

Il finanziamento delle Regioni a statuto ordinario mediante tributi propri e partecipazioni: basi teoriche ed evidenza empirica nella difficile attuazione dell'art. 119 della Costituzione

di Massimo Basilavecchia, Lorenzo Del Federico e Franco Osculati

Sommario

1. *Premessa.* – 2. *La potestà legislativa delle regioni a statuto ordinario in materia tributaria.* – 3. *Il coordinamento finanziario ed il problema delle materie imponibili.* – 4. *La prudenza delle istituzioni e gli orientamenti della Corte costituzionale.* – 5. *Un surrettizio regime transitorio.* – 6. *I principi del sistema tributario e la supplenza interpretativa.* – 7. *I tributi propri. Per una scelta in senso realmente autonomista.* – 8. *Alcune considerazioni di sintesi.* – 9. *Decentrare in quantità e qualità. Criteri non convergenti e difficili equilibri.* – 10. *Gettiti ad alto potenziale. I tributi propri derivati e le partecipazioni.* – 11. *Gettiti mirati, differenze e sperimentazioni. I tributi propri «autonomi».* – 12. *Conclusioni.*

1. Premessa

I temi finanziari e tributari hanno fortemente caratterizzato il lungo e sofferto percorso politico-istituzionale che ha portato alla riforma del Titolo V, di cui alla legge costituzionale n. 3 del 2001.

Prima facie è sembrato che uno dei pilastri della riforma fosse costituito dalla riscrittura dell'art. 119 e dal potenziamento dell'autonomia finanziaria delle Regioni, delle Province, dei Comuni e delle Città metropolitane.

Tuttavia l'art. 119 risulta molto prudente nell'articolare il nuovo assetto. Sul piano delle garanzie la norma non indica qualità e quantità delle risorse, limitandosi a rappresentare un mero quadro di riferimento, che potrà essere riempito dalla legislazione ordinaria in prospettiva più o meno federalista, a se-

conda delle opzioni di fondo esercitate dallo Stato e dalle regioni nell'ambito delle loro rispettive potestà legislative, esclusive e concorrenti che siano.

Di certo però i nuovi artt. 117 e 119 hanno superato la pregressa angusta logica della potestà legislativa delle regioni in materia finanziaria e tributaria come potestà meramente attuativa.

Il potenziamento dell'autonomia tributaria è stato attuato mediante l'eliminazione dei limiti costituzionali posti dal vecchio art. 119, cui si è affiancato il conferimento della potestà legislativa direttamente dalla Costituzione.

Si è quindi assistito ad una sorta di decostituzionalizzazione della materia sul piano formale, cui conseguono ampi margini di manovra rispetto ai quali tuttavia lo Stato, le autonomie locali e la Corte costituzionale tendono ad assumere un atteggiamento dilatorio.

L'articolato dibattito che ha accompagnato l'entrata in vigore del nuovo Titolo V, la lunga e sterile fase di implementazione del nuovo sistema finanziario delle autonomie locali, ed i restrittivi orientamenti della giurisprudenza costituzionale, rendono quindi evidente l'opportunità di una riflessione costruttiva sull'estensione della potestà legislativa delle regioni in materia tributaria, sul concetto operativo di «tributi ed entrate propri» e soprattutto sui criteri di ripartizione delle materie imponibili fra Stato ed autonomie locali ⁽¹⁾.

(1) Siamo entrati ormai in una fase di attuazione, non più procrastinabile, soprattutto dopo la chiusura il fallimento della ulteriore iniziativa riformatrice, nota come "devolution"; pertanto allo Stato non resta che affrontare in modo costruttivo e pragmatico il sistema istituzionale del Titolo V ed in particolare, ai nostri fini, dell'art. 119, sia pure con le ben note luci ed ombre.

In argomento assumono particolare rilievo i contributi editi nel n. 1/2006 della *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*: A. MALOCCHI, G. MURARO, *Verso l'attuazione del federalismo fiscale*, p. 3; E. CARUSO, A. FONTANA, F. PETRINA, L. RICCI, *Sintesi dei principali documenti prodotti dall'Alta Commissione di Studio per la definizione dei meccanismi strutturali del federalismo fiscale*, p. 8; G. VITALETTI, *Il sistema tributario nel contesto federalista: le proposte dell'Alta Commissione*, p. 52, con commenti di E. GIARDINA e A. PEDONE; P. GIARDA, *Competenze regionali e regole di finanziamento: qualche riflessione sul federalismo fiscale in Italia*, p. 94, con commenti di D. FAUSTO e A. ZANARDI; V. PATIRIZII, C. RAPALLINI, G. ZITO, *I "Patti" di stabilità interni*, p. 136, con commenti E. ESPA, G. PISAURO.

2. *La potestà legislativa delle regioni a statuto ordinario in materia tributaria.*

Per quanto riguarda l'estensione della potestà legislativa delle regioni a statuto ordinario ⁽²⁾ in materia tributaria, e del ruolo dei principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, non si può che partire dal dato comunemente acquisito, secondo cui nello stato federale l'istituzione dei tributi è attuata a livello degli enti territoriali che lo compongono.

Tuttavia nel nuovo assetto costituzionale le connotazioni federaliste, molto forti nel contesto generale della riforma del Titolo V, risultano piuttosto attenuate per quanto attiene l'autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali. Un ruolo limitativo è ancora significativamente svolto proprio dal coordinamento della finanza pubblica.

Nel riparto delle potestà legislative il secondo comma dell'art. 117 Cost. individua le materie nelle quali lo Stato ha potestà esclusiva, ponendo tra queste il sistema tributario e contabile dello Stato, nonché la perequazione delle risorse finanziarie; il terzo comma individua le materie di potestà legislativa concorrente fra Stato e regioni, tra cui spicca l'armonizzazione dei bilanci pubblici ed il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario; in tutte le materie di legislazione concorrente la potestà legislativa spetta alle regioni, salvo che per la determinazione dei principi fondamentali, riservata alla legislazione dello Stato; tale limite dei principi fondamentali non opera invece per la potestà legislativa esclusiva delle regioni, prevista dal quarto comma in riferimento ad ogni materia non

Sull'ultima iniziativa riformatrice, cfr. A. DI PIETRO, *Federalismo e devoluzione nella recente riforma costituzionale: profili fiscali*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 245.

In prospettiva del tutto autonoma, e fortemente alternativa, cfr. le proposte formulate da AA.VV., *Per lo sviluppo. Un federalismo fiscale responsabile e solidale*, a cura di A. ZANARDI, Bologna, 2006, dal cui capitolo IV è tratto il presente studio.

(2) In questa sede si affronta esclusivamente la problematica attinente alle regioni a statuto ordinario; sulle regioni a statuto speciale cfr. per tutti G. MACCIOTTA, *Competenze e finanziamento delle Regioni a statuto speciale e delle forme di autonomia differenziata*, in *Per lo sviluppo. Un federalismo fiscale responsabile e solidale* cit., p. 151.

espressamente riservata alla legislazione dello Stato. Per quanto attiene ai tributi propri delle regioni e degli enti locali non esiste alcuna riserva allo Stato, per cui la potestà legislativa appartiene esclusivamente alle regioni, fermo restando che la legge regionale deve riservare un adeguato margine decisionale alla potestà regolamentare degli enti locali non solo per quanto riguarda la scelta di istituire o meno il tributo, ma anche per la sua disciplina.

Ovviamente in tale ottica si fa riferimento ai tributi propri autonomi, cioè istituiti direttamente dalla legislazione regionale, e non ai meri tributi propri derivati (§§ 4 e 7); inoltre si ipotizza la legittimità di interventi legislativi da parte delle regioni anche in mancanza della legge sui principi del coordinamento (§§ 3 e 6).

Rispetto al passato l'attuale assetto dell'autonomia finanziaria e tributaria delle regioni è ben diverso da un punto di vista formale, ove si consideri la nuova ripartizione della potestà legislativa, ma dal punto di vista sostanziale il coordinamento della finanza pubblica resta fortemente caratterizzato dal predominio della finanza statale. È ancora lo Stato che istituisce un fondo perequativo per i territori con minore capacità fiscale (art. 119, comma 3), esercitando una potestà legislativa esclusiva (art. 117, comma 2, lett. *e*); è ancora lo Stato che assegna alle autonomie locali risorse aggiuntive ed interventi speciali per promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale (art. 118, comma 5). V'è poi da considerare l'opportuna salvaguardia di matrice solidaristica posta dall'art. 117, comma 2, lettera *m*), che riserva alla legislazione esclusiva dello Stato la «determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale».

3. *Il coordinamento finanziario ed il problema delle materie imponibili*

L'attuale mancanza della legge dello Stato sui principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario pone subito due fondamentali questioni: - la legittimità dell'esercizio della potestà legislativa delle regioni in tema di tributi regionali e locali; - in prospettiva la legittimità di limitazioni, da parte della legge statale sui principi, alla tipologia dei suddetti tributi.

In merito è già intervenuta decisamente la Corte costituzionale, condizionando fortemente l'esercizio della potestà legislativa delle regioni, congelata sino a quando verrà emanata la legge sui principi di coordinamento (§ 5), tuttavia in questa sede si prospetta egualmente quell'opzione interpretativa, di evidente matrice autonomistica, che aveva caratterizzato la fase iniziale del dibattito ⁽³⁾. Del resto è auspicabile che la Corte, anche in ragione della grave situazione di stallo venutasi a creare, giunga a rivedere il suo orientamento.

In linea teorica il coordinamento finanziario è quanto mai opportuno ove si considerino i vincoli comunitari derivanti dal patto di stabilità e crescita stipulato fra gli Stati membri dell'Unione europea; ovviamente anche l'autonomia finanziaria delle regioni e degli enti locali deve inserirsi armonicamente nell'ambito dei rigorosi limiti derivanti da tali vincoli comunitari, che integrano la costituzione materiale nazionale, e da ultimo hanno assunto esplicito rilievo *ex art. 117, comma 1* ⁽⁴⁾.

Inoltre la ripartizione della materia imponibile tra i vari livelli di Governo, comunitario, nazionale, regionale e locale, incontra intrinseci limiti nella salvaguardia dei principi *ex art. 53* della Costituzione, su cui tradizionalmente si fonda la stessa

(3) F. GALLO, *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione*, in *Rass. trib.*, 2002, p. 585; ID., *Federalismo fiscale e ripartizione delle basi imponibili tra Stato, regioni ed Enti locali*, *ibidem*, 2002, p. 2007; ID., *Quando l'attuazione del federalismo fiscale?*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, I, p. 387; L. DEL FEDERICO, *Orientamenti di politica legislativa regionale in materia di tributi locali*, in *Fin. loc.*, 2003, p. 521.

(4) A. CARINCI, *Autonomia tributaria delle regioni e vincoli del Trattato dell'Unione europea*, in *Rass. trib.*, 2004, p. 1201.

potestà impositiva dello Stato.

Nel nuovo testo dell'art. 119 il coordinamento della finanza pubblica non è più di tipo verticale, ma di tipo circolare, ancorché permanga in termini sostanziali, ma non più formali, una priorità della finanza dello Stato. Questa induce a pensare che le regioni abbiano potestà legislativa soltanto per tassare quelle materie imponibili rientranti nella sfera delle proprie competenze legislative (principio di contenenza), ovvero che non risultino già occupate dalla finanza statale (per le quali risulta spesso evidente la superfluità di un'apposita legge di coordinamento).

Tuttavia entro tale ambito, già alquanto angusto, le regioni non potrebbero essere ulteriormente compresse.

Invero nel sistema attuale la potestà legislativa viene conferita alle regioni direttamente dalla Costituzione. Lo Stato ha potestà legislativa concorrente con le regioni per attuare il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, ma la mancata emanazione dell'apposita legge non può certo procrastinare all'infinito l'esercizio della potestà esclusiva delle regioni in materia di tributi regionali e locali.

La mancata emanazione della legge statale sui principi del coordinamento (di cui peraltro non si rinviene esplicita previsione negli artt. 117 e 119) esprimerebbe semplicemente la scelta del legislatore statale di rinunciare ad elaborare una vera e propria legge fondamentale di settore. Si tratterebbe di una rinuncia infausta, foriera di infinite problematiche di ordine costituzionale e finanziario, che tuttavia risulterebbe legittima. D'altro canto la stessa Corte costituzionale in assenza della legge sui principi ritiene inibito l'esercizio della potestà legislativa delle regioni in materia tributaria, ma non paventa conseguenze di sorta in termini di illegittimità di tale inerzia.

Accettare l'idea che le regioni possano legiferare in materia tributaria anche in mancanza della auspicabile (ancorché non indispensabile) legge generale sui principi, può dar luogo a variegate perplessità (avvalorate dalla Corte costituzionale - § 4), e comporta il rischio che si perpetui il pernicioso fenomeno del diritto finanziario annuale, con rinvio alle susseguenti leggi finanziarie, per quanto riguarda il contingente coordinamento

della finanza pubblica; inoltre si renderebbe necessaria una difficile supplenza interpretativa della giurisprudenza e della dottrina, per quanto riguarda l'identificazione dei principi del sistema tributario.

4. *La prudenza delle istituzioni e gli orientamenti della Corte costituzionale*

La sentenza 26 gennaio 2004, n. 37 ⁽⁵⁾ della Corte costituzionale ha sancito una singolare situazione di quiescenza – oltretutto di durata indeterminata – in cui viene a trovarsi, nella parte relativa all'autonomia impositiva, la riforma del Titolo V, disapplicata dalla giurisprudenza, trascurata dai vari Governi che si sono succeduti, non particolarmente apprezzata neppure dalle autonomie locali che, a parte la contestazione giudiziaria degli atti statali ritenuti lesivi dell'autonomia, non hanno mostrato di voler occupare i territori dell'imposizione, la riforma del 2001, quanto meno nella parte tributaria, ha assunto quella natura «programmatica» che sembrava definitivamente ripudiata, come categoria autonoma, per la generalità delle norme costituzionali. Nonostante tale convergenza «istituzionale» in un atteggiamento ostile alle innovazioni, che ha ispirato interpretazioni in larga parte apertamente in contrasto con la lettera delle norme, dall'analisi di queste ultime, secondo le chiavi di lettura emerse nella dottrina tributaristica, emerge la possibilità di una positiva attuazione del nuovo dettato costituzionale che, senza compromettere indiscusse esigenze di razionalità e di unitarietà complessiva del sistema tributario nazionale, valorizzi finalmente quella autonomia tributaria uscita compressa dalla riforma tributaria degli anni settanta e per contro fortemente invocata nell'auspicio pressoché unanime degli studiosi e delle parti politiche ⁽⁶⁾. Un tentativo di attuazione rapida si rende d'altra

(5) In *Riv.dir.trib.*, 2004, II, p. 215, con nota di C. SCALINCI, *Riserva di legge e primato della fonte statale nel "sistema" delle autonomie fiscali*.

(6) F. GALLO, *L'autonomia tributaria degli enti locali*, Bologna 1979; M. BERTOLISSI, *L'autonomia finanziaria regionale*, Padova 1983; G. TREMONTI, G. VITALETTI, *Il*

parte indispensabile, per chi ritenga ancora valide le ragioni di un decentramento ampio delle scelte di politica tributaria (e, se si vuole, anche di una limitata, e virtuosa, competizione fiscale tra le autonomie), anche in considerazione del fatto che dal 2001, paradossalmente, l'autonomia tributaria degli enti locali ha subito compressioni numerose e significative, tuttavia giustificate dalla Corte costituzionale (sentenze 26 settembre 2003, n. 296 e n. 297 ⁽⁷⁾ e 15 ottobre 2003, n. 311 ⁽⁸⁾), oltre alla già citata n. 37 del 2004, cui si deve la ricostruzione più compiuta della fase transitoria del nuovo sistema ⁽⁹⁾) in una logica di «ultratti-

federalismo fiscale. Autonomia municipale e solidarietà sociale, Bari, 1994; AA.VV., *L'autonomia finanziaria degli enti locali territoriali*, Roma-Milano, 1994; Relazione finale dei lavori della Commissione di studio per il decentramento fiscale coordinata da F. Gallo, *Proposte per la realizzazione del federalismo fiscale*, I, in *Il fisco*, allegato al n. 21 del maggio 1996; F. TUNDO, *Contributo allo studio dell'autonomia tributaria dei comuni*, Padova, 2002, p. 183; L. DEL FEDERICO, *L'autonomia finanziaria e tributaria delle regioni: riforma costituzionale e principi generali*, in AA.VV., *Gli studi di settore come strumento di politica federalista. Il ruolo della regione*, Milano, 2003, p. 48; S.F. COCIANI, *L'autonomia tributaria regionale*, Milano 2003; L. ANTONINI, *La vicenda dell'autonomia finanziaria regionale: dal vecchio al nuovo art. 119 della Costituzione*, in *Le Regioni*, 2003, p. 11; A. BRANCASI, *L'autonomia finanziaria degli enti territoriali: note esegetiche sul nuovo art. 119 Cost.*, *ibidem*, p. 41; F. PICA, *Del federalismo fiscale in Italia*, Napoli, 2004; L. PERRONE, *La sovranità impositiva tra autonomia e federalismo*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, 1173.

⁽⁷⁾ In *Riv.dir.trib.* 2004, II, 169, con nota di S.F. COCIANI, *Olimpiadi, automobili e tartufi: due strani casi di riqualificazione di tributi regionali propri; sulla prima sentenza*; si veda anche L. ANTONINI, *La prima giurisprudenza costituzionale sul federalismo fiscale: il caso dell'IRAP*, in *Riv.dir. fin.*, 2003, II, p. 99.

⁽⁸⁾ In *Rass. trib.*, 2003, p. 2053, con commenti, riguardanti anche le sentenze 296 e 297 dello stesso anno, di M.A. GRIPPA SALVETTI, *La legittimità costituzionale di modifiche regionali a leggi statali*, e di E. COVINO, *Deroghe regionali alle leggi statali tra garanzie per il contribuente e conflitto di competenze*.

⁽⁹⁾ L'orientamento è stato poi conservato sostanzialmente nella giurisprudenza successiva: con la sentenza 19 luglio 2004, n. 241, in *GT Riv. giur. trib.*, 2004, p. 115, con nota di N. PENNELLA, *Legittima la delega statale al Governo per la soppressione graduale dell'IRAP*, nonché, sempre in tema di IRAP, con le successive pronunzie: 14 dicembre 2004, n. 381, in *Giur. Cost.*, 2004, 4211, con nota di A. BRANCASI, *In tema di finanza delle autonomie alcune questioni dall'esito relativamente scontato*; cfr. altresì le recenti: sent. 29 dicembre 2004, n. 431, in *Dir. prat. trib.*, 2005, II, p. 242; sent. 23 dicembre 2005, n. 455, *ivi*, 2006, II, p. 170; ord. 7 aprile 2006, n. 148, *ivi*, 2006, II, p. 626; sent. 14 aprile 2006, 155, *ivi*, 2006, II, p. 590. In materia di spesa, analogo orientamento è presente ad es. nella sentenza 14 novembre 2005, n. 417, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2006, II, p. 27, con nota di M. BARBERO, *Il problematico coordinamento della finanza pubblica*.

In relazione a tale orientamento, è apparsa implicitamente innovativa, pur nell'ade-

vità» del sistema anteriore alla riforma, preservato da interventi modificativi che si temevano disparati e disomogenei.

Con tali sentenze, in estrema sintesi, si è chiarito: *a)* che i tributi anteriori alla riforma, istituiti e disciplinati da norme statali, ancorché con gettito riservato alle autonomie locali, non possono essere mai considerati tributi propri di queste ultime; *b)* che lo Stato rimane anche dopo la riforma del Titolo V «signore e padrone» della sorte di tali tributi: li può modificare, ancorché sia previsto un potere normativo integrativo da parte dell'ente locale, li può abrogare, salvo il limite del non poter sopprimere, senza sostituirli, spazi di autonomia già riconosciuti (sentenza 37/2004, e, soprattutto, sentenza 241/2004, che ha riconosciuto legittima la legge delega 80/2003, nella parte in cui prevedeva la graduale soppressione dell'IRAP); pertanto, va escluso un potere di intervento delle autonomie locali sulla disciplina di tali tributi, se non nei limiti precostituiti dalla disciplina statale; *c)* che il nuovo sistema delle competenze non può avviarsi, se non previa fissazione di (nuovi) principi di coordinamento da parte della legge statale (cui vengono attribuiti poteri di scelta anche su ambiti che in verità sembrerebbero già toccati in modo esaustivo dalla normativa costituzionale, legittimando preventivamente, quindi in qualche modo incoraggiandole, anche scelte applicative molto prudenti); *d)* che la scelta tra due o tre livelli di intervento normativo sul sistema tributario locale deve considerarsi riservata alla legge sui principi di coordinamento.

Se tali sono i presupposti individuati dalla giurisprudenza della Corte per procedere all'attuazione, e se essi rivelano una lettura prudente e sostanzialmente restrittiva del nuovo assetto, tuttavia non del tutto vincolante dato che la maggiore o minore portata dell'autonomia viene affidata alla legislazione sui principi di coordinamento, nell'elaborazione delle proposte appare preferibile assumere una visione di partenza più ampia, che va-

sione alle precedenti sentenze, la decisione 13 gennaio 2006, n. 2, in *Dir. prat. trib.*, 2006, II, p. 473, con commento di E. DE MITA, che ha ammesso l'istituzione di un'addizionale regionale IRPEF progressiva pur confermandone l'inerenza ad un tributo statale.

lorizzi il senso della riforma costituzionale e quindi assegni all'azione delle autonomie locali – oggi del tutto equiordinate allo Stato – un ruolo pregnante, tale da consentire alle stesse, mediante la leva fiscale, non solo lo svolgimento delle funzioni essenziali, ma anche l'esercizio di una politica economica autonoma, nei limiti consentiti dai vincoli di bilancio che interessano l'intero complesso della finanza pubblica. Una più o meno accentuata "pressione fiscale", una più o meno ampia gamma di prestazioni pubbliche offerte a livello locale, segneranno il discrimine tra le diverse visioni del ruolo delle autonomie locali e della loro incidenza sull'economia e sulla società del territorio.

In tale ottica, per la migliore attuazione della riforma sembra corretto e proficuo riconoscere un ruolo ampio alla potestà normativa regionale, impostando le linee di un sistema sostanzialmente binario: il sistema dei tributi statali, da un lato, i sistemi dei tributi regionali e locali, dall'altro. Il primo è disciplinato ovviamente solo da normativa – di rango primario o secondario, nel rispetto dell'art. 23 Costituzione – statale; i secondi, disciplinati da fonti statali (che fissano solo principi fondamentali del coordinamento), da leggi regionali – unanimemente riconosciute in grado di soddisfare, al pari di quelle statali, la riserva di cui al citato art. 23 – che completano la disciplina di coordinamento e «stabiliscono» (secondo la terminologia dell'art. 119 Costituzione) tributi propri e tributi attribuiti alla gestione degli altri enti locali, infine da fonti regolamentari e statutarie di competenza di questi ultimi, con le quali si integra (nel modo che si dirà) la disciplina dei tributi di loro «competenza» (anche se istituiti con legge regionale).

L'art. 117 si mostra obiettivamente impermeabile a qualunque tentativo di fondare, in ordine al secondo sistema, una competenza normativa statale ulteriore rispetto alla fissazione di principi fondamentali di coordinamento: esso assegna infatti alla legge statale i soli tributi erariali, riservando di conseguenza alle regioni la competenza legislativa in ordine al complesso delle entrate non statali. Di più, appare decisivo che la stessa funzione normativa di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario sia concepita (coerentemente con la pari

dignità che gli enti pubblici hanno in base al nuovo art. 114) come concorrente, e nel suo ambito è pertanto riservata allo Stato solo la fissazione dei principi fondamentali (un esempio concreto di principio fondamentale è stato individuato dalla Corte costituzionale nella sentenza 26 gennaio 2005, n. 30⁽¹⁰⁾, a proposito della riscossione dei crediti tributari di modesta entità), mentre è di competenza regionale l'individuazione di norme più analitiche, destinate a completare il raccordo tra le finanze e i sistemi tributari dello Stato, delle regioni, delle altre autonomie locali⁽¹¹⁾. Appaiono quindi contrastanti con il dato normativo – che potrà non essere condiviso, ma che certo non merita sul punto accuse di scarsa chiarezza nelle scelte – sia l'ipotesi di una legislazione regionale destinata ad operare in situazione di esplicita *sub*-primarietà – come se nulla fosse cambiato – e come tale pesantemente condizionata da leggi quadro statali già abbastanza dettagliate, sia, a maggior ragione, quella di una riserva statale in ordine alla disciplina dei tributi sub regionali, tale da condizionare, o addirittura escludere, il livello normativo regionale⁽¹²⁾.

(10) In *Il fisco*, 2005, I, p. 879.

(11) Sul nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria, cfr.: A. GIOVANNINI, *Normazione regionale in materia tributaria*, in *Rass. trib.*, 2003, p. 1165; A. FANTOZZI, *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, p. 3; C. PREZIOSI, *I nuovi poteri tributari delle autonomie locali*, *ibidem*, p. 557; F. GALLO, *Ancora in tema di autonomia tributaria delle regioni e degli Enti locali nel nuovo Titolo V della Costituzione*, in *Rass. trib.*, 2005, p. 1033; A. GIOVANARDI, *L'autonomia tributaria degli enti territoriali*, Milano, 2005; T. VENTRE, *La fiscalità locale dopo la riforma costituzionale*, Napoli, 2005, p. 63; M.C. FREGNI, *Riforma del titolo V della Costituzione e federalismo fiscale*, in *Rass. trib.*, 2005, 683; G. SELICATO, *La nuova autonomia degli enti territoriali*, in *Dir. prat. trib.*, 2005, I, p. 1177; per una lettura particolarmente restrittiva cfr.: A. MORRONE, *La potestà tributaria degli enti locali nell'ordinamento costituzionale*, in *Trib. loc. reg.*, 2005, p. 26; G. TESAURO, *Le basi costituzionali della fiscalità regionale e locale*, in *Fin. loc.*, 2005, p. 13.

(12) In questa logica di apertura sembra muoversi la sentenza 2 dicembre 2004, n. 372, in *G.U.* 9 dicembre 2004 (passata inosservata forse perché relativa all'approvazione di uno Statuto regionale), la quale, pur conservando formalmente una sostanziale continuità con le precedenti pronunzie, ammette la scelta della Regione per soli "due livelli" di normazione sui tributi locali e riserva alla legge statale solo la partecipazione alla fissazione dei principi fondamentali di coordinamento, peraltro, in caso di inerzia perdurante del legislatore statale, ammettendone la fungibilità con quelli già desumibili dall'ordinamento vigente.

Queste conclusioni sono confermate dalla constatazione, obiettiva, che nessuna delle nuove disposizioni del Titolo V esplicita nuovi limiti, in ordine alla materia imponibile destinata ad entrare nel sistema tributario statale ed in quello regionale-locale, ulteriori rispetto ai principi costituzionali già operanti. Ciò consentirebbe, in astratto, nell'ipotesi estrema, e inevitabilmente sulla base di una previa legislazione di coordinamento, un possibile concorso di forme impositive sulla stessa materia imponibile, legittimerebbe l'individuazione nella legislazione regionale di prelievi senza alcun limite pregiudiziale che non sia quello, ineludibile, del razionale criterio di collegamento del prelievo al territorio regionale.

5. Un surrettizio regime transitorio

Se si condivide l'analisi precedente, l'attuazione dell'autonomia tributaria potrebbe assumere contorni molto ampi, e condurre in prospettiva alla formazione di sistemi regionali anche significativamente diversi l'uno dall'altro.

Il passaggio, peraltro, sarebbe in ogni caso graduale; l'argine elevato dalla Corte costituzionale, consente di tenere in piedi l'attuale sistema impositivo regionale e locale, tutto costruito su tributi statali attribuiti a regioni ed enti locali, fino alla fissazione di quei principi fondamentali del coordinamento da parte dello Stato: di fatto, è stata così surrettiziamente (ma forse opportunamente) introdotta quella fase transitoria, della quale il testo costituzionale non reca traccia. Tra l'altro, l'esperienza di questi anni rende assai poco realistica l'ipotesi di un esasperato ricorso alla fiscalità da parte delle regioni quale strumento di politica economica, né in funzione incentivante, né in senso rigoristico: non si dovrebbe assistere, in buona sostanza, ad un'esasperazione della concorrenza fiscale regionale, né ad eccessi di imposizione che renderebbero inevitabili, al di là dell'offerta di servizi pubblici, tentativi di delocalizzazione delle attività produttive e la contrazione degli investimenti di imprese e privati sul territorio: insomma, è ragionevole ritenere

che un coordinamento di base tra i diversi sistemi fiscali locali sarà nella realtà delle cose.

Va comunque garantita un'accorta legislazione di principio sul coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. La densità dei suoi contenuti rappresenterà la scelta politica che, in definitiva, «riempirà» una delle possibili opzioni lasciate aperte dalla deconstituzionalizzazione della materia. Al riguardo, va inoltre considerata la necessità di costruire un'autonomia tributaria compatibile con il criterio, indicato nell'art. 119, relativo alla perequazione delle capacità fiscali. Questo criterio costituisce un limite in relazione alla necessità di definire un sistema di tributi propri in grado di essere perequati. Ciò, tuttavia, implica la necessaria conformazione uniforme delle caratteristiche basilari (base imponibile, soggetti passivi, aliquota minima di riferimento per la perequazione) di ciascun tributo proprio da perequare⁽¹³⁾.

6. *I principi del sistema tributario e la supplenza interpretativa*

Tuttavia, nella prospettiva della persistente inerzia del legislatore statale, e quindi dell'inevitabile supplenza interpretativa, si può tentare di identificare alcuni dei principi del sistema tributario alla luce dei quali ritenere già oggi praticabile l'esercizio della potestà legislativa delle regioni in materia di tributi propri (cfr. anche in tal senso l'art. 1, comma 3, della l. n. 131/2003, cd. La Loggia). Si pensi:

a) a tutti i principi, attinenti alla finanza pubblica desumibili dall'ordinamento comunitario e dall'ordinamento internazionale (art. 117, comma 1), ad es. alla tutela delle fondamentali libertà economiche nel mercato unico ed al principio di non discriminazione, al principio chi inquina paga, al principio di proporzionalità, al divieto di doppia imposizione, ecc.;

(13) V. CERIANI, *Federalismo, perequazione, tributi*, in *Rass. trib.*, 2002, p. 1664; G. MACCIOTTA, A. ZANARDI, *Il sistema perequativo delle Regioni*, in *Per lo sviluppo. Un federalismo fiscale responsabile e solidale*, cit., p. 126.

b) ai principi posti dalla Costituzione, desumibili dagli artt. 14 (inviolabilità del domicilio ai fini fiscali), 20 (divieto di specifici gravami fiscali sugli enti religiosi), 23 (riserva di legge), 53 (capacità contributiva, progressività ecc.), 75 (divieto di referendum in materia tributaria), 81 (bilancio e divieto di istituire nuovi tributi);

c) al principio di contenenza (desumibile dagli artt. 117 e 119), secondo cui le regioni hanno potestà legislativa per tassare quelle materie imponibili rientranti nella sfera delle proprie competenze legislative⁽¹⁴⁾;

d) ai principi del sistema finanziario delle autonomie locali, posti, sia pure programmaticamente, dagli artt. 119 e 120;

e) ai principi generali estrapolati dalla legislazione ordinaria, ad es. per quanto riguarda: - l'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, salve le procedure di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale; - la tipologia dei provvedimenti di accertamento, di liquidazione ecc.; - la struttura e la funzione della decadenza, della prescrizione, ecc.

In merito si rendono opportune alcune puntualizzazioni. In linea di principio non pone problemi di sorta il principio di legalità *ex* art. 23 Costituzione, applicabile analogamente alla normativa dello Stato così come a quella delle regioni.

Viceversa assume particolare interesse l'art. 120 Costituzione, anch'esso coinvolto nella riforma del Titolo V.

La nuova formulazione della norma conferma l'originaria impostazione, secondo cui la regione non può istituire dazi d'importazione o esportazione o transito tra le regioni, né adottare provvedimenti che ostacolino la libera circolazione delle persone e delle cose, ovvero limitino l'esercizio del diritto al lavoro in qualunque parte del territorio nazionale. Nel porre un limite specifico la norma conferma indirettamente ed implicitamente la sussistenza di una potestà legislativa regionale in materia tributaria, da svolgersi nell'ambito dei principi fondamentali, senza necessità di ulteriori vincoli. Se così non fosse, e

(14) F. GALLO, *Prime osservazioni sul nuovo art. 119*, cit.; ID., *Federalismo fiscale e ripartizione delle basi imponibili*, cit.; L. DEL FEDERICO, *Orientamenti di politica legislativa regionale in materia di tributi locali*, cit.

cioè se allo Stato competesse necessariamente fissare la tipologia dei tributi regionali, la disposizione in esame avrebbe dovuto avere come destinataria la legge statale. L'aver, invece, posto il divieto direttamente alla legge regionale indica che l'imposizione del dazio, sarebbe senz'altro rientrata, in mancanza della disposizione in esame, nella potestà legislativa regionale, senza necessità d'intermediazione della legge statale, fermi restando i vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario.

7. I tributi propri. Per una scelta in senso realmente autonomista

Per contro, nell'auspicata ipotesi che si dia corso alla elaborazione – possibilmente unitaria - dei principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, il legislatore avrà a disposizione un'ampia gamma di opzioni, molte delle quali possono determinare sicuramente la costruzione di un sistema tributario non eccessivamente frazionato, nel quale la potestà normativa regionale sia in misura più o meno ampia condizionata dalla preventiva legislazione statale, nella consapevolezza, però, che giuridicamente quest'ultima deve pur sempre essere costruita in forma di (e con contenuti non esorbitanti da quelli propri di una) legislazione su «principi fondamentali».

Da un lato, stante la sostanziale decostituzionalizzazione della materia, il legislatore ordinario potrebbe spaziare dal federalismo fiscale competitivo al federalismo fiscale cooperativo, con le relative molteplici varianti. Le scelte di fondo sono rimesse alla legge generale sui principi del coordinamento, decisamente valorizzata dalla Corte costituzionale. Dall'altro, è probabile che, se lo Stato ha legislazione esclusiva sul suo sistema tributario (il che è ovvio), e se l'autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali non ha specifiche garanzie in ordine alla qualità e quantità dei tributi (il che costituisce una delle peculiarità del nuovo art. 119), in termini sostanziali (anche e soprattutto in mancanza della legge di coordinamento) restino disponibili per il sistema tributario delle autonomie locali solo

quelle materie imponibili rispondenti al principio di continenza, ed altresì quelle che non sono già tassate nel sistema tributario dello Stato. Alla finanza statale compete quindi sulle materie imponibili una sorta di «prelazione» rispetto alla finanza territoriale.

Risulta così evidente la centralità del così detto principio di continenza, in virtù del quale per un verso l'oggetto del tributo regionale o locale (la materia imponibile) deve essere ricompreso nell'ambito delle materie e degli interessi la cui cura è devoluta alla potestà legislativa delle regioni, e per altro verso in tali materie non sono ammissibili ingerenze impositive da parte dello Stato (la «prelazione» non potrebbe mai comprimere il principio di continenza).

In senso evolutivo, tuttavia, va osservato che, solo se, nella redazione dei principi di coordinamento, si procederà nel senso di valorizzare l'ampiezza delle competenze normative regionali, troverà soluzione la problematica individuazione dei «tributi propri», i soli oggi contemplati dall'art. 119, in uno a partecipazioni e perequazione. Come rilevato dalla giurisprudenza costituzionale (§ 3), un tributo non è mai «proprio» dell'ente locale, quando la sua disciplina normativa deriva dalla legge statale. Occorre quindi, perché si realizzi la prospettiva dell'art. 119 riformato e vi siano tributi propri delle autonomie regionali e locali, che i principi del coordinamento non siano previsione del tutto puntuale dei singoli tributi applicabili in sede locale; la normativa di principio dovrà arrestarsi alla configurazione di massima (al più potrebbe essere ipotizzabile un catalogo astratto di prelievi, identificati nei loro contenuti essenziali, a disposizione dell'ente regionale o locale) delle forme di imposizione praticabili dalla normativa regionale, lasciando poi a quest'ultima discrezionalità di «stabilire e istituire» un tributo che, a questo punto, anche la Corte, senza smentire se stessa, potrebbe considerare «proprio» dell'autonomia locale. Insomma, la condizione per continuare a mantenere in vita, anche a regime, quelli che convenzionalmente si possono definire come tributi propri derivati dalla legislazione statale, è che l'identificazione del tributo avvenga in sede di principi fonda-

mentali di coordinamento (è l'unica sede riservata alla legislazione statale) e che a livello regionale o locale vi sia un sufficiente margine di manovra sulla disciplina di dettaglio, ma anche, in via del tutto astratta, la possibilità di adottare o meno il tributo compreso nel catalogo: in sostanza, la previsione dei principi non dovrebbe essere del tutto coercitiva rispetto all'autonomia della regione o dell'ente locale (restando impregiudicata la discrezionalità del legislatore del coordinamento di includere comunque l'archetipo del tributo nel calcolo della capacità fiscale).

Se i principi di coordinamento non venissero così limitati, infatti, si costruirebbero tributi ancora una volta non propri ma attribuiti, secondo uno schema non più conforme alla previsione di cui all'art. 119 riformato e alla sopravvenuta definizione di tributo proprio, fornita dalla Corte ⁽¹⁵⁾. Con l'adozione di uno schema più elastico, nella redazione della struttura del prelievo in sede di principi di coordinamento, sarebbe possibile conservare nel nuovo sistema quelle forme impositive oggi portanti, delle quali è del tutto ragionevole immaginare la sopravvivenza. Anche nel caso di sovrimposte e addizionali a tributi erariali una soluzione equilibrata potrebbe riservare ai principi di coordinamento la fissazione di alcuni limiti essenziali alla potestà impositiva (*sub*)regionale, consentendo che una norma integrativa sia poi concepita dalla fonte regionale. Una soluzione di questo tipo, ad esempio, potrebbe essere utile nell'eventualità di una sostituzione dell'IRAP, non essendo pensabile, da un lato, che le singole regioni decidano autonomamente e in solitudine come provvedere in merito, ma non essendo neppure conforme alla nuova ripartizione di competenze una paternalistica scelta imposta dallo Stato, che privi di qualsiasi autonomia l'ente.

Esiste poi il problema dei rapporti tra legge regionale e potestà normativa delle altre autonomie, come noto dotate solo di potere regolamentare (ai sensi dell'art. 4 comma 5 della legge

(15) Cfr. A. URICCHIO, *Tributi regionali propri e impropri alla luce della riforma del Titolo V della Costituzione e della giurisprudenza della Corte costituzionale*, in *Fin. loc.*, 2006, p. 24.

131/2003, il potere normativo s'intende spettante anche a comunità montane e Unioni di comuni). Pare inconcepibile assumere che, nel passaggio della competenza normativa dallo Stato alla Regione, possa determinarsi una compressione dell'autonomia normativa già oggi riconosciuta agli enti locali dal TUEL e dall'art. 52 del d.lgs. 446/97 (per un'apertura verso la tutela delle autonomie, Corte costituzionale 30/2005), piuttosto che un ulteriore sviluppo. Anche se di matrice regionale, la legge regolatrice di tributi propri dell'ente locale dovrebbe, nel rispetto dell'art. 23 Costituzione, fissare la tipologia di prelievo disciplinando la sola struttura del tributo (fatto imponibile, aliquota massima, soggetti passivi) o, al più, contenere una disciplina più completa, applicabile in via residuale solo in mancanza di esercizio di potere regolamentare da parte dell'ente locale.

8. *Prime considerazioni di sintesi*

Rispetto ai modelli attuativi del federalismo fiscale desumibili dalla sentenza 37/2004, esistono valide ragioni per proporre un'ampia autonomia impositiva regionale (più o meno limitata, quanto alla materia imponibile, in funzione delle opzioni indicate in precedenza), e un *self restraint* statale circa i principi di coordinamento. Questi ultimi, che probabilmente sarebbe utile impostare congiuntamente in relazione sia alla finanza pubblica (in particolare, ai meccanismi perequativi), sia alla struttura del sistema tributario, dovrebbero riconoscere l'esistenza di un sistema statale e di sistemi regionali, e garantirne l'omogeneità strutturale (anche al fine di non rendere eccessivamente complessa l'individuazione della capacità fiscale, da porre a base dei trasferimenti perequativi); la competenza normativa regionale dovrebbe essere valorizzata, come fonte privilegiata della disciplina dei tributi di tutte le autonomie locali, e nel contempo contenuta, al fine di preservare uno spazio di autonomia normativa, da esprimere mediante statuti e regolamenti, a comuni e province. Ciò consentirebbe di realizzare la previsione dell'art. 119 di tributi propri conformi ai principi fondamentali, e nel

contempo dovrebbe sostituire un nuovo modello (di rapporti tra norme) più elastico e rispettoso dell'autonomia, ma non meno efficiente quanto a unitarietà, alla sorpassata soluzione dei tributi disciplinati dallo Stato ma devoluti, quanto al gettito, all'autonomia locale.

9. *Decentrare in quantità e qualità. Criteri non convergenti e difficili equilibri*

Disegnare un sistema tributario che rispecchi compiutamente il Titolo V è compito non da poco, prima di tutto per gli importi coinvolti.

Secondo l'ISAE, l'applicazione del Titolo V, pur se condotta in modo da evitare duplicazioni di spesa tra i diversi livelli di governo, richiede di far fronte ad una spesa pubblica locale quantificabile (calcolando sui dati del 2004) attorno al 21% del PIL (vecchia serie), per un importo di circa 283 miliardi di euro (inclusa la totalità delle spese per l'istruzione). Il dato attuale si colloca attorno al 15,5% (213 miliardi, dei quali 131 riferibili alle amministrazioni regionali; si vedano le tabelle 1 e 2).

Ancora più significativo si presenta il mutamento nel campo delle entrate.

TAB. 1. *Conto economico consolidato delle amministrazioni locali. Milioni di euro a prezzi correnti*

	2002	2003	2004	2005
Uscite				
complessive	190.924	198.553	213.942	218.441
Uscite correnti	157.521	163.515	175.032	181.200
Uscite in conto capitale	33.403	35.038	38.910	37.241
Entrate				
complessive	180.487	192.819	201.902	208.150
Entrate correnti	165.716	169.291	186.797	194.064
di cui:				
Imposte indirette	60.688	63.080	63.404	66.073
Imposte dirette	21.058	23.370	24.558	24.078
Trasferimenti da enti pubblici	62.287	59.484	72.682	78.130

Fonte: CORTE DEI CONTI, *Relazione sulla gestione finanziaria delle regioni*, deliberazione n. 14/2006, p. 15.

TAB. 2. Conto economico consolidato delle amministrazioni regionali. Milioni di euro a prezzi correnti

	2002	2003	2004	2005
Uscite				
complessive	118.096	124.146	130.922	135.470
Uscite correnti	97.611	99.595	110.351	114.201
Uscite in conto capitale	20.485	24.551	20.571	21.269
Entrate				
complessive	117.694	127.347	131.584	137.361
Entrate correnti di cui:	108.194	108.439	121.416	128.020
Imposte indirette	42.571	44.018	43.357	46.171
Imposte dirette	18.559	20.356	21.329	20.946
Trasferimenti da enti pubblici	43.026	39.357	50.886	55.542

Fonte: CORTE DEI CONTI, *Relazione sulla gestione finanziaria delle regioni*, deliberazione n. 14/2006, p. 19.

Dato che l'art. 119 non ammette trasferimenti dallo Stato diversi dai perequativi, le entrate tributarie locali, comprese le compartecipazioni, dovrebbero aumentare di circa 11 punti di PIL⁽¹⁶⁾.

Specificamente per le regioni, le uscite di bilancio aggiuntive si avvicinano al 7% del PIL (circa 95 miliardi). Tali importi, come avverte l'ISAE, rappresentano un tetto massimo di decentramento stimato in base ad una serie di assunzioni plausibili, tra le quali sono particolarmente rilevanti il completo trasferimento alle regioni della spesa per istruzione e l'ipotesi di corrispondenza fra nuove competenze legislative e competenze amministrative. Le entrate regionali, in ogni caso, comprendono gli introiti della perequazione verticale che, alimentata da imposte nazionali, ridimensiona la pressione fiscale regionale necessaria alla copertura di un determinato livello di spesa. A sua volta, la perequazione assume un'ampiezza più o meno estesa a seconda della maggiore o minore variabilità territoriale dei gettiti dei tributi propri utilizzabili.

Anche nelle ipotesi più caute, dunque, occorre muovere ver-

(16) ISAE, *L'attuazione del Federalismo. Rapporto 2006*, Roma, 2006, cap. 3. Con riferimento al PIL nuova serie le due percentuali scendono a 20.4 e a 15.4.

so un'ampia sostituzione di fiscalità centrale con fiscalità decentrata, cercando di reperire tributi con imponibile non irregolarmente distribuito tra territori e, quindi, tra settori e categorie di contribuenti. A questo proposito non tarderanno ad emergere le difficoltà connesse con gli squilibri di fondo dell'economia italiana.

Il fisco federale, o comunque decentrato, non può non privilegiare i tributi che esaltano i poteri periferici e, quindi, i tributi corredati da una facoltà di aliquota significativa. L'autonoma potestà di fissare l'aliquota è necessaria per indurre responsabilità e rigore. Ancor meglio se alla libertà d'aliquota si accompagna qualche discrezionalità sulla definizione dell'imponibile e sull'assegnazione di sgravi o di inasprimenti a settori specifici o ad operatori con particolari caratteristiche.

Dati i sistemi di perequazione previsti dall'art. 119, nessuna Regione patirà una vera carenza d'entrate⁽¹⁷⁾ (si veda lo stesso comma 4 dell'art. 119: «Le risorse derivanti dalle fonti di cui ai commi precedenti consentono ai comuni, alle province, alle città metropolitane e alle regioni di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite»)⁽¹⁸⁾.

Nel Mezzogiorno, però, le decisioni sull'inasprimento delle

(17) Cfr. G. MACCIOTTA, A. ZANARDI, *Il sistema perequativo delle Regioni*, in *Per lo sviluppo. Un federalismo fiscale responsabile e solidale*, cit., p. 126.

(18) È chiaro che il fabbisogno regionali nel tempo possono mutare ad un passo diverso da quello delle necessità di spesa del governo centrale. Dato che anche le posizioni relative delle diverse regioni possono via via divaricarsi, nessun sistema di rapporti finanziari tra i diversi livelli di governo può essere considerato definitivo. Secondo l'ISAE (*op. cit.*, soprattutto p. 76) le aree di spesa sulle quali si concentreranno le attenzioni delle regioni sono sanità, istruzione, assistenza e affari economici. Queste voci al momento mostrano una dinamica più accentuata rispetto a diversi comparti della spesa dello Stato (sul quale, peraltro, continua a pesare l'incognita del servizio del debito pubblico, che è variabile quasi totalmente estranea alle disponibilità delle autorità nazionali). Alla sostenibilità dinamica della spesa regionale contribuirà non soltanto la perequazione come prevista dal comma 3 dell'art. 119, ma anche quella per programmi specifici delineata dal comma 5, relativamente alla quale i quattro settori ricordati mostrano una particolare attinenza. «Per promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale, per rimuovere gli squilibri economici e sociali, per favorire l'effettivo esercizio dei diritti della persona, o per provvedere a scopi diversi dal normale esercizio delle loro funzioni, lo Stato destina risorse aggiuntive ed effettua interventi speciali in favore di determinati comuni, Province, Città metropolitane e regioni».

aliquote locali sono e saranno più difficili che nel resto del Paese. Rimarrà una differenza Nord-Sud non eliminabile per mezzo della perequazione secondo la capacità fiscale e gli indici di fabbisogno.

Dovremmo forse rinunciare, in tutto o in gran parte, ai tributi autonomi? Non lo pensiamo. I tributi autonomi rafforzano la disciplina nella finanza pubblica e consentono di innovare l'intervento pubblico attraverso la differenziazione dell'offerta pubblica tra territori. Rigore e innovazione nelle politiche locali sono beni pubblici (non rivali e non escludibili) e, quindi, sono beni che assicurano vantaggi anche alle aree nelle quali le basi imponibili ristrette lasciano pochi margini di manovra.

Distribuzione uniforme dell'imponibile, nonché stabilità congiunturale del medesimo, copertura della spesa ma anche finalità extrafiscali, semplificazione e diversi altri elementi portano a verificare che, in confronto alle autorità nazionali, i governi regionali e locali hanno accesso ad un apparato fiscale più limitato. I tributi propri (autonomi e derivati) possibili non sono molti. Per di più non possono garantire gettiti smisurati i tributi maggiormente aderenti al principio del beneficio, che quindi non può essere decisivo nel *tax assignment*.

Di necessità larghe quote della spesa di regioni, province, comuni e città metropolitane saranno finanziate mediante compartecipazioni «al gettito di tributi erariali riferibili al loro territorio» (art. 119, comma 2). Ovvio in astratto, il requisito della connessione territoriale, richiede in concreto un'attenta ponderazione. Può valere il luogo delle dichiarazioni o quello interessato dagli inevitabili processi di traslazione? E come orientarsi quando l'uno e l'altro sono diversi dalla localizzazione del presupposto e dell'imponibile? In ogni caso, l'attribuzione al territorio non può non fare i conti con la strumentazione statistica a disposizione, la quale non sempre risulta all'altezza del compito.

Soluzioni facili all'applicazione dell'art. 119 sono precluse da un ulteriore argomento, relativo ai rapporti finanziari tra regioni ed enti locali. Stante la mancata previsione dei trasferimenti ordinari anche per il finanziamento di province e comuni

(e loro forme associative), si deve intendere che anche le materie delegate dalle regioni agli enti locali dovranno essere finanziate con compartecipazioni ai tributi regionali, fatta salva la perequazione interna alle singole regioni. Ciò comporta di reperire almeno un tributo a gettito *pro capite* ampio e uniformemente distribuito non solo tra regioni, ma anche all'interno di ogni regione⁽¹⁹⁾.

Il Titolo V e in particolare l'art. 119 impongono il rispetto di equilibri piuttosto difficili. Ma non si parte da zero. Proposte e interventi sul sistema di finanziamento dei governi decentrati non possono non tenere conto di quanto è stato realizzato nel corso degli anni '90. Se, come è abitudine, si misura l'autonomia finanziaria (lato entrate) in termini di incidenza dei tributi propri sul totale delle entrate correnti, i progressi compiuti risultano più che significativi, anche alla luce dei confronti internazionali. Si vedano le TABB. 1-3.

In particolare, le entrate tributarie delle regioni a statuto ordinario, che erano praticamente inesistenti all'inizio del decennio (2-3%), negli ultimi anni si sono collocate su livelli attorno al 47%⁽²⁰⁾, che è un livello ragguardevole, soprattutto per un paese come il nostro ancora caratterizzato da profondi squilibri regionali (come indicato anche dalla TAB. 4). D'altra parte, ancora nel 2005, su 128 miliardi di entrate correnti dell'insieme delle regioni a statuto ordinario e a statuto speciale (TAB. 2), 55 erano costituiti da trasferimenti (inclusivi anche della compartecipazione Iva) da riconvertire ora in proventi da tributi propri, da compartecipazioni su tributi erariali e da trasferimenti perequativi.

(19) Cfr. C. BURATTI, *Fisco federale. Proposte per l'Italia*, 2005, Siep, working paper n. 459.

(20) Cfr. E. BUGLIONE, M. MARÈ, *Il federalismo fiscale in Italia: ruolo dello Stato e degli enti territoriali nella gestione delle entrate e delle spese*, 2003, Siep, working paper n. 296, specialmente pp. 10 e 11.

TAB. 3. Entrate tributarie e contributive per livello di amministrazione. Media annua 2000-04 e differenza rispetto a media annua 1995-99. Percentuali sul PIL

	Ammini- strazione centrale. Media 2000- 2004	Diffe- renza rispet- to a 1995- 1999	Unità fede- rate. Me- dia 2000- 2004	Diffe- renza rispet- to a 1995- 1999	enti loca- li. Me- dia 2000- 2004	Diffe- renza rispet- to a 1995- 1999	enti previ- denzia- li. Me- dia 2000- 2004	Diffe- renza rispet- to a 1995- 1999
Austria	24.0	1.3	3.6	-0.3	5.1	-0.4	11.9	-0.4
Belgio	26.9	-0.3	2.9	0.9	2.5	0.0	14.3	0.1
Germania	11.5	0.3	9.4	-0.3	2.8	0.0	17.2	-0.6
Italia	23.1	-2.1	-	-	6.6	2.2	12.5	-0.9
Spagna	14.2	-2.3	5.6	3.4	3.0	0.0	11.6	0.0
Media semplice	20.0	-0.6	5.4	0.9	4.0	0.3	13.5	-0.4
Danimarca	30.4	-2.0	-	-	17.5	1.1	1.4	0.3
Grecia	26.4	1.3	-	-	0.3	0.0	12.2	1.4
Francia	19.6	-0.6	-	-	4.3	-0.4	21.0	0.9
Olanda	22.7	0.0	-	-	1.8	0.5	14.2	-1.5
Portogallo	21.8	0.9	-	-	2.1	0.3	11.2	1.0
Finlandia	24.4	1.1	-	-	9.8	-0.6	11.2	-1.2
Svezia	29.3	-2.3	-	-	16.3	0.7	5.8	1.3
Regno Unito	35.5	0.7	-	-	1.8	0.2	-	-
Media semplice	26.2	-0.1	-	.	6.7	0.2	11.0	0.3

Fonte: ISAE, *L'attuazione del federalismo. Rapporto 2006*, Roma, 2006, p. 97.

TAB. 4. Entrate tributarie pro capite delle regioni per area territoriale. Accertamenti. Euro a prezzi correnti

	2002	2003	2004	2005
Nord	1.504	1.557	1.586	1.679
Centro	1.500	1.583	1.605	1.663
Sud	979	962	978	1.013
Totale	1.351	1.392	1.416	1.486

Fonte: CORTE DEI CONTI, *Relazione sulla gestione finanziaria delle regioni*, deliberazione n. 14/2006, p. 69.

10. *Gettiti ad alto potenziale. I tributi propri derivati e le partecipazioni*

L'introduzione dell'IRAP, avvenuta nel 1998, ha alla sua origine l'accettazione delle differenti inclinazioni regionali e l'esaltazione delle responsabilità. Da questo punto di vista non ci sono motivi per augurarsi un superamento del tributo e neppure una riduzione della specifica facoltà di aliquota (un 1% in più o in meno rispetto al 4,25% dell'aliquota base). Inoltre, una differenza sensibile nelle aliquote applicabili in sede regionale può realizzare concretamente (in rapporto anche a schemi perequativi asimmetrici come quelli previsti dall'art. 119, comma 5) una fiscalità «di vantaggio», auspicata da più parti, nei confronti degli operatori localizzati nelle aree più statiche del paese.

Dato che le attività produttive consumano servizi pubblici locali, l'efficiente allocazione delle risorse richiede che i prezzi dei beni immessi sul mercato riflettano anche questi costi di produzione. Per inserire i costi pubblici nella contabilità privata serve la tassazione. Anche in questa ottica non c'è ragione di abolire l'IRAP⁽²¹⁾: un'imposta preferibile ad altri tributi simili in quanto commisurata al valore aggiunto alla produzione e volta alla interazione tra business e comunità locale, secondo il principio di origine e il criterio del beneficio.

Sulla rispondenza dell'IRAP al principio del beneficio sono stati espressi dubbi in quanto si tratta di un tributo (formalmente) sulle imprese destinato a finanziare un servizio alle persone, la sanità. In realtà, a parte che si vanno ampliando le competenze regionali in altri campi, per la parte del tributo concernente il lavoro autonomo il rapporto tra contribuente percosso e sanità è immediato. Inoltre, una visione del mondo che consideri le imprese del tutto disinteressate alle condizioni di *welfare* della propria forza lavoro appare alquanto angusta e, probabilmente, superata. Infine, anche se le imprese non votano direttamente, in un contesto democratico gli interessi della produzione pos-

(21) Del resto risultano ormai fugati i dubbi sulla compatibilità comunitaria del tributo (Corte giust., 3 ottobre 2006, causa C-475/03).

sono tranquillamente emergere in modo che l'elettore effettivo attribuisca loro il giusto peso.

Con l'IRAP si è voluto e si è potuto combinare un'aliquota contenuta e una base imponibile multiforme e amplissima. Ne è scaturito un gettito notevole (pari per la sola IRAP privata al 2% del PIL) e scarsamente sensibile alla congiuntura. Le basse aliquote servono per evitare incentivi perversi su investimenti e offerta di lavoro, e sono quindi generalmente benvenute. Nel campo del federalismo si assicurano un altro merito. Un piccolo inasprimento dell'aliquota regionale di un tributo quale l'IRAP può offrire un introito aggiuntivo consistente, mantenendo limitato il differenziale con le altre giurisdizioni. Si darà così luogo ad una gara tra modelli regionali che, però, eviti gli eccessi della competizione fiscale distruttiva⁽²²⁾.

L'IRAP deve rimanere nell'ordinamento, ma con un'importante qualificazione. L'imponibile va ridotto nella parte relativa alla remunerazione del lavoro per meglio equilibrare la presa del tributo tra lavoro e capitale, contribuendo anche a una politica fiscale di sviluppo tesa a ridurre il costo del lavoro. Dalla base, come attualmente definita, va sottratta la parte corrispondente ai contributi sociali. L'operazione è stata avviata con il disegno di legge finanziaria per il 2007. Nel quadro della riduzione del «cuneo» fiscale e contributivo (differenza tra costo del lavoro e remunerazione netta), si prevede di introdurre (gradualmente tra febbraio e agosto 2007) la deduzione dei contributi assistenziali e previdenziali, aggiungendo un ulteriore sgravio dall'imponibile pari a 5.000 euro nelle regioni del Centro-Nord e a 10.000 euro in quelle meridionali per ogni lavoratore a tempo indeterminato. La misura determinerà una riduzione di gettito (nella competenza) di circa 2.9 e 4.7 miliardi rispettivamente nel 2007 e nel 2008. Nel breve, tali importi saranno recuperati, tra l'altro, da un aumento del gettito dell'addizionale IRPEF (dovuto alla reintroduzione delle detrazioni in luogo delle deduzioni), da un incremento della compartecipa-

(22) Per ulteriori aspetti che rendono l'IRAP una buona imposta *sub-centrale*, mi permetto di rinviare a F. OSCULATI, *L'IRAP e il federalismo dimezzato*, 2005, Siep, *working paper* n. 402.

zione alla tassazione energetica e dalla riduzione delle spese imposta dal Patto di stabilità interno.

Il fisco federale può albergare diverse forme di imposizione indiretta. Tra queste, l'Iva già concorre per quasi il 40% del suo gettito al finanziamento delle regioni, ma solo come compartecipazione (peraltro corretta per una serie di parametri). Si andrà verso un ampliamento del ruolo di questo tributo nella finanza regionale? La risposta è probabilmente positiva, per quanto riguarda l'ampiezza della compartecipazione, e negativa, per quanto attiene ad un'eventuale trasformazione dell'Iva nazionale in un tributo corredato di facoltà d'aliquota per le regioni. A questa seconda ipotesi si oppone la normativa dell'Unione europea che vieta di istituire, all'interno di singoli stati membri, imposte che duplicano l'Iva ordinaria. A ciò si aggiungono dubbi sulla desiderabilità stessa di un'Iva regionale. Questa deriverebbe dalla scomposizione dell'attuale tributo in: *a)* un'imposta federale o nazionale, con unica aliquota applicata alle transazioni tra soggetti Iva; *b)* un'imposta regionale applicata alle transazioni verso non soggetti Iva e dotata di aliquote deliberate dalle singole regioni entro massimi e minimi fissati a livello nazionale. I soggetti con partita pagherebbero soltanto l'Iva federale; gli altri entrambe.

Non mancano controindicazioni: anzitutto l'Iva è stata ideata avendo in mente la tutela della mobilità delle merci. Introducendo la possibilità di variare le aliquote all'ultimo stadio, entrano in scena anche la mobilità dei consumatori e, conseguentemente, il *cross border shopping* (gli acquisti oltre frontiera motivati soltanto dalla convenienza fiscale). Questo fenomeno, che ottunde la sovranità del consumatore e distorce le logiche di mercato, è già presente in Europa dov'è provocato dalle differenze nelle aliquote nazionali dell'Iva e delle accise. Con l'Iva regionale esso sarebbe indotto anche all'interno dei singoli paesi, e ad un più elevato livello di intensità.

Il *cross border shopping* può creare una distorsione sistematica arrecando un vantaggio alle piccole giurisdizioni. Per queste può essere conveniente stabilizzare il prelievo sulle aliquote più basse in modo da «importare» imponibile e gettito dalle al-

tre giurisdizioni, le quali, in presenza di un vincolo di bilancio invalicabile, sarebbero costrette ad applicare aliquote più elevate del dovuto. A scala nazionale anche questo effetto può manifestarsi più acuto che non a livello europeo.

In secondo luogo, l'obbligo connesso con l'Iva regionale di distinguere nelle transazioni e nella contabilità tra clienti con partita e senza partita impone agli operatori un fardello amministrativo supplementare, non esattamente propizio alla capacità competitiva del sistema e probabilmente permeabile a pratiche elusive e evasive⁽²³⁾.

Dalla Legge finanziaria per il 2004, l'Iva è stata sottoposta ad un larvato processo di «regionalizzazione», dato che si è chiesto ai soggetti con partita Iva di distinguere tra vendite a consumatori finali, senza partita Iva, e operatori con partita. Tale specificazione contabile, onerosa anche per l'amministrazione, stante il ricordato divieto europeo di duplicazione dell'Iva nazionale non può preludere all'introduzione della facoltà d'aliquota regionale. Nella visione dei suoi proponenti essa dovrebbe invece permettere di ripartire tra regioni la compartecipazione Iva secondo un metodo alternativo a quello previsto dal decreto 56/2000, il quale fonda la distribuzione regionale dell'Iva sui consumi come rilevati dall'ISTAT. Il vantaggio della sostituzione del riparto mediante dati fiscali, ricavati dalle dichiarazioni al criterio statistico, risiederebbe nella lotta all'evasione. Infatti, la rilevazione ISTAT nasconde che lungo lo stivale la correttezza del contribuente conosce alti e bassi. In alcune aree si evade, in proporzione, più che in altre. Soltanto il criterio di assegnazione con dati fiscali consentirebbe di adeguare la

(23) “[...] Nel caso dell'Italia vanno tenuti presenti i maggiori rischi connessi all'elevato numero di partite Iva (circa 8,2 milioni a fine 2005) ed alla loro costante e sostenuta crescita (+ 230 mila nel 2004 e + 176 mila nel 2005, al netto di quelle chiuse). [...] È evidente che una platea così vasta di soggetti rende più onerosi e meno frequenti i controlli e, soprattutto, rende più difficile isolare coloro che hanno chiesto l'attribuzione della partita Iva, non già per vendere beni e prestare servizi, ma per perpetrare frodi”. (L. MAZZILLO, *Vincoli e modelli europei nell'azione di contrasto dell'evasione dell'Iva in Italia*, in M.C. GUERRA, A. ZANARDI, *La finanza pubblica italiana. Rapporto 2006*, Bologna, p. 331). L'introduzione dell'Iva regionale accentuerebbe la proliferazione delle partite Iva di comodo.

compartecipazione ai livelli regionali di fedeltà fiscale.

Di fatto, a questi fini, sembra insufficiente la distinzione tra consumatori finali, senza partita, e operatori intermedi, con partita. Esistono, e con un certo peso, operatori con partita, ma attivi in campi esenti Iva, che apparentemente dovrebbero essere contabilizzati alla stessa stregua dei consumatori finali. Per ottenere questo risultato, però, sarebbero necessari ulteriori adempimenti di dubbia utilità. Tra gli operatori con partita ed esenti, per esempio banche e assicurazioni traslano regolarmente l'Iva imputata alla sede centrale, localizzata mettiamo in Lombardia, su clienti residenti in varie altre regioni. Per questa parte di gettito, la compartecipazione secondo i consumi ISTAT può forse rivelarsi la più ragionevole. D'altra parte, il nuovo sistema di finanziamenti a seconda del grado di evasione avrebbe senso se le regioni disponessero di specifici strumenti e apparati dedicati alla *compliance* fiscale. Ciò non è, e quindi, nella migliore delle ipotesi, si metterebbe in campo soltanto un incentivo destinato a indurre una campagna di sensibilizzazione sui temi dell'etica civile, campagna comunque apprezzabile che, però, agli occhi dei politici regionali assumerebbe un significato impreciso e aleatorio. Passerebbero anni tra l'avvio della politica di sensibilizzazione ai doveri fiscali e l'incasso di una compartecipazione maggiorata a seguito di una ridotta evasione regionale. Potrebbe essere un lasso di tempo fuori dalla capacità prospettica della politica regionale e locale.

AmMESSO che il meccanismo contabile prima indicato conduca effettivamente a liquidare per alcune regioni delle compartecipazioni decurtate a causa dell'evasione, bisogna essere sicuri che il mancato introito non sia compensato in sede di perequazione (se collegata a qualche indice di fabbisogno). La tenuta politica di simile prospettiva appare alquanto labile. In fondo ci si potrebbe chiedere perché una minoranza di contribuenti onesti, residenti in una Regione con una maggioranza di evasori, debba essere penalizzata anche in termini di minori o peggiori servizi regionali. Complessivamente, come strumento per la correttezza fiscale, il nuovo metodo di compartecipazione si prospetta inefficace e forse ingiusto.

Infine, volendo dar seguito alla strategia fiscale più adatta ai paesi che, come il nostro, sono alla ricerca di un rilancio dello sviluppo, nei prossimi anni si tenderà a inasprire la presa sui consumi per creare spazi alla riduzione del prelievo sui redditi d'impresa e da lavoro. In questo quadro, forse, si prospetterà necessario un incremento delle aliquote in vigore, ma ancora prima si dovrà migliorare il rendimento del tributo (meno evasione ed elusione). Operare sull'esistente è meglio che sovraccaricare l'Iva, e i suoi contribuenti, di nuovi compiti.

Anche dal punto di vista dell'evasione – che comunque rimane uno dei problemi italiani di fondo – l'esistente non è disprezzabile. È già operativa, peraltro non per tutti i contribuenti, la logica della dichiarazione unica per imposte dirette (pagate anche in veste di sostituto), IRAP e Iva. L'applicazione dell'IRAP infatti si avvale di dati utili anche alla definizione delle altre imposte dirette e indirette. Storicamente la partecipazione dei governi locali all'accertamento, che fino ad oggi ha riguardato i comuni, ha fornito risultati buoni per i tributi totalmente propri, come l'ICI, e scadenti per i tributi condivisi, come l'IRPEF. Sulla base di questa premessa non è impossibile immaginare che si possa realizzare una specifica attività di accertamento regionale riferita all'IRAP, ma premiata e sussidiata, anche in misura differente tra le diverse regioni, dallo Stato.

A parte l'Iva, che dunque rimarrà compartecipata ma per importi probabilmente superiori agli attuali, il comparto delle indirette accrescerà la sua importanza quantitativa e qualitativa attraverso il decentramento più ampio possibile delle accise su gas e combustibili. Sebbene l'alto costo delle forniture energetiche ostacoli la competitività del nostro sistema produttivo, il carico fiscale gravante sul settore non può essere drasticamente ridotto. Sul lungo periodo è fisiologico preservare una pressione fiscale sensibile sui combustibili fossili, via via compensata dall'alleggerimento della tassazione sul lavoro, in modo da indurre la prosecuzione nel caso italiano di un modello di sviluppo non dissipatore di risorse energetiche. Il contenimento dei costi totali dell'energia, presso famiglie e imprese, spetta ai meccanismi di liberalizzazione e di regolamentazione. Aiuterà

anche la crescita delle fonti alternative, in merito alle quali le regioni possono avvalersi di competenze non insignificanti.

Le accise su oli combustibili e gas metano offrono attualmente un gettito attorno al 2,5% del PIL. Una parte dell'imponibile della tassazione energetica (autotrazione) è relativamente ben distribuito sul territorio, ma non consente un'ampia discrezionalità d'aliquota. Un'altra parte (riscaldamento) è meno uniformemente distribuita, ma non incappa in problemi di *cross border shopping*. A questo comparto è applicabile una maggiore discrezionalità d'aliquota. Il gettito derivante da tali prodotti è, in parte minore, già recuperato dalle regioni a statuto ordinario per mezzo di una compartecipazione riguardante la benzina per autotrazione, nonché di un'addizionale sul consumo di gas. Esiste inoltre la possibilità di istituire un'imposta aggiuntiva sulla benzina, ma non sul gasolio. Probabilmente questa limitazione può essere rimossa, pur tenuto conto dell'importanza del gasolio nella movimentazione delle merci. Si profila comunque l'opportunità di aumentare nettamente le compartecipazioni regionali all'accisa erariale (su benzina e anche sul gasolio non per autotrazione).

La produzione di rifiuti urbani non accenna a diminuire anche dopo l'avvio dei meccanismi (raccolta differenziata e altro) previsti dal «decreto Ronchi» del 1997. Lo smaltimento con inceneritori e recupero di energia non arriva al 10% del materiale da trattare, mentre la discarica ne assorbe i 2/3. In questa situazione può essere utile un forte aumento della tassa regionale sulle discariche da traslare su famiglie e altri operatori per mezzo della tariffa prevista in sostituzione della TARSU. La tassa può colpire anche i rifiuti solidi industriali e viene ridotta ad 1/5 in caso di incenerimento con recupero di energia. Il limite superiore, ora di 25 euro a tonnellata, potrebbe essere ridefinito in 50 euro, come avviene per esempio in Danimarca. Dato il forte fabbisogno pregresso di infrastrutture e di interventi di recupero ambientale, l'obbligo di destinare almeno il 20% del gettito ad interventi di carattere ambientale potrebbe rimanere anche in seguito ad un aumento consistente del gettito.

Questo della tassa sulle discariche, con gettito in parte vin-

colato ed effetti di incentivo, è un esempio di tributi propri che possono servire alle regioni per condurre politiche in campi specifici di particolare rilievo. Altro esempio che meriti di essere ricordato è quello della tassa per il diritto allo studio. Lo studente universitario dall'anno accademico 1997/98 sostiene un prelievo che la Regione di riferimento dell'Università frequentata può fissare tra i 62 e i 103 euro annui (poi rivalutati fino ai 124 del 2005). I proventi sono riservati al finanziamento delle borse di studio per i meritevoli in determinate condizioni economiche. L'Università – data l'importanza decisiva che va assumendo la ricerca e data la rilevante connessione con la mobilità sociale ⁽²⁴⁾ – è un settore decisivo per il futuro del paese. Il diritto allo studio deve avvalersi di diversi strumenti: non solo borse ma anche prestiti d'onore (facilitati dal settore pubblico) e servizi residenziali (anche per incoraggiare la mobilità dei migliori studenti e dei giovani ricercatori). Dall'insieme di queste considerazioni emerge l'opportunità di modificare l'attuale tassa regionale per il diritto allo studio ampliando il limite superiore e liberalizzando la destinazione del gettito.

La condivisione dell'imposta personale sul reddito tra diversi livelli di governo appare irrinunciabile. L'IRPEF assicura un gettito ingente e interessa una vastissima platea di contribuenti. L'essere applicata a tanti contribuenti è un pregio importante perché un prelievo locale deve richiamare l'attenzione del maggior numero possibile di cittadini ed elettori sulle politiche condotte da regioni e comuni. Inoltre, per finanziare le funzioni delegate agli enti locali dalle regioni, nell'ambito dell'imposizione sul reddito, dovrebbe essere possibile attuare un mecca-

(24) In quanto strumento per l'equità e la redistribuzione, il diritto allo studio, come inteso dall'art. 34 della Costituzione ("I capaci e i meritevoli, anche se privi di mezzi, hanno diritto di raggiungere i più alti gradi degli studi. La Repubblica rende effettivo questo diritto...") dovrebbe essere compito dello Stato centrale. Tuttavia, nulla vieta che fatto salvo un livello essenziale accettabile, ogni Regione possa perseguire, con propri finanziamenti, politiche diverse e competitive (tenuto anche conto che tra i servizi didattici e i servizi assistenziali agli studenti possono non collocarsi confini precisi). Per una discussione, cfr. G. CATALANO, *Una sfida per il futuro: equità e merito nelle politiche di sostegno agli studenti*, in G. TOGNON (a cura di), *Una dote per il merito*, Arel, 2006, pp. 116-141.

nismo di compartecipazione locale al prelievo regionale (ulteriore rispetto all'attuale compartecipazione e addizionale comunale e compartecipazione provinciale all'IRPEF nazionale).

Sull'intero territorio nazionale, la redistribuzione (derivante da progressività e incidenza) determinata dall'IRPEF condivisa non sarà identica. La discriminazione verticale dei redditi rimarrà comunque una questione da definire prima di tutto a livello nazionale. Attualmente, considerando insieme addizionale regionale e comunale, si può aumentare il prelievo fino ad un punto percentuale. È un livello già sensibile, dal quale non ci si potrà allontanare molto. Aumenterà lo spazio per le compartecipazioni (a parità di prelievo complessivo sul reddito), ma non quello delle addizionali. In altri termini: aumenterà l'aliquota minima obbligatoria dell'addizionale (ora 0,9%), ma non (o molto limitatamente) la discrezionalità d'aliquota (ora 0,5%). Gli effetti di equità, però, dipendono non solo dalle aliquote; soprattutto sui redditi meno elevati influiscono i livelli di esonero, le deduzioni e le detrazioni. Mentre è difficile pensare che in questo campo non debba prevalere un modello nazionale, esenzioni e deduzioni concorrono a delimitare la base imponibile incisa anche a livello locale. La materia dovrebbe essere affidata a scelte condivise (da elaborare in sedi istituzionali quale la Conferenza unificata Stato, regioni e enti locali), anche perché le modalità di tassazione dei redditi meno elevati si devono integrare con le politiche assistenziali condotte dai governi regionali e locali. In ogni caso, quando l'aggiornamento di esenzioni e deduzioni non può essere compensato dall'espansione dell'imponibile complessivo (dovuta alla crescita economica e alla riduzione dell'evasione), si deve correggere l'aliquota di compartecipazione (o aliquota minima dall'addizionale).

Data la progressività, l'imponibile dell'IRPEF è meglio distribuito del gettito. Ciò vale a scartare l'ipotesi di sovrimposta (al gettito) regionale e locale, confermando l'attuale schema che aggiunge alle compartecipazioni le addizionali (all'imponibile). In via di massima, per semplicità di applicazione l'imponibile definito ai fini dell'IRPEF erariale dovrebbe valere anche per le addizionali regionali e comunali. Oggi, invece, es-

se si applicano al lordo della *no tax area*, ma non più (secondo l'interpretazione della legge finanziaria per il 2005 fornita dall'Agenzia delle entrate) anche delle deduzioni per oneri familiari. Esiste, quindi, una limitata differenza tra imponibili. L'inconveniente principale, più che da questo particolare, discende dal fatto che le addizionali si pagano soltanto se risulta dovuta l'IRPEF erariale, dando luogo ad effetti distributivi indesiderati (i redditi netti d'imposta devono collocarsi sulla medesima classifica ordinale dei redditi lordi). Per i contribuenti poco oltre il minimo imponibile (nazionale) si determinano aliquote marginali elevatissime.

Indipendentemente dai riflessi sul prelievo locale, le attuali deduzioni decrescenti presentano vari aspetti di irrazionalità che consigliano un loro rapido superamento. Infatti, il progetto di legge finanziaria per il 2007 opportunamente recupera lo strumento delle detrazioni, assegnando implicitamente un vantaggio per le casse regionali di circa 0.3 miliardi (dal 2008). D'altra parte, è opportuno che aumenti, mediante revisione verso l'alto dell'aliquota minima dell'addizionale, la parte di gettito, ricavato dai redditi delle persone fisiche, convogliato verso le regioni. Pertanto, senza soverchie complicazioni derivanti dalla differenziazione degli imponibili, si dovrebbe rendere gestibile una doppia *flat rate* regionale e comunale applicata ad una base molto ampia, alla quale soltanto a partire da una certa soglia quantitativa si sovrapporrebbe il debito d'imposta statale.

11. *Gettiti mirati, differenze e sperimentazioni. I tributi propri «autonomi»*

Le entrate elencate e discusse nel § 10 appartengono alle categorie dei tributi propri «derivati» e delle partecipazioni. Complessivamente, e singolarmente in alcuni casi (specificamente l'IRAP), esse garantiscono i gettiti, molto ampi, necessari al finanziamento della maggior parte della spesa regionale, tenuto conto della perequazione. Inoltre, tali entrate – lasciando in disparte l'aspetto delle diverse capacità fiscali e delle possi-

bili manovre d'aliquota a livello regionale – rappresentano nel sistema di finanziamento intergovernativo la parte omogenea.

Tuttavia per quanto riguarda la materia fiscale il dato più significativo del Titolo V è costituito dall'autonoma potestà fiscale che le regioni possono esercitare anche singolarmente (§§ 2 e ss.). Si prefigura un meccanismo finanziario non esattamente coincidente con l'impostazione tradizionale del federalismo fiscale. In questa si assume che il singolo ente impositore locale deliberi l'applicazione delle aliquote adeguate ai livelli di spesa. Se questi sono minimi o bassi, ci si orienterà verso la parte inferiore della gamma d'aliquota ammessa dalla legislazione nazionale. Nel nostro sistema costituzionale, invece, le regioni potranno fissare le aliquote dei tributi derivati ai livelli minimi, ma senza rinunciare alla spesa. La sostituzione di gettito ottenibile, per esempio, con le aliquote più elevate di IRAP e addizionale IRPEF con gettito ricavabile dai tributi autonomi consentirà alle regioni di muoversi con maggior aderenza non solo ai livelli di spesa locale, ma anche alle specifiche condizioni economiche e sociali.

In una cornice come quella dettata dal Titolo V, nella quale allo Stato (oltre alle funzioni classiche della politiche estera, della difesa e della sicurezza) rimangono tendenzialmente le spese per trasferimenti (interessi e pensioni) – mentre ai governi locali spetta la gestione di un gruppo assai vasto di servizi – i tributi autonomi da istituire vanno in particolare ricercati tra i tributi «causali» o «paracommutativi» e tra i tributi di scopo (la cui valorizzazione risulta chiaramente dal disegno di legge finanziaria per il 2007).

In particolare i tributi «causali» o «paracommutativi» hanno quale presupposto un potenziale vantaggio goduto dal contribuente, o la necessità di compensare un danno da questi causato. Essi ben si distinguono dall'imposta, per sua natura acausale.

Sul piano della politica tributaria questi strumenti presentano peculiarità interessanti sotto diversi profili:

- i tributi paracommutativi facoltativi (tasse di occupazione spazi ed aree pubbliche, contributi urbanistici, tasse di conces-

sione, pedaggi e *road pricing*) sono interpretati come poco penosi dal contribuente, sono caratterizzati da notevole efficienza e semplicità di controlli, in quanto il prelievo è assicurato indefettibilmente dall'interesse del contribuente alla prestazione pubblica. In questo gruppo possono essere inseriti anche i *ticket* sanitari, il cui scopo precipuo è di calmierare l'uso (o abuso) di farmaci e il ricorso a determinate prestazioni;

- tali tributi non sono necessariamente coattivi. Ciò consente di allargare l'orizzonte degli strumenti a disposizione del legislatore tributario regionale sino a ricomprendere l'onere, o comunque meccanismi di prelievo di matrice civilistica (contratti), in modo da costruire una fattispecie impositiva estremamente efficace, senza necessità di apparati coercitivi e sanzionatori;

- la necessità di conciliare riserva di legge e tutela dell'autonomia è più agevole per i tributi paracommutativi che non per le imposte, anche perché per tali tributi la giurisprudenza costituzionale tende ad applicare il principio di legalità con minor rigore;

- rispondendo al principio del costo o al principio dell'equivalenza, i tributi paracommutativi salvaguardano il principio di contenenza, in quanto si innestano agevolmente nelle materie la cui cura è devoluta alle regioni, senza sovrapporsi al sistema tributario dello Stato.

In un mercato globalizzato nel quale attività produttive, residenze, domicili fiscali e valori mobiliari possono essere facilmente delocalizzati, i tributi paracommutativi, siano essi facoltativi o coattivi, consentono di sottoporre a tassazione i soggetti che effettivamente fruiscono di servizi e beni pubblici.

12. Conclusioni

La mancata emanazione della legge sui principi del coordinamento, ancorché legittima, darà luogo a infinite problematiche di ordine costituzionale e finanziario. Essa è invece necessaria e urgente affinché, in un quadro di *self restraint* statale, le regioni siano dotate di un adeguato sistema tributario, come è

previsto nella logica costituzionale e come emerge, anche, dalle recenti sentenze della Consulta in materia. La legge riconoscerà l'esistenza di un sistema statale e di sistemi regionali, garantendo l'omogeneità strutturale, verticale o orizzontale, dell'intero assetto dei pubblici poteri. In tale contesto di riferimenti certi sarà facilitata la gestione della finanza pubblica, anche in relazione al delicato comparto della perequazione (commi 3 e 5 dell'articolo 119 della Costituzione).

Sebbene la normativa di principio debba arrestarsi alla previsione di massima delle forme di imposizione praticabili a livello regionale, è già possibile individuare i postulati entro i quali le regioni potranno esercitare la potestà legislativa. Tra questi, il criterio di continenza assume un'evidente centralità. Esso, da un lato, preclude ingerenze statali negli imponibili regionali e, dall'altro, obbliga a selezionare l'oggetto del tributo regionale tra le materie e gli interessi la cui cura è riservata ai poteri regionali. Di questo secondo elemento, certamente il più impegnativo, è forse possibile elaborare un'interpretazione «forte», nel senso che si devono ricercare non tanto, e non solo, tributi con imponibile sul quale influisce l'attività delle regioni (secondo la consueta interpretazione del principio economico del beneficio), quanto, o anche, tributi che in sé, per gli effetti di incentivo e di disincentivo che ne derivano, possono assistere le politiche regionali. I tributi ambientali e quelli, di tipo reale, connessi con l'attività produttiva sembrano particolarmente rispecchiare tale esigenza.

Il principio di continenza è guida e limite per i tributi propri «autonomi», ma, in quanto criterio diretto a tutelare il valore dell'autonomia, esso ben si concilia con le regole che si devono seguire per scegliere i tributi che, con riferimento all'assetto *ante* riforma, si qualificano come tributi propri «derivati». Di questi c'è bisogno nell'immediato per non rinunciare agli spazi di autonomia già riconosciuti (prima della XIV legislatura). Anche a regime, tributi definiti a livello strutturale dalla legge statale (direttamente dalla legge di coordinamento, ovvero su autorizzazione di quest'ultima) e poi articolati in dettaglio da leggi regionali, saranno importanti per ovvie questioni di getti-

to, per garantire una consistente flessibilità alla pressione fiscale regionale. Nulla vieta, inoltre, che tributi che oggi conosciamo come statali possano a breve essere ristrutturati e successivamente, emanata la legge di coordinamento, dismessi dallo Stato ma autonomamente recuperati dalla generalità o quasi generalità delle regioni. Il principio di contenenza, infine, è neutrale nei confronti delle partecipazioni, necessarie alla completa copertura delle spese regionali e non scevre di una specifica problematica, dato il requisito del riferimento territoriale.

Coerentemente con un quadro d'insieme siffatto è possibile e opportuno delineare un sistema regionale di entrate ordinarie basato, al netto della perequazione, su IRAP privata, accise energetiche, *flat rate* regionale (e comunale) IRE e partecipazione Iva. Un ruolo particolare potranno assumere prelievi collegati alle funzioni amministrative ed ai servizi pubblici locali, ovvero tributi ambientali come la tassa commisurata allo smaltimento di rifiuti. Alla regolazione più fine e maggiormente attenta alle specificità locali contribuiranno anche i tributi autonomi paracommutativi ed i tributi di scopo.

Alla quadratura del fabbisogno del sistema regionale contribuiranno anche IRAP pubblica, tasse automobilistiche, entrate specifiche già in atto delle regioni a statuto speciale. Serviranno (sotto forma di partecipazioni fino al 100%) anche l'imposta sui tabacchi, i proventi di giochi e lotterie, nonché i bolli: tutti questi sono tributi utili per il gettito, ma non particolarmente adatti alle politiche regionali più qualificanti. Allo Stato non sarà precluso di modificare i tributi partecipati. Tuttavia, anche in relazione alle sentenze 37 e 241 del 2004 della Corte costituzionale, ogni variazione che comporti variazioni di gettito per le regioni dovrà essere compensata dall'estensione della partecipazione in questione o da altre partecipazioni.

Soprattutto se a livello nazionale si sarà in grado di ridurre il prelievo sul reddito d'impresa e sul lavoro, l'armamentario fiscale assicurato alle regioni consentirà a ciascuna di promuovere politiche di sviluppo attente alle opportunità locali e compatibili con l'interesse generale.