato, con i finanziamenti dell'Unione europea e con i cofinanziamenti nazionali, con metodo improntato alla programmazione pluriennale, tenendo conto che i finanziamenti dell'Unione europea non possono essere sostitutivi dei contributi speciali dello Stato;
- b) confluenza dei contributi speciali statali speciali in appositi fondi a destinazione vincolata, attribuiti agli enti locali e alle Regioni;
- c) considerazione, nella quantificazione degli interventi, delle singole peculiarità territoriali, del deficit infrastrutturale, dei diritti della persona, nonché dell'esigenza di tutela del patrimonio storico e artistico;
- d) individuazione di interventi diretti a promuovere lo sviluppo economico, la coesione delle aree sottoutilizzate del Paese e la solidarietà sociale, nonché a favorire l'effettivo esercizio dei diritti della persona.

Sotto il profilo della dotazione infrastrutturale, le modalità di attuazione degli interventi di cui al comma 5 dell'art. 119 della Cost. sono individuate dal successivo **art. 22** inserito, nel corso della prima lettura del DDL AS 1117, dalle Commissioni riunite in sede referente al Senato e modificato dall'Assemblea.

Ai sensi di detta disposizione, il Ministro dell'Economia e delle Finanze, deve predisporre una ricognizione degli interventi infrastrutturali riguardanti: le strutture sanitarie, assistenziali, scolastiche; la rete stradale, autostradale e ferroviaria; la rete fognaria; quella elettrica, idrica e di trasporto e distribuzione del gas; le strutture portuali e aeroportuali<sup>72</sup>. In base a detta ricognizione, al fine di recuperare il deficit infrastrutturale, nella fase transitoria quinquennale (in cui si svilupperà il passaggio dalla spesa storica al costo *standard*), si dovranno individuare gli interventi finalizzati agli obiettivi di cui al comma 5 dell'art. 119 della Cost., che tengano conto anche della virtuosità degli enti nell'adeguamento al processo di convergenza ai costi o al fabbisogno *standard*.

#### 7.8. I PRINCIPI DI COORDINAMENTO

L'**art. 17** della legge delega contiene i principi e criteri direttivi cui dovrà uniformarsi il legislatore delegato nel dettare le modalità di coordinamento e la disciplina fiscale dei vari livelli di Governo.

Fra questi figurano:

---

<sup>72</sup> Tale intervento dovrà essere condotto d'intesa con il Ministro per le riforme per il federalismo, il Ministro per la semplificazione normativa, il Ministro per i rapporti con le Regioni e gli altri Ministri competenti per materia.



- a) la trasparenza delle diverse capacità fiscali e delle risorse complessive per abitante, sia prima che dopo la perequazione, in modo da rispettare il principio dell'ordine della graduatoria delle capacità fiscali;
- b) il rispetto degli obiettivi del conto consuntivo, a garanzia dell'osservanza del Patto di stabilità e crescita<sup>73</sup> da parte di ciascuna Regione e ciascun ente locale;
- c) il rispetto degli obiettivi sui saldi di finanza pubblica da parte delle Regioni;
- d) l'individuazione di criteri di efficienza e adeguatezza idonei a garantire uno *standard* qualitativo adeguato nell'erogazione dei servizi forniti dalle Regioni e dagli enti locali;
- e) l'introduzione di sistemi premiali per gli enti più "virtuosi" nei confronti degli obiettivi di finanza pubblica e di sistemi sanzionatori per i meno "virtuosi".

In particolare, si considerano "virtuosi": gli enti che assicurano un livello qualitativamente elevato dei servizi erogati; quelli che assicurano una pressione fiscale inferiore alla media degli altri enti dello stesso livello di Governo a parità di servizi offerti; gli enti che assicurano il rispetto dei principi della legge delega e partecipano a progetti strategici nell'interesse della collettività nazionale; quelli che incentivano l'occupazione e l'imprenditoria femminile.

I meccanismi sanzionatori dettati per gli enti meno virtuosi, invece, contemplanò il divieto di procedere alla copertura di posti di ruolo vacanti nelle piante organiche e di iscrivere in bilancio spese per attività discrezionali. Il sistema sanzionatorio si può concretizzare anche con l'individuazione dei casi di ineleggibilità nei confronti degli amministratori responsabili degli enti locali per i quali sia stato dichiarato lo stato di dissesto finanziario (ex art. 244 del Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali)<sup>74</sup>; nonché nell'interdizione dalle cariche in enti vigilati o partecipati da enti pubblici.

#### 7.9. IL PATTO DI CONVERGENZA

Il patto di convergenza verso costi e fabbisogni *standard*, nonché obiettivi di servizio, è disciplinato dall'**art. 18** della legge delega, inserito, in recepimento di una proposta avanzata dalle forze dell'opposizione, dalle Commissioni permanenti in sede referente al Senato nel corso della prima lettura del DDL AS 1117.

La norma autorizza il Governo, previo confronto in Conferenza unificata, a proporre, nell'ambito del disegno di legge finanziaria, norme di coordinamento dinamico della finanza pubblica, per realizzare l'obiettivo della convergenza dei costi e dei fabbisogni *standard* dei vari livelli di Governo, nonché degli obiettivi di servizio ai livelli essenziali delle prestazioni (LEP) e alle funzioni fondamentali. Le

---

<sup>73</sup> Si tratta del Patto, rilevante a livello europeo, a mezzo del quale gli Stati membri si sono impegnati a non generare disavanzi eccessivi attraverso il raggiungimento di un saldo del conto delle pubbliche amministrazioni prossimo al pareggio o in avanzo. Tale impegno riguarda l'insieme delle amministrazioni pubbliche, aggregato che comprende, oltre alle amministrazioni centrali, anche le amministrazioni regionali e locali, nonché gli enti di previdenza e assistenza.

<sup>74</sup> A tal proposito, la recente sentenza della Corte Costituzionale 13 febbraio 2008 n. 25, ha ricordato che l'art. 51 della Cost. assicura, in via generale, il diritto di elettorato passivo senza porre discriminazioni sostanziali tra cittadini. Pertanto le restrizioni del contenuto di tale diritto sono ammissibili sono in presenza di situazioni peculiari ed in ogni caso per motivi adeguati e ragionevoli, finalizzati alla tutela di un interesse generale.



norme sul coordinamento dinamico dovranno stabilire anche: il livello programmato dei saldi finanziari da rispettare; le modalità di ricorso al debito; l'obiettivo programmato della pressione fiscale complessiva nel rispetto dell'autonomia tributaria degli enti locali.

Qualora dal monitoraggio risulti che gli obiettivi assegnati non sono stati raggiunti, lo Stato attiva un procedimento (il c.d. "piano per il conseguimento degli obiettivi di convergenza") che ha lo scopo di riscontrare i motivi degli scostamenti e fissare dei correttivi da intraprendere.

La disposizione in esame determina, in sostanza, un ampliamento del contenuto tipico della legge finanziaria; nella medesima, infatti, dovranno essere inserite anche norme di carattere ordinamentale (finalizzate a realizzare l'obiettivo della convergenza dei costi e dei fabbisogni *standard*, nonché ad assicurare un percorso di convergenza degli obiettivi di servizio ai livelli essenziali delle prestazioni e alle funzioni fondamentali) e regolazioni programmatiche di tipo quantitativo dei flussi finanziari fra Stato e autonomie locali. Il Patto di convergenza, quindi, si presenta come una sorta di Patto di stabilità interno, con contenuti più ampi, che saranno definiti nell'ambito della legge finanziaria.

#### 7.10. IL TRASFERIMENTO DEL PATRIMONIO DELLO STATO

In attuazione dell'art. 119, comma 6, della Cost., i decreti delegati dovranno stabilire i principi generali per l'attribuzione a Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni, di un proprio patrimonio. Tale compito dovrà essere svolto in osservanza dei seguenti principi e criteri direttivi (elencati nell'**art. 19**):

- a) attribuzione "a titolo non oneroso", a ciascun livello di Governo di distinte tipologie di beni, commisurate alle caratteristiche delle singole Regioni ed enti locali;
- b) attribuzione dei beni immobili, secondo il suindicato criterio di territorialità;
- c) individuazione di tipologie di beni di rilevanza nazionale, non suscettibili di trasferimento;
- d) conferimento dei beni alle autonomie territoriali, sulla base di criteri concertati in sede di Conferenza unificata.

#### 7.11. LA DISCIPLINA TRANSITORIA

La disciplina transitoria relativa al finanziamento delle funzioni delle Regioni e degli altri enti locali viene anch'essa rimessa al legislatore delegato, il quale, nel provvedervi, dovrà attenersi ai principi indicati, rispettivamente, agli **artt. 20** (norme transitorie per le Regioni) e **21** (norme transitorie per gli enti locali).

I principi e criteri direttivi relativi alle norme transitorie sul finanziamento delle Regioni sono i seguenti:

- a) i criteri di calcolo delle quote del fondo perequativo in favore delle Regioni si applicano a regime, dopo l'esaurimento di una fase transitoria e a partire dall'effettiva quantificazione delle risorse necessarie a finanziare i livelli essenziali delle prestazioni (LEP);



- b) per operare tale quantificazione, si richiede un processo di convergenza dalla spesa storica al fabbisogno *standard* in un periodo di cinque anni<sup>75</sup>;
- c) per le materie diverse dai livelli essenziali delle prestazioni (LEP), il sistema di finanziamento deve divergere progressivamente dal criterio della spesa storica a favore delle capacità fiscali per abitante in cinque anni, salvo la possibilità da parte dello Stato di adottare, in situazioni particolari e solo per un periodo transitorio, meccanismi correttivi di natura compensativa<sup>76</sup>;
- d) garanzia per le Regioni, durante la fase transitoria, della copertura del differenziale positivo certificato tra i dati previsionali e l'effettivo gettito dei tributi destinati a finanziare le spese relative ai livelli essenziali delle prestazioni (calcolate secondo il meccanismo dei costi *standard*) e acquisizione al bilancio dello Stato di quello negativo;
- e) garanzia che la somma del gettito delle nuove entrate regionali sia almeno pari all'entità degli stanziamenti statali di spesa di cui è prevista la soppressione.

I principi e criteri direttivi relativi alle norme transitorie sul finanziamento degli altri enti locali sono i seguenti:

- a) lo Stato e le Regioni devono provvedere a finanziare le ulteriori funzioni amministrative esercitate dagli enti locali nelle materie di competenza legislativa statale o regionale;
- b) la somma del gettito delle nuove entrate di Comuni e Province deve corrispondere, per il complesso dei Comuni e delle Province, al valore dei trasferimenti statali e regionali soppressi destinati a finanziare le spese riconducibili alle funzioni fondamentali e alle altre funzioni, al netto degli stanziamenti destinati ai fondi perequativi;
- c) per la determinazione del fabbisogno *standard* si deve tener conto dell'esigenza di riequilibrare le risorse in favore degli enti locali sottodotati rispetto a quelli sovradotati, in termini di trasferimenti erariali;
- d) nella fase transitoria, i fondi perequativi dei Comuni e delle Province vanno quantificati, per ciascun livello di Governo, in misura pari alla differenza tra i trasferimenti statali soppressi e le maggiori entrate spettanti ai Comuni e alle Province in luogo dei trasferimenti soppressi;
- e) devono essere definite le regole, i tempi e le modalità della fase transitoria, in modo da garantire il superamento del criterio della spesa storica in un periodo di cinque anni, sia per le spese riconducibili all'esercizio delle funzioni fondamentali, sia per le altre spese<sup>77</sup>.

---

<sup>75</sup> Il termine iniziale per il calcolo del periodo quinquennale dovrà essere fissato dal medesimo legislatore delegato.

<sup>76</sup> Tali meccanismi compensativi (consistenti in maggiori finanziamenti e nel più lento abbandono del criterio della spesa storica) sono concessi, tuttavia, solo in presenza di un piano di riorganizzazione della Regione che ne riduca la spesa al rispetto degli obiettivi del Piano di convergenza di cui si è detto.

<sup>77</sup> La medesima disposizione prevede, altresì, che, fino alla data di entrata in vigore delle disposizioni concernenti l'individuazione delle funzioni fondamentali degli enti locali:

- 1) il fabbisogno delle funzioni di Comuni e Province sia finanziato assumendo che l'80% delle spese si riferisca alle funzioni fondamentali e che il residuo 20% si riferisca alle funzioni non fondamentali;
- 2) l'80% delle spese di Comuni e Province afferenti alle funzioni fondamentali sia finanziato per mezzo delle entrate derivanti dall'autonomia finanziaria, comprese le compartecipazioni a tributi erariali, e dal fondo perequa-



Un elenco provvisorio delle funzioni fondamentali viene individuato dai commi 3 e 4 della disposizione in esame, rispettivamente per le Province e i Comuni; ai decreti attuativi spetterà l'eventuale adeguamento dell'elenco provvisorio, dopo averlo concertato in sede di Conferenza unificata.

#### 7.12. LA "GESTIONE" DEI TRIBUTI

Il delicato tema dell'attuazione dei tributi risultanti dal nuovo modello di fiscalità federale viene affrontato negli **art. 25 e 26** della legge delega, ove vengono dettati criteri e principi direttivi piuttosto generici e viene specificato che il legislatore delegato dovrà legiferare nel "rispetto della autonomia organizzativa di Regioni ed enti locali nella scelta delle forme di organizzazione delle attività di gestione e riscossione".

Tale precisazione in parte conferma le preoccupazioni originariamente manifestate in ordine al possibile verificarsi di una frammentazione del piano dell'attuazione del tributo, a detrimento dei principi di semplificazione e trasparenza pure richiamati dalla legge delega.

Con riferimento ai profili organizzativi, si deve sottolineare un'importante modifica apportata al testo normativo dalle Commissioni riunite alla Camera, nel corso dell'esame del DDL AC 2105, a mezzo della quale si è trasferita la "gestione organica dei tributi erariali, regionali e degli enti locali" alle Direzioni Regionali delle Entrate, anziché a dei Centri di Servizio regionali appositamente "configurati".

Il legislatore delegato, quindi, dovrà prevedere forme di collaborazione delle Regioni e degli enti locali con il Ministero dell'Economia e delle Finanze e con l'Agenzia delle Entrate, al fine di utilizzare le Direzioni regionali delle entrate per la gestione organica dei tributi erariali, regionali e locali.

I decreti attuativi dovranno, altresì, definire le concrete modalità di recupero dell'evasione fiscale, anche con riferimento alla ripartizione degli introiti, a mezzo di un'apposita convenzione tra il Ministero dell'Economia e delle Finanze e le singole Regioni e enti locali.

Con specifico riferimento al contrasto all'evasione e all'elusione fiscale, il successivo art. 26 della legge delega, inserito nel corso dell'esame del DDL AC 2105 da parte delle Commissioni riunite in sede referente alla Camera dei Deputati, prevede che il legislatore delegato disciplini adeguate forme di reciproca integrazione delle basi informative di cui dispongono le Regioni, gli enti locali e lo Stato per l'esercizio di detta attività e di diretta collaborazione fra gli enti medesimi.

I decreti attuativi dovranno, altresì, prevedere forme premiali per le Regioni e gli enti locali che, mediante l'azione di contrasto all'evasione e all'elusione fiscale, abbiano ottenuto risultati positivi in termini di maggior gettito.

---

tivo, mentre il residuo 20% sia finanziato per mezzo delle entrate derivanti dall'autonomia finanziaria, ivi comprese le compartecipazioni a tributi regionali nonché dal fondo perequativo;

3) ai fini del punto 2), si prende a riferimento l'ultimo bilancio degli enti locali, certificato a rendiconto, disponibile alla data di predisposizione degli schemi dei decreti attuativi.



Infine, sempre con riferimento alla fase attuativa dei tributi, si segnala che l'**art. 6** della legge delega<sup>78</sup> ha attribuito un nuovo compito alla Commissione parlamentare di vigilanza sull'anagrafe tributaria. In particolare, attraverso una modifica dell'art. 2, comma 1, della legge 27 marzo 1976, n. 60, è stato previsto che alla Commissione parlamentare di vigilanza sull'anagrafe tributaria spetta anche il compito di effettuare indagini conoscitive e ricerche sulla gestione dei servizi di accertamento e riscossione dei tributi locali, vigilando sui sistemi informativi ad essi riferibili.

#### 7.13. LA CLAUSOLA DI SALVAGUARDIA FINANZIARIA

L'attuazione del federalismo fiscale dovrà avvenire nel rispetto dei vincoli derivanti dal patto di stabilità e crescita (**art. 28**, comma 1, della legge delega)<sup>79</sup>.

Come è noto, con il patto europeo di stabilità e crescita gli Stati membri si impegnano a rispettare l'obiettivo a medio termine di un saldo di bilancio vicino al pareggio o attivo. In base al medesimo Patto, inoltre, gli Stati membri:

- a) sono invitati a rendere pubbliche le raccomandazioni rivolte loro dal consiglio europeo;
- b) si impegnano ad adottare i provvedimenti correttivi di bilancio necessari per conseguire gli obiettivi dei loro programmi di stabilità o convergenza;
- c) procedono ai necessari correttivi di bilancio, non appena ricevono informazioni indicanti il rischio di un disavanzo eccessivo;
- d) si impegnano a non appellarsi al carattere eccezionale di un disavanzo conseguente ad un calo annuo del PIL inferiore al 25 per cento, a meno che non registrino una grave recessione.

La disciplina attuativa del federalismo fiscale, inoltre, dovrà individuare meccanismi idonei ad assicurare:

- a) la coerenza tra il riordino e la riallocazione delle funzioni e la dotazione delle risorse umane e finanziarie, "con il vincolo"<sup>80</sup> che al trasferimento delle funzioni corrisponda un trasferimento del personale, in modo da evitare ogni duplicazione di funzioni;
- b) la determinazione periodica del limite massimo della pressione fiscale, nonché del suo riparto tra i diversi livelli di Governo, salvaguardando l'obiettivo di non generare aumenti della pressione fiscale complessiva (anche nella fase transitoria del passaggio dal criterio della spesa storica a quello del fabbisogno *standard*).

La stesura originaria dell'art. 28 in commento rimetteva al legislatore delegato il compito di individuare meccanismi idonei ad assicurare che le maggiori risorse finanziarie derivanti dalla riduzione delle spese determinassero una riduzione della pressione fiscale dei diversi livelli di

---

<sup>78</sup> Norma aggiunta dalle Commissioni in sede referente al Senato, nel corso del primo esame del DDL AS 1117.

<sup>79</sup> Il patto europeo di stabilità e crescita trova il suo principale fondamento giuridico nella Risoluzione del Consiglio europeo approvata ad Amsterdam il 17 giugno 1997.

<sup>80</sup> Solo incidentalmente, si sottolinea come il testo originario del DDL AS 1117 prevedeva espressamente che detto vincolo fosse un vincolo "assoluto"; la soppressione dal testo di siffatta espressione rafforzativa è stata voluta dalle Commissioni riunite in sede referente al Senato nel corso della prima lettura del DDL AS 1117 e risulta allo stato difficile comprenderne l'esatta portata.



Governo. Tale disposizione, che risultava eccessivamente generica, è stata eliminata dalle Commissioni riunite in sede referente al Senato (nel corso del primo esame del DDL AS 1117) e sostituita con la previsione dell'obbligo di determinazione periodica del limite massimo della pressione fiscale, salvaguardando l'obiettivo di non generare aumenti della pressione fiscale complessiva.

La nuova formulazione del testo normativo, ove puntualmente attuata dal legislatore delegato, sembra poter garantire una maggiore salvaguardia del controllo della spesa pubblica, in modo tale da evitare che la pressione fiscale gravante complessivamente sui contribuenti possa raggiungere valori superiori a quelli attuali.

Infine, una disposizione di chiusura, inserita nel corso dell'esame del DDL AC 2105 presso la Camera dei Deputati, prevede che dalla legge delega e dalla sua attuazione non possano derivare oneri aggiuntivi a carico della finanza pubblica (comma 4 art. 28, della legge delega).

#### 7.14. ABROGAZIONI

L'**art. 29** prevede che i decreti attuativi individuino e abroghino, per espressa previsione normativa, le disposizioni incompatibili con la legge delega.

### 8. LE PRINCIPALI CRITICITÀ di *Viviana Capozzi ed Enrico Zanetti*

Sebbene il quadro complessivo delineato dal disegno di legge delega risulti ben costruito, restano aperte alcune questioni particolarmente delicate che potrebbero compromettere l'esito complessivo della riforma in senso federale. Molte delle variabili da cui dipenderanno gli equilibri finanziari e distributivi del federalismo non sono ancora chiaramente identificate, né appaiono sufficientemente definiti alcuni dei criteri direttivi che dovranno guidare le scelte del legislatore delegato.

Se, infatti, appartiene alla natura di una legge delega l'obiettivo di fissare soltanto i principi e criteri direttivi cui dovrà ispirarsi il legislatore in fase attuativa, non si può non evidenziare come la legge delega sul federalismo fiscale presenti un'indeterminatezza decisamente superiore alla media.

Il timore che una simile constatazione induce è indubbiamente quello che, nell'*iter* di formazione di un siffatto provvedimento, possa aver prevalso la volontà di dare anzitutto un segnale politico, rinviando a un secondo momento non soltanto la fase attuativa, ma anche buona parte della fase definitoria (per tutti, basti pensare alla "non-nozione" di costo *standard*) di ciò che, invece, tutti auspicano possa essere la premessa di un reale cambiamento strutturale delle relazioni finanziarie che intercorrono tra i diversi livelli su cui si articola il Governo e l'amministrazione del Paese.

In via generale, quindi, la definizione degli aspetti più critici è sostanzialmente rinviata alla fase di stesura dei decreti delegati. Ulteriori riflessioni saranno, pertanto, rinviate all'esame dei decreti delegati.

#### 8.1. L'AUTONOMIA FINANZIARIA E IMPOSITIVA DEI DIVERSI LIVELLI DI GOVERNO

L'attuale sistema di finanziamento degli enti locali, come è noto, non garantisce l'autonomia



finanziaria dei medesimi, la cui conseguente deresponsabilizzazione pregiudica gli equilibri di finanza pubblica. La creazione di un modello di finanza federale, ancorché offra l'occasione per superare tali carenze, reca con sé diversi rischi cui si dovrà prestare particolare attenzione nella fase attuativa dei principi espressi dalla legge delega.

In primo luogo, è necessario che l'autonomia finanziaria e impositiva sia attuata tenendo presente la necessità di costituire meccanismi caratterizzati da semplicità e chiarezza che favoriscano la crescita economica e non comportino un aumento degli adempimenti a carico dei contribuenti.

Il sistema delineato dalla legge delega appare, al momento, piuttosto confuso anche per via del fatto che i tributi propri e quelli propri derivati assegnati al finanziamento delle Province e dei Comuni sono solo in parte identificati nei loro elementi essenziali. Sul punto, peraltro, si deve riconoscere il merito alle Commissioni riunite in seduta referente al Senato (nel corso del primo esame del DDL AS 1117) di aver identificato alcune tipologie di tributi (l'imposizione immobiliare per i Comuni e i tributi il cui presupposto è connesso al trasporto su gomma, per le Province - artt. 11 e 12 della legge delega) quali fonti di finanziamento delle spese riconducibili alle funzioni fondamentali dei Comuni e delle Province. Tale intervento, infatti, rispetto al testo originario del DDL AS 1117, fa sì che la legge delega non si configuri come una vera e propria delega in bianco.

Ciò posto, rimane comunque essenziale che in sede attuativa le scelte circa le fonti di finanziamento di ciascun livello di Governo siano guidate dalla volontà di individuare per ciascun ente un numero limitato di strumenti "manovrabili", ricordando gli obiettivi di semplificazione del sistema. La chiarezza del sistema, peraltro, rafforzerebbe la trasparenza sulle scelte impositive, così accrescendo la responsabilizzazione delle amministrazioni locali.

Da questo punto di vista, pare francamente che vi sia una eccessiva enfasi sulle virtù del decentramento dell'autonomia impositiva e una non adeguata attenzione alla centralità che dovrebbe invece avere la rimodulazione dei rapporti tra Stato, Regioni ed Enti locali per quel che concerne la titolarità del gettito dei tributi.

Un certo grado di autonomia impositiva per Regioni ed Enti locali è indubbiamente auspicabile e sicuramente necessario al fine di consentire loro l'utilizzo della leva fiscale come strumento di politica economica e sociale, in funzione delle specifiche esigenze e possibilità dei territori da essi amministrati.

Tuttavia, proprio per garantire la semplicità e la controllabilità del sistema e della pressione fiscale nel suo complesso, bisognerebbe evitare che tale autonomia impositiva possa degenerare in tanti sistemi di fiscalità regionale e locale quante sono le Regioni e le Province autonome italiane, cercando il più possibile di agire sugli elementi strutturali e accessori di tributi erariali (aliquote, deduzioni, detrazioni, addizionali, esenzioni, ecc.), piuttosto che procedere all'istituzione di nuovi tributi regionali e locali.

Per i cittadini il rischio "babele fiscale" è infatti tanto più concreto, quanto meno lo Stato, le Regioni e gli Enti locali avranno consapevolezza che il federalismo fiscale potrebbe e dovrebbe fondarsi





essenzialmente su una ristrutturazione delle relazioni finanziarie che intercorrono tra essi e su una nuova architettura dei flussi di cassa generati sul territorio da tributi che, nella loro sovrastruttura, potrebbero tranquillamente rimanere erariali, ossia applicabili su tutto il territorio nazionale.

**L'IRPEF** - Nel valutare il ruolo attribuito all'IRPEF dalla legge delega, va sottolineata l'importanza delle modifiche alla medesima apportate in occasione del suo secondo passaggio alla Camera dei Deputati (DDL AC 2105), con riferimento alle fonti di finanziamento delle Regioni.

Come è noto, il gettito IRPEF è distribuito in modo difforme sul territorio dello Stato: il gettito IRPEF pro-capite delle Regioni del Nord è più del doppio delle più povere fra le Regioni del Sud e tale differenza, a dispetto di quella del reddito *pro-capite*, viene accentuata dalla progressività dell'imposta.

La scelta originaria di includere fra le fonti di finanziamento delle Regioni la riserva di aliquota sull'IRPEF (cfr. DDL AS 1117), che comportava l'imposizione all'interno di ciascun scaglione di reddito di aliquote destinate alle Regioni (espresse in percentuali delle aliquote statali), avrebbe infatti accentuato la progressività della quota regionale dell'IRPEF, così determinando un aggravio delle esigenze perequative.

Come evidenziato, infatti, nel Dossier del Servizio del Bilancio del Senato n. 14 dell'aprile 2009, in funzione di detta progressività le aliquote medie sarebbero risultate più elevate al crescere della base imponibile regionale; così che le differenze interregionali nel gettito dell'aliquota riservata avrebbero risentito, oltre che dei differenziali nelle basi imponibili regionali, anche del diverso valore delle aliquote medie.

Ciò posto, va comunque evidenziata la necessità di preservare l'uniformità degli elementi essenziali dell'IRPEF, sia al fine di evitare il verificarsi di trasferimenti fittizi di residenza, sia per preservare l'integrità del sistema tributario.

**L'IRES** - Altrettanto importante è la conservazione della natura erariale dell'imposta sui redditi delle società, della quale non viene fatta menzione nella legge delega.

Dal punto di vista sistematico, la collocazione del gettito IRES a livello statale è in linea con il principio di correlazione, posto che i principali incentivi alle attività produttive vengono erogati dal Governo e che, inoltre, sullo Stato pesano gli effetti dei deficit derivanti dagli investimenti pubblici in infrastrutture, di cui beneficiano in particolare le grandi imprese (soprattutto in termini di commesse).

Sotto il profilo operativo sono di tutta evidenza le difficoltà che si incontrerebbero nel dover attribuire a ciascun territorio il corrispondente gettito IRES: il calcolo degli utili prodotti in ciascuna Regione sarebbe amministrativamente molto complesso per le società contribuenti, costrette a tenere una contabilità fiscale separata per ciascun ambito regionale, e darebbe luogo a contenziosi in materia di *transfer pricing*.

Operando una forzatura, che però ben esemplifica i rischi cui si andrebbe incontro, ove non si tenesse adeguatamente conto di questi profili di criticità, si rischierebbero di duplicare a livello domestico, tra



Regione e Regione, le numerose problematiche che attengono al fenomeno della c.d. “esterovestizione” delle società.

Ancora una volta il richiamo non può non andare al rischio “babele fiscale”, dal momento che una delle principali aspettative che il cittadino nutre nei confronti della riforma federale del fisco italiano risiede proprio nella maggiore trasparenza del sistema.

**L'imposizione sui consumi** - Per quanto riguarda il ruolo riservato all'IVA, la legge delega prevede che la medesima sia utilizzata sotto forma di compartecipazioni al gettito e per finanziare la perequazione, in ottemperanza dei vincoli imposti dalla normativa comunitaria: le caratteristiche dell'IVA, infatti, vengono definite a livello comunitario e l'introduzione di addizionali o altre imposte sulla stessa base imponibile non è consentita.

L'IVA, tuttavia, a differenza delle imposte sui redditi, ha un gettito più stabile e soggetto a minori differenziazioni territoriali; proprio per queste caratteristiche peculiari, in ordinamenti quali gli Stati Uniti o il Canada si tende ad utilizzare le imposte sul consumo come tributi maggiormente manovrabili da parte dei livelli di Governo decentrati.

Fra le altre imposte sul consumo che potrebbero essere trasferite ai livelli di Governo decentrati per essere utilizzati come tributi propri o derivati, si segnalano l'imposta sul consumo dei tabacchi e quella sul consumo di energia elettrica e i tributi sul gioco e sulle lotterie.

**I tributi di scopo** - L'introduzione di un tributo di scopo, di carattere analogo a quello individuato dalla legge delega, è stata già disposta dall'art. 1 commi 145 - 151 della legge n. 296 del 2006 (finanziaria per il 2007) e demandata nella sua attuazione ai regolamenti comunali. Pertanto, è auspicabile che il legislatore delegato, nel disegnare il nuovo tributo di scopo, voglia tener conto delle criticità che sono state evidenziate con riferimento al tributo di scopo vigente<sup>81</sup>.

In particolare:

- a) la vigente imposta di scopo risulta destinata esclusivamente alla parziale copertura delle spese per la realizzazione di talune tipologie di “opere pubbliche” consistenti in trasporto pubblico urbano, opere varie con esclusione della manutenzione straordinaria e ordinaria delle opere esistenti, opere significative di decoro urbano, di restauro e conservazione di beni artistici;
- b) l'imposta vigente può essere introdotta “in relazione alla stessa opera pubblica per un periodo massimo di cinque anni” (mentre alcune opere pubbliche necessitano di un periodo più lungo per la loro realizzazione);
- c) il gettito dell'imposta non può essere superiore al 30 per cento dell'ammontare complessivo della spesa dell'opera da realizzare;
- d) qualora l'opera non venga avviata entro i due anni dalla data del progetto esecutivo, i Comuni hanno l'obbligo di rimborsare i versamenti effettuati dai contribuenti, nei successivi due anni

---

<sup>81</sup> TOSI, *La fiscalità locale nel disegno di legge sul federalismo*, atti del convegno nazionale *Il punto sul federalismo fiscale*, tenutosi a Padova il 22 settembre 2008. Sul tema, si veda anche FICARI, *L'autonomia normativa tributaria degli enti locali e la legge Finanziaria 2007* in *Rass. Trib.*, 2007, 883 e ss.



(mentre sembrerebbe opportuno estendere la possibilità di compensare l'imposta di scopo con le altre imposte in precedenza versate e con i crediti d'imposta);

- e) andrebbe, infine, rivisitata la configurazione del tributo di scopo, attualmente computato sulla base imponibile ICI.

L'utilizzo di tributi di scopo, se correttamente disegnati, può risultare uno strumento particolarmente utile nella logica del ristabilimento di un maggiore collegamento tra "cosa tassata" e "cosa amministrata".

Tale modello impositivo potrebbe, infatti, aumentare il grado di elasticità fiscale degli Enti locali per il reperimento delle proprie risorse finanziarie, mediante istituzione, ad esempio, di tributi finalizzati al finanziamento di opere pubbliche o per la promozione di determinate attività economiche.

**Il controllo della spesa pubblica** - Un'altra importante questione in materia di autonomia tributaria degli Enti locali è data dalla esigenza di assicurare il controllo della spesa pubblica. Fra le principali preoccupazioni, infatti, vi è quella del possibile incremento della pressione fiscale a livello locale, anche attraverso nuovi tributi che potrebbero asimmetricamente colpire i diversi settori produttivi.

Sul punto, si devono peraltro segnalare le importanti modifiche apportate dalle Commissioni riunite in sede referente al Senato al testo dell'art. 28 (allora art. 21 del DDL AS 1117), circa la clausola di salvaguardia finanziaria.

In base, infatti, alla lett. b) del cennato art. 28, il legislatore delegato dovrà individuare meccanismi idonei ad assicurare che "sia garantita la determinazione periodica del limite massimo della pressione fiscale nonché del suo riparto tra i diversi livelli di Governo e sia salvaguardato l'obiettivo di non produrre aumenti della pressione fiscale complessiva, anche nel corso della fase transitoria".

A costo di apparire ripetitivi, non si può non sottolineare che una delle vie maestre per addivenire a questo fondamentale obiettivo è rappresentato da un ricorso assai misurato all'autonomia impositiva e alla proliferazione dei tributi istituibili dalle Regioni a livello regionale e locale.

**Vincoli comunitari** - In base ai criteri direttivi fissati dalla legge delega (art. 7, comma 1, lett. c)), nell'esercizio della propria autonomia finanziaria, le Regioni potranno modificare le aliquote dei tributi propri derivati, potranno disporre esenzioni, detrazioni e deduzioni "nei limiti e secondo i criteri fissati dalla legge statale e nel rispetto della normativa comunitaria". Analogo riferimento alla normativa comunitaria, viceversa non è rinvenibile per quanto riguarda il potere attribuito alle Regioni di variare le aliquote e disporre detrazioni relativamente alle addizionali sulle basi imponibili erariali (art. 7, comma 1, lett. c), ultimo periodo, della legge delega).

Il necessario rispetto dei vincoli posti dalla normativa comunitaria è una specificazione che, seppur fondamentale, è intervenuta solo in una fase successiva rispetto all'originaria elaborazione del disegno di legge delega (nel corso del primo passaggio al Senato del DDL AS 1117) ed è volta a sollecitare le Regioni a un esercizio del proprio potere impositivo, nel rispetto dei vincoli derivanti dal divieto di adozione di misure fiscali settoriali, qualificabili come aiuti di Stato ai sensi degli artt. 87 e 88 del Trattato CE.



Il Trattato CE riconosce competenza esclusiva degli Stati membri sulla politica fiscale e sulla sua articolazione territoriale; tuttavia, l'autonomia nazionale in materia fiscale (soprattutto con riferimento alle agevolazioni) trova un limite nelle distorsioni prodotte sul funzionamento del mercato unico.

A tal fine, nell'attuare il modello di federalismo fiscale proposto, è necessario evitare che il mercato e le attività produttive possano soffrire di una eccessiva frammentazione del sistema tributario, tale da porsi come possibile ostacolo al funzionamento del mercato unico europeo.

Come è noto, per essere qualificata come aiuto di Stato una misura deve: conferire ai beneficiari un vantaggio economico che l'impresa non avrebbe ottenuto nel corso della sua normale attività; essere concessa dallo Stato o mediante risorse statali (incluse le risorse di autorità nazionali, regionali o locali); incidere sulla concorrenza e sugli scambi tra Stati membri ed essere selettiva.

Il punto centrale dell'analisi delle misure consistenti in aiuti fiscali è proprio il requisito della selettività: mentre infatti gli aiuti di Stato diretti sono per loro stessa natura selettivi, le misure fiscali possono essere sia generali che selettive.

Il carattere di generalità sussiste nelle ipotesi in cui le misure favoriscono tutti gli operatori economici, su una base di parità di accesso e possono essere usufruite senza condizionamenti derivanti dall'esercizio di un potere pubblico discrezionale.

In linea con tale orientamento, si può ricordare la recente decisione che la Commissione europea ha reso, in materia di IRAP, nei confronti della legge della Regione Sicilia n. 17 del 2004 (decisione C(2007)284 del 7 febbraio 2007); secondo la Commissione europea, le misure adottate dalla Regione Sicilia costituiscono aiuti di Stato illegittimi, dal momento che la Regione "si è avvalsa del suo potere per istituire aliquote fiscali per determinati settori e contribuenti, differenziate e inferiori alla normale aliquota fiscale regionale applicabile".

Recentemente, la Corte di Giustizia delle Comunità europee, con la c.d. "sentenza Azzorre" (C-88/03), ci ha offerto una innovativa individuazione della nozione di selettività di una misura fiscale, segnando il superamento del precedente criterio della c.d. "selettività territoriale" (in base al quale risulta territorialmente selettiva ogni misura fiscale agevolativa non applicabile su tutto il territorio nazionale) e modellando i confini di una nuova selettività, nella quale ciò che rileva è l'intero impianto dei rapporti fra i diversi livelli di Governo.

Secondo la Corte, infatti, è possibile che un ente locale sia dotato di uno Statuto di fatto e di diritto che lo rende sufficientemente autonomo rispetto al Governo centrale essendo l'ente locale e non il Governo centrale, a rivestire un ruolo fondamentale nella definizione dell'ambiente politico ed economico in cui operano le imprese.

In tali circostanze, il territorio nel quale esercita la sua competenza l'ente che ha adottato il provvedimento (e non il territorio nazionale) rappresenta il contesto rilevante per accertare se un provvedimento favorisca determinate imprese rispetto ad altre. Pertanto, "non si può ... dedurre che una misura sia selettiva ... per il solo fatto che si applica esclusivamente ad una zona geografica



limitata del territorio di uno Stato”. La misura adottata, tuttavia, deve essere stata adottata “nell’esercizio di poteri sufficientemente autonomi rispetto al Governo centrale”.

In sostanza, a fronte del superamento del precedente criterio della “selettività territoriale”, la Corte di Giustizia ha effettuato le seguenti distinzioni, che dovranno essere opportunamente considerate nell’ulteriore fase di attuazione del federalismo fiscale:

- a) sono sempre aiuti di Stato le misure di vantaggio relative a tributi erariali, stabilite dal Governo centrale e applicabili solo su determinati territori;
- b) non costituiscono aiuti di Stato le misure di vantaggio relative a tributi erariali stabiliti da enti territoriali, nell’esercizio di facoltà loro simmetricamente attribuite;
- c) non costituiscono aiuti di Stato, al verificarsi di determinate condizioni, le misure che stabiliscono un trattamento di favore con riguardo a tributi erariali, adottate da enti territoriali che dispongono di una potestà preclusa alla generalità delle collettività territoriali di pari livello.

In particolare, con riferimento alle ipotesi *sub c)*, la Corte di Giustizia ritiene che, non essendoci la “simmetria”, affinché “il contesto giuridico rilevante per valutare la selettività di una misura fiscale (possa) limitarsi all’area geografica interessata dal provvedimento” debbano sussistere le seguenti condizioni:

- a) la misura sia stata adottata da un’autorità territoriale dotata, di uno statuto politico e amministrativo distinto da quello del Governo centrale;
- b) la decisione sia stata presa senza possibilità di un intervento diretto da parte del Governo centrale in merito al suo contenuto;
- c) le conseguenze economiche (diminuzione del gettito) della misura non siano compensate da sovvenzioni o contributi provenienti da altri enti territoriali o dal Governo centrale.

Pertanto, l’esercizio di una potestà fiscale “asimmetrica”, in relazione a tributi nazionali, potrebbe essere compatibile con l’ordinamento comunitario soltanto ove il legame tra gettito e funzione amministrativa fosse reso inscindibile e non alterabile da trasferimenti dello Stato. E, quindi, l’adozione di una concreta misura da parte di un ente territoriale si porrebbe in armonia con i nuovi limiti imposti dalla Corte di Giustizia solo ove venisse deliberata sfruttando i margini di flessibilità esistenti nei propri bilanci, senza comportare una correlativa revisione né delle aliquote di compartecipazione né dei criteri di perequazione.

## 8.2. I TRASFERIMENTI PEREQUATIVI

Per tutti gli ordinamenti che hanno realizzato un modello di federalismo fiscale, una delle tematiche più delicate è rappresentata dagli strumenti perequativi adottati.

La legge delega in esame tratteggia solo in parte il sistema perequativo che, se da un lato si pone come irrinunciabile corollario del principio costituzionale di solidarietà cui è uniformato il nostro



ordinamento, dall'altro reca con sé il rischio di vanificare gli effetti benefici derivanti dalla realizzazione dell'autonomia finanziaria e impositiva dei diversi livelli di Governo.

Onde evitare il verificarsi di tale effetto negativo, sarà necessario che i modelli all'uopo declinati dai decreti attuativi garantiscano adeguati trasferimenti perequativi, salvaguardando gli incentivi all'efficienza e al pieno sfruttamento della capacità fiscale di ogni territorio. È necessario, infatti, evitare che un eccessivo "livellamento" delle risorse finanziarie a disposizione dei diversi enti territoriali finisca per operare da disincentivo nei confronti delle gestioni più virtuose, al contempo soffocando ogni stimolo al miglioramento di quelle meno virtuose.

In sostanza, quindi, con riferimento al modello perequativo, i decreti attuativi dovranno coniugare al meglio il principio costituzionale di solidarietà con quello di buona amministrazione.

### 8.3. L'ATTUAZIONE DEI TRIBUTI

Si evidenzia la necessità che la normativa di attuazione della delega fiscale preveda adeguati strumenti informativi per i contribuenti circa la disciplina attuativa della fiscalità locale, in modo da evitare che si ripropongano gli inconvenienti legati alla frammentazione delle fonti di produzione normativa e alla diversa forma pubblicitaria cui le medesime sono soggette, che si sono già verificati, ad esempio, in materia di regolamentazione comunale ICI.

### 8.4. LA GOVERNABILITÀ DEL SISTEMA

Da ultimo, si richiama l'attenzione sulla assoluta centralità che assume la concreta controllabilità del sistema nel suo complesso, così come a livello di singole Regioni, che, infine, a livello di singoli enti locali.

Anche una volta che i decreti delegati avranno definito il "costo *standard*", è del tutto evidente come l'effettiva applicabilità nel tempo di una simile categoria concettuale non possa prescindere dall'implementazione di sistemi informativi e di rendicontazione idonei a garantire la misurabilità dei costi sostenuti dai singoli enti, nonché la comparabilità dei dati tra i diversi enti.

Pertanto, senza l'implementazione di sistemi informativi e di rendicontazione idonei a perseguire i predetti obiettivi, sono destinati a rimanere mere petizioni di principio, prive di qualsiasi riscontro fattuale, tutte le disposizioni della legge delega che pongono a base dell'attuazione del federalismo fiscale il vincolo della semplificazione e della trasparenza del sistema, nonché la garanzia del non incremento della pressione fiscale complessivamente esercitata sul cittadino.

Quello dell'attuazione di rigidi *standard* di rendicontazione economica e finanziaria, cogenti per tutte le Regioni e tutti gli enti locali, e di procedure informatiche finalizzate alla comparazione e aggregazione dei dati a livello regionale e a livello nazionale, deve dunque rappresentare, per il legislatore delegato, una delle principali direttrici di intervento.

Per capire quanto lavoro debba essere fatto su questo fronte, e non solo in termini di adozione di *standard* contabili e procedurali, basti ricordare che a tutt'oggi per le Regioni – vero e proprio perno



attorno a cui ruota il riassetto dello Stato in senso federale – non è previsto l’obbligo di procedere alla nomina di un organismo tecnico e indipendente cui affidare l’attività di revisione legale dei conti.

Mentre, infatti, gli enti locali (Comuni, Province, ecc.) sono tenuti per legge alla nomina di un collegio dei revisori, composto da tre membri, di cui uno scelto tra gli iscritti nel registro dei revisori contabili e due nell’Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (art. 234 del D.Lgs. n. 267/2000), analogo obbligo non sussiste per le Regioni, per le quali l’art. 123 della Costituzione si limita a rinviare al singolo statuto regionale *“che, in armonia con la Costituzione, ne determina la forma di governo e i principi fondamentali di organizzazione e funzionamento”*.

Facendo leva su questa ampia autonomia statutaria, in attuazione del D.Lgs. n. 286/1999 le Regioni a statuto ordinario hanno istituito organismi di controllo interno amministrativo-contabile che risultano composti esclusivamente da consiglieri regionali e non da professionisti qualificati e indipendenti.



## APPENDICE

### LA COMPARAZIONE CON I MODELLI DI FEDERALISMO FISCALE SVILUPPATI IN ALTRI ORDINAMENTI NAZIONALI *di Paola Rossi*

L'esame dei differenti sistemi fiscali improntati alla logica del federalismo e, in particolare, la valutazione delle loro criticità, appare idonea a fornire indicazioni utili rispetto ad uno studio come quello sin qui svolto relativo alla fiscalità nazionale.

Prima di entrare nel merito dell'analisi, pare opportuno puntualizzare che non esiste un modello paradigmatico di federalismo fiscale da assumere a punto privilegiato di esame e valutazione. Esistono, in realtà, differenti modelli di federalismo fiscale rispondenti a logiche proprie di ciascuna collettività nazionale, perlopiù dipendenti da ragioni esogene rispetto al sistema fiscale e collegate alle peculiarità storiche, sociali e culturali del singolo paese. D'altronde, il senso del decentramento del potere fiscale va ricercato proprio nella differenziazione (e non nella uniformità) e, in specie, nella capacità di ciascun livello di Governo di identificare la combinazione di servizi pubblici e di oneri tributari, secondo moduli variabili, da proporre alla collettività amministrata, la cui validità viene sottoposta periodicamente al giudizio politico della collettività medesima<sup>82</sup>.

Ai fini dell'analisi da compiere si è ritenuto opportuno procedere a un accorpamento dei differenti modelli di federalismo fiscale in due gruppi, distinguendo gli Stati caratterizzati da una tipica impronta federale da quelli denotati da un forte regionalismo. In tal modo si ritiene di favorire il processo analitico e ricostruttivo con l'obiettivo di evidenziare tratti dell'assetto federale utili rispetto ad un giudizio comparativo sul federalismo fiscale<sup>83</sup>.

#### 1. LA DISTRIBUZIONE DEI POTERI FISCALI NEGLI STATI FEDERALI

Negli **Stati Uniti d'America** i poteri di imposizione fiscale sono distribuiti tra una pluralità di livelli di Governo, ed essenzialmente tra il Governo federale e i singoli Stati<sup>84</sup>. Fin dalla costituzione del 1787 è infatti previsto che la Federazione sia titolare del “*potere di imporre e percepire tasse, diritti, imposte e dazi*” (art. 1 comma 8), con il limite che “*non potrà essere imposto un testatico o un altro tributo diretto se non in proporzione del censimento e della valutazione degli averi di ciascuno*” (art. 1 comma 9). L'idea di partenza era, peraltro, che al Governo federale dovesse essere riconosciuta una potestà impositiva contenuta, da limitare ai tributi che non potevano essere attribuiti ai singoli Stati, in quanto avrebbero potuto incidere negativamente sullo sviluppo unitario del paese.

---

<sup>82</sup> Cfr. BERTOLISSI *Lineamenti costituzionali del federalismo fiscale. Prospettive comparate*, Padova 1982, *passim*.

<sup>83</sup> Allo stesso modo anche BORIA, *Il sistema dei tributi*, Torino, 2008, 905 ss.

<sup>84</sup> Per una prima analisi dell'evoluzione storica del federalismo fiscale negli USA si veda DI MAIO, *Il federalismo fiscale negli Stati uniti d'America*, in AA. VV. *Teoria e fatti del federalismo fiscale*, a cura di D. Fausto e F. Pica, Bologna 2000, 489 ss.





In ossequio a tale programma fu attribuita al Governo federale la competenza su imposte indirette e dazi, che potevano interferire con gli scambi ed il commercio interno, mentre le imposte dirette federali vennero limitate alla sola imposta sulle proprietà (in specie sui beni immobili).

Con la revisione costituzionale del 1913, venne attribuita espressamente al Governo federale la competenza a imporre e percepire le imposte sul reddito senza alcuna restrizione. Ne conseguì il riconoscimento di un'ampia sovranità fiscale al Governo federale che rapidamente andò imponendosi nell'ambito della finanza pubblica come figura dominante.

Pur essendo infatti prevista la facoltà concorrente degli Stati di imporre tributi diretti sul reddito, sotto forma di addizionale o di imposta autonoma, indubbiamente la maggior parte delle risorse tributarie furono destinate al Governo centrale, mentre i governi periferici cominciarono, in misura crescente, a dipendere dal Governo federale per i trasferimenti di risorse finanziarie necessarie al perseguimento degli obiettivi politici propri. Tale assetto è giunto sostanzialmente inalterato fino ai giorni nostri, determinando a favore dello Stato federale la competenza a regolare l'imposta sul reddito personale e l'imposta sul reddito delle società.

Accanto all'accennato potere tributario concorrente in materia di imposte dirette, permane una sfera esclusiva di competenza fiscale dei singoli Stati relativamente ad alcuni tributi indiretti, sui quali il Governo federale non dispone di alcun potere impositivo: si tratta dell'imposta generale sulle vendite, dell'imposta di registro, di alcune imposte speciali sui consumi e di alcuni diritti di licenza. Così gli Stati federali, attraverso i tributi propri, dispongono di una significativa leva tributaria per incrementare la propria capacità finanziaria e, conseguentemente, aumentare il livello delle spese pubbliche, eventualmente anche secondo le regole del federalismo competitivo.

Si delineano così due anime del federalismo fiscale statunitense, al punto che la dottrina è stata indotta a richiamare il concetto di "*duplice cittadinanza*" per indicare la ripartizione della sovranità fiscale tra i due livelli di Governo. Per un verso, infatti, emerge la forte istanza centralista, imperniata intorno ad un consolidato potere impositivo del Governo e diretta a favorire un processo di armonizzazione e di perequazione sociale nell'intero territorio nazionale. Per altro verso, è riconoscibile la tendenza a decentrare i poteri fiscali così da favorire scelte autonome di politica economica coerenti con il diverso e diseguale livello di ricchezza dei singoli Stati ed in linea con i postulati di un'economia di stampo liberista.

Inversa rispetto agli Stati Uniti è la ripartizione dell'autonomia finanziaria tra il Governo centrale e quello periferico della **Svizzera**<sup>85</sup>. Coerentemente con l'impostazione costituzionale generale, la sovranità fiscale è attribuita tipicamente al Cantone e solo in via residuale al Governo federale.

Nel rispetto del principio di sussidiarietà, la maggior parte del gettito fiscale è percepita direttamente dai Cantoni (41,1%) e dalle Municipalità (31,4%), mentre al Governo federale spetta una parte minore (27,5%). Le imposte dirette, che costituiscono la fonte principale di entrate tributarie, sono dunque

---

<sup>85</sup> Si veda PADOVANO, *Il confederalismo fiscale svizzero*, in AA. VV., *Teoria e fatti del federalismo fiscale*, a cura di D. Fausto e F. Pica, Bologna 2000, 301 ss.



regolate in base alla competenza concorrente del Governo e dei Cantoni, e comunque a questi ultimi è espressamente riconosciuto il potere di definire autonomamente basi imponibili e aliquote d'imposta, nel rispetto dei principi generali fissati da una legge quadro federale. Secondo una regola costituzionale, l'imposta generale sul consumo e i dazi sono, invece, di competenza esclusiva del Governo federale e costituiscono per quest'ultimo una fonte di risorse finanziarie superiore alle imposte dirette.

Tale ripartizione di poteri fiscali determina sensibili differenze di pressione fiscale nei vari Cantoni che vengono in parte attenuate da meccanismi di perequazione tributaria. Il federalismo fiscale svizzero è senza alcun dubbio qualificabile come federalismo competitivo, in quanto fortemente sbilanciato a favore dell'autonomia del livello periferico nella determinazione della combinazione di prelievo fiscale ed erogazione di servizi pubblici alla collettività.

Passando al modello di federalismo fiscale adottato in **Germania**, si può rilevare come la distribuzione dei poteri e delle funzioni tra i vari enti risponda a una logica cooperativistica<sup>86</sup>. Il principio generale che regola la competenza finanziaria dello Stato federale (*Bund*) e delle Regioni (*Länder*) è infatti costituito dal “*necessario collegamento*” con l'esecuzione dei compiti amministrativi attribuiti a ciascun livello di Governo.

In linea con il principio di sussidiarietà, le entrate fiscali si presentano come strumento necessario al fine di garantire il raggiungimento degli obiettivi istituzionali di ciascun ente territoriale. In ogni caso, il valore primario fissato a livello costituzionale è quello dell'uniformità del sistema tributario sull'intero territorio nazionale, da cui consegue la tendenza a riferire al centro il potere impositivo generale, inteso come potere di fissare le linee di fondo e la struttura dei tributi, riducendo in tal modo sensibilmente i margini di intervento in sede periferica.

Così il sistema fiscale tedesco, pur essendo tradizionalmente inserito in un contesto federale, presenta i tratti propri di un ordinamento tributario centralistico: esiste infatti un numero marginale di tributi di esclusiva competenza delle Regioni, mentre tutti i tributi principali sono stabiliti dallo Stato e ripartiti percentualmente a favore delle Regioni (c.d. *compartecipazione*). Sono poi previsti meccanismi di trasferimenti finanziari a favore delle Regioni per integrare la relativa dotazione di risorse finanziarie da impiegare nel perseguimento delle finalità pubbliche (c.d. *finanza derivata*).

Anche in un altro sistema tradizionalmente iscritto nella categoria di quelli federalisti possono rinvenirsi profili di un forte centralizzazione sul versante del potere impositivo. In **Australia**, infatti, lo Stato federale (il Commonwealth) detiene il potere esclusivo di istituire le imposte sul reddito (a partire dal Tax Act del 1942), nonché, in base alle previsioni costituzionali, quello di regolare dazi doganali e accise e dal 2000 anche l'imposta sulle vendite.

---

<sup>86</sup> In ordine al federalismo fiscale in Germania si può leggere STORNAIUOLO, *La struttura federale della repubblica tedesca e l'evoluzione del sistema della finanza pubblica*, in AA. VV., *Teoria e fatti del federalismo fiscale*, a cura di D. Fausto e F. Pica, Bologna, 2000, 153 ss.



I singoli Stati dispongono di limitati poteri impositivi, per lo più concentrati sull'imposta sulle proprietà e su altri tributi minori. Gli Stati hanno progressivamente accettato l'allargamento dei poteri fiscali in capo allo Stato federale: dopo una stagione di forte opposizione, concretizzata in numerosi ricorsi all'Alta Corte, in particolare in ordine alla legittimità del potere esclusivo dello Stato federale di istituire le imposte sul reddito, si è diffusa la convinzione che il sistema centralizzato sia da considerare pienamente adeguato rispetto all'impianto costituzionale e alle esigenze del paese.

Si è andata in tal modo incrementando la dipendenza finanziaria degli Stati dallo Stato federale, esercitata attraverso i trasferimenti di risorse finanziarie dal centro alla periferia. Ed anche laddove è stata prevista la facoltà di esercitare un potere fiscale concorrente con quello federale (attraverso l'istituzione di addizionali all'imposta sul reddito), i singoli Stati non hanno mai inteso esercitare in concreto tale facoltà optando per la mera fruizione dei trasferimenti finanziari.

## 2. LA DISTRIBUZIONE DEI POTERI FISCALI NEGLI STATI REGIONALI

Il federalismo fiscale trova alcune sue espressioni anche in assetti istituzionali non direttamente riconducibili al federalismo, nei quali sono invece riscontrabili forme di regionalismo.

In **Belgio** è riconosciuta dalla Costituzione una limitata autonomia tributaria alle Regioni e alle comunità locali, autonomia che si esplica essenzialmente intorno a meccanismi di compartecipazione al gettito erariale dei principali tributi (imposta sul reddito delle persone fisiche e IVA). L'esplicito riconoscimento di una potestà impositiva propria degli enti territoriali minori non ha, peraltro, avuto fino ad oggi concreta attuazione, stante la previsione del criterio di prevalenza della competenza federale nella materia fiscale, come in tutte le altre materie potenzialmente idonee a minare l'unitarietà nazionale.

In **Austria** la legge costituzionale del 1922 fissa i criteri generali di attribuzione di sfere di competenza delle principali imposte ai vari livelli di Governo, indicando rispettivamente la distribuzione sia del potere impositivo che della compartecipazione al gettito fiscale. In concreto, i criteri specifici di ripartizione dei tributi sono fissati periodicamente (in origine ogni sei anni, a partire dal 1985 ogni tre anni) in leggi di attuazione finanziaria emanate dallo Stato, ma risultanti da un complesso negoziato tra i vari livelli di Governo. Anche in questo caso il principale meccanismo di finanziamento delle Regioni (*Länder*) è costituito dalla compartecipazione al gettito erariale, essendo del tutto marginale il gettito dei tributi propri.

In **Spagna** il sistema finanziario delle Comunità autonome risulta ispirato ai principi di autonomia, coordinamento e solidarietà, con l'obiettivo di superare la dicotomia tra unità e separazione sotto il profilo fiscale<sup>87</sup>. Nella Costituzione è stabilito che spetta allo Stato "la potestà originaria di imporre tributi" (art. 133), è però previsto il decentramento di alcune fonti di entrata, sempre nel rispetto delle

---

<sup>87</sup>) Per alcuni spunti in ordine ai rapporti tra Stato e Regioni in Spagna vedi PISTONE-ROZAS VALDES, *Federalismo fiscale: l'esperienza spagnola*, in AA. VV. *Teoria e fatti del federalismo fiscale*, a cura di D. Fausto e F. Pica, Bologna 2000, 389 ss.



linee guida definite a livello centrale, così da mantenere un sufficiente grado di omogeneità della pressione fiscale sul territorio nazionale (art. 157).

A questo proposito è da rilevare come il sistema di finanziamento delle Comunità autonome trovi il principale meccanismo di entrata nella compartecipazione del gettito proveniente dall'imposta sul reddito delle persone fisiche e di altri tributi minori (come le imposte patrimoniali, l'imposta su successioni e donazioni e l'imposta di registro), mentre assume dimensioni del tutto trascurabili il gettito proveniente dai tributi propri (che, seppur previsti dalla Costituzione non sono stati di fatto istituiti dagli enti territoriali minori).

### 3. UNA RIFLESSIONE SUL RIPARTO DEI POTERI IMPOSITIVI TRA I VARI LIVELLI DI GOVERNO NEL FEDERALISMO FISCALE INTERNAZIONALE

Come si è già avuto modo di evidenziare, non è possibile individuare una figura tipica di federalismo fiscale, dovendo invece individuarsi nei vari ordinamenti tributari una pluralità di forme di riparto dei poteri impositivi in materia tributaria tra i diversi livelli di Governo. In ogni caso, l'esame, seppur sommario, delle principali forme di federalismo consente di cogliere alcuni tratti caratterizzanti il riparto dei poteri fiscali che sembra poter fornire utili spunti di riflessione in relazione al tema all'attuazione del federalismo anche nel nostro Paese.

Il primo elemento su cui soffermarsi riguarda l'attribuzione al potere centrale della competenza normativa relativa alla disciplina del settore delle imposte dirette. Non soltanto negli Stati regionali, ma anche in quelli tradizionalmente orientati verso modelli costituzionali di pronunciato federalismo, le imposte sul reddito delle persone fisiche e delle società sono regolate attraverso atti normativi di pertinenza delle istituzioni centrali dello Stato (Parlamento e Governo); alle Regioni o agli Stati locali è riconosciuto, nella maggior parte dei casi, il diritto a compartecipare al gettito delle imposte dirette e viene al più attribuito un potere concorrente di intervenire sulla disciplina di tali imposte in via marginale o comunque accessoria, senza possibilità di snaturare la struttura tipica del tributo.

I poteri normativi in materia fiscale riconosciuti alle Regioni (o agli Stati nei paesi a ordinamento federale) variano sensibilmente a seconda del contesto storico e sociale proprio di ogni paese, anche se può rilevarsi una tendenza di massima ad attribuire agli enti territoriali minori la competenza su tributi non principali dell'ordinamento, inidonei cioè a influenzare la pressione tributaria generale sui consociati.

In particolare, si è visto che viene riconosciuta la potestà di disciplinare, anche in forma esclusiva, le imposte sui consumi e sulle vendite, le imposte sugli affari e le altre imposte indirette. È altresì significativo che i dazi e le imposte sui commerci internazionali siano sempre sottratte alla competenza degli enti territoriali minori, e ciò per la ragione che sono suscettibili di alterare l'uniformità nel trattamento fiscale delle operazioni commerciali con l'estero.

Emerge dunque con evidenza come il sistema dei tributi locali, pur presentando forme di autonomia anche significativa rispetto al sistema dei tributi statali, non sia in grado di esprimere la capacità di



caratterizzare l'ordinamento fiscale nel suo complesso. Per un verso, infatti, i tributi locali riguardano, come detto, per lo più le imposte indirette e dunque un'area tributaria che influisce in misura ridotta rispetto al gettito tributario complessivo, per altro verso, la determinazione dei tributi locali appare essenzialmente riconducibile ai bisogni di una classe di soggetti territorialmente circoscritta, sovente non in linea con le esigenze avvertite a livello nazionale.

Al contrario, la disciplina delle imposte dirette è attribuita quasi in via esclusiva allo Stato, con limitazione del potere eventualmente concorrente delle Regioni (o degli Stati negli ordinamenti federali) ad ambiti ridotti e comunque non determinanti rispetto alla struttura della fattispecie impositiva. È noto, infatti, che le imposte dirette costituiscono la leva principale per la caratterizzazione dell'ordinamento tributario, stante l'idoneità ad influire in misura sostanziale sulla pressione fiscale, sul criterio distributivo dei carichi tributari tra i vari consociati e dunque, in ultima analisi, sui criteri di redistribuzione del reddito tra le varie classi sociali.

Può, dunque, concludersi che nell'ambito del federalismo fiscale, perlomeno come sviluppatosi concretamente negli ordinamenti tributari contemporanei, il potere impositivo è concentrato in capo allo Stato, quale perno della politica fiscale ed economica di ogni Paese<sup>88</sup>.

---

<sup>88</sup> Queste riflessioni sono mutuare da BORIA, *Il sistema dei tributi*, Torino, 2008, 905 ss.

---

**ISTITUTO DI RICERCA DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI**

Piazza della Repubblica – 00185 Roma  
Tel. 06/4782901 – Fax 06/4874756 – [www.irdcec.it](http://www.irdcec.it)