

## Tributi propri e autonomie locali: un percorso incompiuto

*Guglielmo Bernabei*

*Partendo da un esame dell'evoluzione storica e concettuale della nozione di autonomia locale e dall'analisi dei profili di autonomia finanziaria inerenti al Titolo V della Costituzione, il presente studio si propone di approfondire il percorso del tributo locale immobiliare, ripercorrendo il passaggio dall'Ici all'Imu fino all'introduzione della Tasi. Soffermandosi sugli aspetti fondamentali della disciplina Imu-Tasi, si vuole sottolineare quanto sia problematica, nell'attuale ordinamento degli Enti locali, la configurazione di un tributo proprio secondo il modello di Service Tax. L'impressione, dunque, è che l'assetto ordinamentale attuale delle autonomie locali richieda ulteriori e significativi interventi di revisione, con l'obiettivo di garantire che l'autonomia tributaria degli enti territoriali minori possa raggiungere un livello adeguato di funzionamento ed effettività. L'analisi della struttura del tributo immobiliare rende evidente la mancanza di un disegno organico e coerente di finanza locale secondo canoni prettamente autonomistici. Siamo dinanzi ad un'attuazione del cosiddetto "federalismo fiscale" che vede una situazione di svantaggio delle autonomie locali, anche rispetto ad un passato recente.*

### **1. Evoluzione del sistema di autonomia locale**

Per la scienza giuspubblicistica il termine "autonomia" intende designare una posizione soggettiva di potere derivato dall'ordinamento sovrano ed esercitabile mediante atti che, seppur nell'ambito riconosciuto dalla Costituzione e attribuito in concreto dalla legge, sono idonei a spiegare l'efficacia perseguita dall'Ente pubblico titolare<sup>1</sup>.

Un ruolo particolare assume il concetto di autonomia normativa che identifica il potere dell'ente di porre norme capaci di innovare l'ordina-

---

(1) C. PREZIOSI, *I nuovi poteri tributari delle autonomie locali*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, p. 557

mento giuridico generale<sup>2</sup>. A Costituzione invariata, la dottrina italiana e la giurisprudenza costituzionale hanno ampiamente condiviso la tesi che ai poteri dell'autonomia può assegnarsi soltanto una funzione integratrice rispetto alla potestà normativa primaria dello Stato. Questo tratto caratteristico dipende dall'indispensabile rapporto di gerarchia sussistente tra la fonte primaria del diritto, esplicitata dallo Stato in modo da assicurare l'unità complessiva del sistema, e le fonti secondarie degli Enti locali comunali e provinciali, le quali possono operare entro limiti specificatamente assegnati e nelle forme appositamente stabilite dalle norme di produzione che le riguardano<sup>3</sup>.

Le norme cardinali della Costituzione repubblicana, capovolgendo l'indirizzo centralistico affermato dallo Statuto Albertino e rafforzato durante il periodo fascista, prefigurano alcune autonomie istituzionali laddove fissano, all'art. 5, il principio sistematico secondo cui «la Repubblica, una ed indivisibile, riconosce e promuove le autonomie locali; attua nei servizi che dipendono dallo Stato il più ampio decentramento amministrativo; adegua i principi e i metodi della sua legislazione alle esigenze dell'autonomia e del decentramento». La disposizione dell'art. 5 Cost. merita di essere assunta a canone di interpretazione di tutta la normativa costituzionale concernente l'autonomia locale, apprezzandosi, da un lato, il valore ordinamentale impresso al concetto della necessaria promozione delle autonomie stesse, collocato tra i principi fondamentali della Carta e idoneo a completare la caratterizzazione costituzionale della Repubblica, e, dall'altro, la connotazione del limite della salvaguardia dell'unità e dell'indivisibilità<sup>4</sup>. È altresì opportuno chiarire che il sintagma si riferisce complessivamente alle Regioni, alle Province, ai Comuni ed ora anche alle Città metropolitane, così come risulta dal confronto dell'art. 5 Cost., con l'art. 114, quest'ultimo sia nel testo previ-

---

(2) M.S. GIANNINI, *Sovranità. Diritto vigente*, in *Enc. dir.*, XLIII, 1990, p. 225; R. MORETTI, *Sovranità popolare*, in *Enc. giur.*, Treccani, Roma, 1993, p. 1.

(3) L. DEL FEDERICO, *Orientamenti di politica legislativa regionale in materia di tributi locali*, in *Fin. Loc.*, 2003, p. 521; L. TOSI, *Finanza locale*, Milano, 1990, p. 13.

(4) G. LORENZON, *Tributi locali*, in *Enc. dir.*, XVI, 1989, p. 133; C. SACCHETTO, *Federalismo fiscale tra modelli esteri e vincoli comunitari*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 1998, p. 658.

gente che in quello varato dalla legge costituzionale 3/2001<sup>5</sup>. Coniugando l'art. 114 Cost. con le disposizioni successive degli artt. 117, 119, 123 e 127, risulta che il Titolo V della Costituzione riconosce a ciascuno degli enti territoriali tutte le forme di autonomia pubblica teorizzate dalla dottrina classica, ossia l'autonomia normativa, organizzativa e politica<sup>6</sup>.

L'evoluzione della riforma del Titolo V del 2001 non è di poco conto, specie ove si considerino quali fossero gli approdi ermeneutici in relazione al sistema costituzionale previgente. In tal senso giova ricordare che l'art. 114 Cost. previgente dichiarava semplicemente che «la Repubblica si riparte in Regioni, Province e Comuni», l'art. 117 Cost. previgente attribuiva alla Regione il potere di emanare norme legislative in determinate materie «nei limiti» dei principi fondamentali stabiliti dalle leggi dello Stato, l'art. 119 Cost. previgente riconosceva alla sola Regione i poteri di autonomia finanziaria, ma ciò esclusivamente «nelle forme e nei limiti stabiliti dalle leggi della Repubblica, che la coordinano con la finanza dello Stato, delle Province e dei Comuni», con attribuzione di «tributi propri e quote di tributi erariali, in relazione ai bisogni delle Regioni per le spese necessarie ad adempiere le loro funzioni normali». Da questo quadro emerge che il sistema costituzionale previgente privilegiava la salvaguardia dei valori dell'unità e della indivisibilità della Repubblica con una eccessiva limitazione delle esigenze<sup>7</sup> dell'autonomia territoriale<sup>8</sup>.

Quanto agli enti territoriali minori, mentre era alquanto diffusa l'opinione che dal principio sistematico posto dall'art. 5 Cost. occorresse comunque ricavare l'affermazione di un'autonomia politica, risultava prevalentemen-

---

(5) G. BERNABEL, G. MONTANARI, *Tributi propri e autonomie locali. Difficile sviluppo di un sistema di finanza propria degli enti locali*, Roma, 2015, p. 28.

(6) S. BARTOLE, *Collaborazione e sussidiarietà nel nuovo ordine regionale*, in *Le Regioni*, 1, 2004; A. MORRONE, *La Corte costituzionale riscrive il Titolo V?*, in *Forum di Quaderni costituzionali*, 8 ottobre 2003.

(7) F. GALLO, *L'autonomia tributaria degli enti locali e l'imposta sui cespiti immobiliari*, Bologna, 1979; V. CRISAFULLI, *Lezioni di diritto costituzionale*, I, Padova, 1962, p. 242.

(8) M. BERTOLISSI, *L'autonomia finanziaria regionale*, Padova, 1983; F. GALLO, *Proposte per la realizzazione del federalismo fiscale*, I, in *Il fisco*, allegato al n. 21 del maggio 1996; L. PERRONE, *La sovranità impositiva tra autonomia e federalismo*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, p. 1173.

te escluso che la Costituzione, nel suo complesso, potesse interpretarsi nel senso che essi godessero di forme costituzionalizzate di autonomia normativa, seppure subordinate all'esercizio del potere legislativo dello Stato. Il dibattito, infatti, incentrato soprattutto sulla portata dell'art. 128 previgente Cost., è rimasto acceso sullo specifico punto dell'autonomia finanziaria e tributaria delle Province e dei Comuni<sup>9</sup>.

Sulla questione si argomentava sul fatto che la sussistenza dell'autonomia finanziaria e normativa dovesse ricavarsi dal combinato disposto degli artt. 5 e 128 previgenti Cost.; all'autonomia finanziaria, intesa come potere di determinare l'entità sia dell'entrata sia della spesa secondo i criteri del cosiddetto principio della strumentalità necessaria, andava affiancata l'autonomia normativa tributaria. Al riguardo, tale dottrina osservava che le uniche possibili alternative si riducevano alla configurazione di risorse esclusivamente derivate dal finanziamento statale o regionale, ovvero reperite con mezzi di indebitamento sistematico con ricadute fortemente negative sulla struttura dei bilanci degli enti locali minori. Sulla stessa linea, si evidenziava che più verosimilmente l'affermazione dell'autonomia tributaria comunale avrebbe dovuto ricavarsi dalla stessa formulazione dell'art. 119 previgente Cost., laddove si alludeva a «leggi statali di coordinamento delle autonomie finanziarie delle Regioni, dei Comuni e delle Province». Infatti, il riferimento al «coordinamento» da attuarsi mediante legge implicava l'intendimento di valorizzare la presenza di enti coordinati, e tra questi *in primis* gli enti territoriali minori, in quanto titolari di appositi ed equiordinati poteri normativi, e di condizionarne l'azione all'intervento statale. In questo modo era esclusa la possibilità di considerare autonomamente i singoli ordinamenti finanziari minori, per i quali, invece, esisteva l'esigenza di unitarietà nella formazione e nella rappresentazione dei diversi livelli di finanza pubblica, corrispondente al ruolo di ciascun ente nel sistema di autonomia in relazione alla finanza statale<sup>10</sup>.

A queste tesi si opponevano posizioni centraliste, le quali disconosce-

---

(9) L. PERRONE, *Appunti sulle garanzie costituzionali in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, I, 1997, p. 584.

(10) G. TESAURO, *Le basi costituzionali della fiscalità regionale e locale*, in *Fin. loc.*, 2005, p. 13.

vano ogni fondamento costituzionale all'autonomia tributaria in questione, sostenendo che la sua fonte poteva ricavarsi unicamente dalla legge statale, sulla base di una valutazione discrezionale fondata sul cosiddetto "principio di ottimizzazione dei prelievi fiscali". Le argomentazioni addotte al riguardo si fondavano su una lettura dell'art. 128 previgente Cost. in comparazione con l'art. 119 previgente Cost., affermando che quest'ultima disposizione attribuiva testualmente l'autonomia tributaria alla sola Regione e non anche al Comune.

Queste tendenze "restrittive" hanno influenzato la legislazione statale in materia di autonomie locali.

Quanto alle Regioni, infatti, è ampiamente condiviso il rilievo che le esperienze applicative hanno di fatto travolto gli argini dell'autonomia, seppure fissati dalla Costituzione, muovendosi con eccessiva elasticità. Significativa appare, nella materia finanziaria e tributaria, la tendenza ad adottare soluzioni legislative che non solo hanno ridotto la competenza regionale all'esercizio di funzioni meramente integratrici, si veda, su tutte, la legge 291/1970, che ha individuato e disciplinato, quasi come norma di dettaglio, i "tributi propri" di cui all'art. 119 previgente Cost., relegando l'intervento regionale alla sola scelta dell'aliquota entro limiti prestabiliti, ma soprattutto hanno configurato il sistema finanziario delle Regioni in maniera tale che la preponderante parte delle risorse disponibili, circa l'80%, fosse definita da trasferimenti erariali. Questi strumenti applicativi hanno deformato la logica stessa del "coordinamento" di cui era menzione nell'art. 119, comma 1, previgente, Cost.; tale disposizione racchiudeva in sé l'idea di una equiordinata autodeterminazione di ciascuno dei soggetti coordinati, ossia gli enti territoriali, rispetto al coordinatore, lo Stato. Ne è derivata anche una seria compromissione dell'applicazione del principio di autonomia politica della Regione, in quanto un bilancio finanziario affidato a prevalenti risorse derivate, e, pertanto, determinato in base a prelievi fiscali indirettamente attinti dallo Stato nei confronti della popolazione territoriale, non poteva che de-responsabilizzare gli amministratori locali dinanzi agli elettori<sup>11</sup>.

---

(11) V. CERIANI, *Federalismo, perequazione, tributi*, in *Rass. trib.*, 2002, p. 1664; G. MACCIOTTA, A. ZANARDI, *Il sistema perequativo delle Regioni*, in A. ZANARDI (a cura di), *Per lo sviluppo. Un federalismo fiscale responsabile e solidale*, Bologna, 2006, p. 126.

In riferimento a Province e Comuni, il legislatore statale, riprendendo le tendenze accentratrici affermatesi fin dagli albori dello Stato unitario, ha operato sul presupposto che la Carta costituzionale non avesse concesso loro alcuna forma di autonomia, oltre a quella politica che si ricava dalle dichiarazioni dell'art. 5 Cost. e che si riteneva di poter trascurare o restringere mediante legge statale. Secondo questa logica, per tutte le figure di imposizione locale in vigore dal 1948 fino agli inizi degli anni '70, e, a loro volta, ereditate dal TUFL del 1931 o comunque radicate nell'ordinamento fascista, il quale, per sua stessa natura, negava qualsiasi autonomia agli Enti locali, venne conservata una compiuta matrice statale, ritenuta la sola capace di fondarne l'esercizio, seppure nella residuale porzione di interventi normativi coerenti con il principio di legalità formale e sostanziale dettato dall'art. 23 Cost.; va, inoltre, considerato che le figure di imposizione locale in questione erano alquanto numerose ed articolate in modo da assicurare il 50% delle entrate a fronte del gettito delle residue fonti garantite da compartecipazioni sui prelievi di stampo erariale.

Questa posizione centralistica è poi giunta ad un approdo ancor più rilevante allorquando, con le legge degli anni '70, si ritenne di modificare il sistema a causa di insufficienze dovute all'operare congiunto di diversi fattori<sup>12</sup>. Questi consistevano in diseconomie generate dalla irrazionale congerie di tributi, in incapacità funzionali dei Comuni in sede di gestione, in eccessiva frammentazione delle fonti normative, in una dilatazione della spesa locale tale da richiedere un costante monitoraggio delle entrate. Inoltre, si era andata affermando una volontà del potere statale di attuare un più marcato controllo politico della autonomie locali e il quadro predisposto dalla legge delega 825/1971 si risolse in una ulteriore spinta centralistica. Spiccavano, infatti, da un lato, la soppressione della parte più qualificante dei tributi locali preesistenti, quali, ad esempio, quelli sulla famiglia, sul valore locativo e sui consumi, la creazione di pochi tributi nuovi, quali tasse e concessioni comunali, contributi di fognatura, contributi urbanistici, imposta di pubblicità, e la contestuale creazione dell'ILOR e dell'INVIM che avevano la natura di tri-

---

(12) G. PUTZOLU, *L'autonomia tributaria degli enti territoriali*, Padova, 1996, p. 56.

buti eminentemente erariali; dall'altro, si stabiliva la determinazione di prevalenti trasferimenti erariali in compensazione dei tributi soppressi<sup>13</sup>. Ne conseguiva che l'autonomia concessa finiva per contenersi in una parziale libertà di spesa ed in un pressoché simbolico livello di potere normativo, con sostanziale smantellamento del modello di finanza locale preesistente. A questo scenario legislativo si aggiunge la scelta del legislatore statale di non completare il mutato quadro di finanza locale con una riforma amministrativa degli Enti locali. L'insufficienza dei trasferimenti erariali, pari, ad esempio, nel 1978, all'85% delle entrate comunali, e l'inconsistenza delle entrate derivanti da tributi propri, nonché una diffusa deresponsabilizzazione degli amministratori locali, sono tutti elementi che hanno causato un impressionante livello di indebitamento degli enti territoriali, e a poco giovarono i rimedi legislativi approntati per riparare ai danni indotti dal sistema locale. Rilevano, a tal riguardo, le misure di consolidamento delle esposizioni bancarie dei Comuni, con conseguente assunzione dell'impegno dello Stato al pagamento degli ammortamenti e con il divieto di contrarre nuovi debiti, l'obbligo di pareggio di bilancio entro limiti annualmente e rigidamente prestabiliti per contenere l'espansione della spesa eccedente quella obbligatoria, il vincolo che imponeva l'aumento delle aliquote per i tributi e le tariffe comunali. Questi interventi, oggettivamente, apparivano ancor più lesivi dei principi costituzionali sulle autonomie locali, dato che realizzavano una sostanziale sperequazione tra territori ad economia forte e territori ad economia debole. Si rilevava, infatti, che questi ultimi contribuivano, esattamente come i primi, ad assicurare in misura proporzionale i flussi di entrata attraverso il prelievo operato con le imposizioni erariali e, al tempo stesso, essi erano ammessi ad attingere risorse, a titolo di trasferimento, solo in misura incoerente ed insufficiente rispetto al volume delle "entrate proprie".

Alla luce di tali argomentazioni si spiega la sostanziale inversione di tendenza che si è andata registrando nella legislazione a partire dagli anni '80 e che si è progressivamente consolidata fino alla realtà presente

---

(13) F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, I, Milano, 2006, p. 118.

nell'ordinamento italiano al tempo della legge costituzionale 3/2001<sup>14</sup>. Si è iniziato con l'introduzione di innovazioni di natura prettamente fiscale, come l'istituzione della SOCOF nel 1983 e dell'ICIAP nel 1989, le quali, benché teoricamente finalizzate all'accrescimento dell'autonomia finanziaria dei Comuni, sotto l'aspetto pratico-operativo, aggiungevano interessanti segnali anche sul versante dell'autonomia normativa tributaria. Ad esempio, in materia di imposta comunale per l'esercizio di imprese, arti e professioni la legge consentiva all'ente comunale la fissazione dell'aliquota tra un minimo ed un massimo, riconoscendogli, altresì, il potere di regolamentare le fasi dell'accertamento e della riscossione del tributo.

Si è, infine, pervenuti alle riforme degli anni '90 che hanno inciso anche sul complessivo aspetto organizzativo ed amministrativo degli Enti locali, autorizzando lo stesso legislatore statale ad impegnarsi con audaci qualificazioni di "federalismo" attribuite alle nuove fattispecie. Si vuole fare riferimento, nello specifico, alla legge 142/1990 e al decreto legislativo 267/2000 che, abrogando la prima, ha trasfuso principi e regole in un Testo unico che ha ampiamente rivisitato l'ordinamento degli Enti locali. Si veda, ad esempio, ai fini dei temi qui trattati, l'art. 54 legge 142/1990, l'art. 149 del TUEL e l'art. 52 decreto legislativo 446/1997.

In particolare, l'art. 54 legge 142/1990 ha posto le basi per il superamento dei criteri di finanza prevalentemente derivata mediante l'adozione di un modello nel quale figuravano, accanto a risorse erariali trasferite, anche entrate proprie di carattere tributario ed entrate proprie di carattere extratributario.

Nello specifico vi era l'affermazione di due importanti principi. Il primo prevedeva che i trasferimenti erariali andavano finalizzati al solo finanziamento dei servizi indispensabili dell'Ente, mentre le entrate proprie, fiscali ed extrafiscali, ivi comprese le tariffe e le relative risorse compensative, erano poste per garantire l'assolvimento dei servizi pubblici ritenuti necessari. Il secondo, invece, stabiliva che l'ordinamento della finanza locale veniva disciplinato e modificato unicamente con legge statale. In questo modo si affermava la regola della rigorosa derivazione dell'autonomia normativa degli Enti locali dalla fonte primaria, secondo

---

(14) 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.

l'impostazione dell'art. 128 previgente Cost. in relazione all'art. 23 della Costituzione. Si era architettato un sistema che condizionava il prelievo comunale al principio generale del collegamento funzionale rispetto alla spesa, altresì sanzionando l'obbligatorietà del pareggio di bilancio. In questo senso, l'art. 54 legge 142/1990 accreditava la possibilità per gli Enti locali di definire il livello delle entrate proprie entro l'ambito assicurato dall'intervento legislativo al fine di perseguire autonome finalità di politica territoriale. Questo dato, poi, sarebbe risultato sufficiente a giustificare gli incrementi di disciplina in vista dell'adozione dell'art. 149 TUEL e poi della riforma del Titolo V della Costituzione.

L'art. 149 TUEL ha, infatti, modificato l'art. 54 della legge 142/1990 secondo due linee guida. La prima consisteva nell'escludere i trasferimenti erariali dal rispetto assoluto della regola del collegamento funzionale, non prescrivendo più che essi dovevano essere necessariamente ancorati all'ammontare dei servizi indispensabili. Restava, inoltre, l'affermazione che i tributi propri finanziavano le spese ritenute necessarie. La seconda, invece, era tesa a riaffermare e specificare la riserva di legge *ex art. 23 Cost.*, in quanto l'art. 149 TUEL aggiungeva che l'ordinamento della finanza locale è coordinato, mediante legge statale, sia con la finanza statale sia con quella regionale. Ne derivava che, in questo modo, si era inteso effettivamente implementare l'autonomia impositiva degli enti locali, seppure mantenendola soggetta alla riserva della legislazione statale per l'individuazione e la definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e dell'aliquota massima dei singoli tributi, nel rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti. Infatti, veniva stabilito che la provvista occorrente per i cosiddetti "servizi necessari", ed ottenuta attraverso il ricorso all'imposizione, andava commisurata a quella frazione della copertura che, proprio grazie alle leggi di coordinamento, non dipendeva più dai trasferimenti programmati<sup>15</sup>. Questo aspetto stava a significare che le innovazioni normative introdotte erano poste ad orientare l'attività finanziaria dello Stato e delle Regioni in modo da garantire che anche la normativa riservata ai Comuni in sede di manovra tributaria potesse considerar-

---

(15) F. GALLO, *Federalismo fiscale e ripartizione delle basi imponibili tra Stato, Regioni ed Enti locali*, in *Rass. trib.*, 2002, p. 2009.

si fondata su certezze di risorse, in ragione della esplicita disposizione dell'art. 149 TUEL secondo la quale «i trasferimenti erariali sono ripartiti in base a criteri obiettivi che tengano conto della popolazione, del territorio e delle condizioni socio-economiche, nonché in base ad una perequata distribuzione delle risorse che tenga conto degli squilibri di fiscalità locali trasferite».

## ***2. Il Coordinamento della finanza pubblica nel processo di attuazione del Titolo V***

La nuova formulazione dell'art. 119 Cost., rivisitata con la riforma del Titolo V del 2001, si distacca sostanzialmente dal precedente, come logica conseguenza del fatto che il nuovo art. 117 Cost. ha attribuito alle Regioni notevoli poteri in termini sia di legislazione concorrente sia di legislazione esclusiva. Il testo dell'art. 119 Cost. specifica che l'autonomia finanziaria è di entrata e di spesa; inoltre l'autonomia è riconosciuta anche a Comuni, Province e Città metropolitane, nel momento in cui si afferma che le Regioni e gli Enti locali stabiliscono e applicano tributi propri. In questo modo non sarebbe più legittimo, ad esempio, un sistema configurato come nel periodo antecedente al 1990, laddove una presunta autonomia di spesa risultava comunque sorretta da entrate pressoché totalmente derivate. Ne deriva che la Costituzione, anche modificando gli approdi ai quali era pervenuto il legislatore del TUEL, si veda il già ricordato art. 149, a proposito della formazione della provvista in relazione alle singole tipologie di spesa, fissa direttamente le regole cui dovrà attenersi il potere centrale negli interventi a sostegno della spesa locale. È sempre prevista una forma di coordinamento, espressa però in termini più vaghi rispetto al testo precedente.

La ridefinizione dell'assetto dei rapporti tra Stato e autonomie territoriali delineato dalla modifica del Titolo V è passata anzitutto per l'apporto fornito dalla giurisprudenza costituzionale. La Corte, infatti, ha progressivamente determinato il superamento dell'allocazione formale delle competenze legislative, riconoscendo, tra i titoli di competenza esclusiva dello Stato, materie finalistiche e materie trasversali<sup>16</sup>.

---

(16) G. RIVISECCHI, *Il coordinamento della finanza pubblica: dall'attuazione del Titolo V alla deroga al riparto costituzionale delle competenze?*, in S. MANGIAMELI (a cura di), *Il regionali-*

Tra le clausole trasversali che, secondo la giurisprudenza costituzionale, hanno determinato la disarticolazione del riparto costituzionale di competenze in origine fissato dagli elenchi di materie, va annoverato il «coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario»<sup>17</sup>. Alla base dello stesso coordinamento, deve necessariamente esservi una posizione di autonomia del soggetto coordinato. In mancanza di autonomia, saremmo dinanzi a soggetti ordinati e non coordinati<sup>18</sup>.

Nella Costituzione vigente, il coordinamento della finanza pubblica esprime la delimitazione, da parte del legislatore statale, a dettare il quadro unitario di riferimento nel rispetto delle garanzie costituzionali poste a tutela del decentramento istituzionale e delle corrispondenti forme e modalità di autonomia finanziaria di entrata e di spesa<sup>19</sup>. Viene sottolineato che la piena esplicazione dell'autonomia finanziaria e tributaria è possibile solo mediante la tutela di inderogabili istanze unitarie che caratterizzano la Carta costituzionale sia sul piano istituzionale sia su quello funzionale, facendo assurgere il canone del coordinamento ad architrave del sistema delineato dal Titolo V.

Nel coordinamento finanziario il quadro costituzionale individua uno degli elementi portanti e una condizione preliminare ai fini del rendimento della programmazione e della gestione delle risorse disponibili, dell'erogazione delle prestazioni pubbliche sulla base del principio di eguaglianza su tutto il territorio nazionale, del rispetto dei vincoli so-

---

*simo italiano tra giurisprudenza costituzionale e involuzioni legislative dopo la revisione del Titolo V*, 2014, p. 147; C. SALAZAR, *Politicità e asimmetria nel giudizio in via principale: un binomio in evoluzione?*, in *Corte costituzionale, i ricorsi in via principale*, Atti del convegno, 19 novembre 2003.

(17) G. FALCON, *Modello e transizione nel nuovo Titolo V della Parte seconda della Costituzione*, in *Le Regioni*, 2001, p. 1252; F. BENELLI, *La "smaterializzazione" delle materie. Problemi teorici ed applicativi del nuovo Titolo V della Costituzione*, Milano, 2006, p. 122; V. ONIDA, *Il giudice costituzionale e i conflitti fra i legislatori locali e centrali*, in *Le Regioni*, 2007, p. 20; S. CALZOLAIO, *Il cammino delle materie nello Stato regionale. Definizione delle competenze legislative dell'ordinamento*, Torino, 2012, p. 255.

(18) A. BRANCASI, *Il coordinamento della finanza pubblica nel federalismo fiscale*, in *Diritto pubblico*, 2011, p. 452.

(19) A. MORRONE, *Il sistema finanziario e tributario della Repubblica. I principi costituzionali*, Bologna, 2004; G.M. SALERNO, *Alcune riflessioni sulla nuova Costituzione finanziaria della Repubblica*, in *Federalismo fiscale*, 1, 2007, p. 119.

vranazionali, e specificatamente comunitari, alla politica di bilancio<sup>20</sup>. In secondo luogo, va richiamato il dato che l'art. 119 Cost. prevede la piena disponibilità di risorse autonome per tutte le autonomie territoriali; ciascun ente è chiamato all'autosufficienza finanziaria mediante tre canali: tributi propri, compartecipazione al gettito di tributi erariali riscontrabili sul territorio secondo il criterio della territorialità dell'imposta e risorse derivanti dal fondo perequativo. Queste tre componenti devono coprire integralmente le spese che ciascun ente territoriale è chiamato a sostenere, secondo il fondamentale e innovativo principio del finanziamento integrale delle funzioni, ex art. 119, quarto comma, della Costituzione<sup>21</sup>. Ne consegue che le risorse aggiuntive e gli interventi speciali previsti dall'art. 119, quinto comma, Cost. per tutti i livelli territoriali di governo costituiscono risorse straordinarie finalizzate alla promozione dello sviluppo economico, della coesione e della solidarietà sociale.

Inoltre, l'art. 119, sesto comma, Cost. implica la facoltà di ricorrere all'indebitamento da parte degli enti territoriali solo per finanziare spese di investimento, con l'esplicita esclusione di qualsiasi forma di garanzia da parte dello Stato sui prestiti da essi contratti. Per effetto dell'entrata in vigore dell'art. 4, comma 1, lett. *b*) della legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1, rubricata come «Introduzione del principio del pareggio di bilancio nella Carta costituzionale», tale ricorso è possibile soltanto in caso di contestuale definizione di piani di ammortamento e a condizione che per il complesso degli enti di ciascuna Regione sia comunque rispettato l'equilibrio di bilancio<sup>22</sup>.

Di fronte alla scissione tra potestà impositiva propria di ciascun livello di governo e differenziata potestà legislativa, la Corte costituzionale, esercitando una delicata funzione di supplenza a causa della sostan-

---

(20) A. BRANCASI, F. MERLONI, *Politiche statali, politiche regionali e autonomia politico-amministrativa e finanziaria degli enti territoriali*, in *Le Regioni*, 2009, p. 18; F. SORRENTINO, *Riflessioni preliminari sul coordinamento della finanza pubblica e sul sistema tributario*, in *Studi in onore di Franco Modugno*, Napoli, 2011, p. 3425.

(21) F. BASSANINI, G. MACCIOTTA, *L'attuazione del federalismo fiscale. Una proposta*, Bologna, 2003.

(22) F. FERRARI, *Il federalismo fiscale nella prospettiva comparatistica*, in *Studi in onore di Luigi Arcidiacono*, III, Torino, 2010.

ziale non attuazione del Titolo V<sup>23</sup>, ha individuato nella legge generale di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario la precondizione per poter procedere all'attuazione del disegno autonomistico, sottolineando la necessità di estendere i principi di coordinamento all'intero sistema delle autonomie territoriali<sup>24</sup>. Nell'inerzia del legislatore statale, la giurisprudenza costituzionale ha tutelato imprescindibili esigenze di unità e garantito la funzione di coordinamento, comprimendo, però, l'autonomia finanziaria e tributaria degli enti territoriali e dimostrando una prudenza che ha finito per avvalorare una concezione "centralista"<sup>25</sup> del coordinamento finanziario sia sul lato dei poteri tributari sia sul lato dei poteri di spesa<sup>26</sup>.

A partire dalla sent. 37/2004, la Corte ha affermato che l'attuazione dell'art. 119 Cost., e, più in generale, del Titolo V<sup>27</sup>, richiede la necessaria premessa dell'intervento di coordinamento del legislatore statale, il quale è tenuto a definire gli spazi e i limiti entro i quali può esplicarsi la potestà impositiva, rispettivamente, di Stato, Regioni ed Enti locali. La giurisprudenza costituzionale ha quindi sostanzialmente distinto regole di coordinamento della finanza pubblica in senso statico e in senso dinamico. Sono riconducibili alla prima categoria quelle regole di coordinamento fissate dalla Costituzione nei rapporti tra Governo e Parlamento sottratte all'indirizzo di maggioranza o quelle funzionali ad edificare l'autonomia finanziaria e tributaria degli enti territoriali, il cosiddetto federalismo fiscale, mediante la determinazione degli ambiti materiali di entrata e di spesa delle autonomie. Assumono, invece, i caratteri di regole di coordinamento in senso dinamico quelle mutevoli nel tempo, lasciate alle politiche di maggioranza nei rapporti tra Governo e Parlamento, da un lato, e tra Stato e autonomie, dall'altro. Quest'ultime ven-

---

(23) U. DE SIERVO, *Il regionalismo italiano fra i limiti della Riforma del Titolo V e la sua mancata attuazione*, in [www.issirfa.cnr.it](http://www.issirfa.cnr.it).

(24) Corte cost., sentt. 267/2006; 179/2007; 60/2013.

(25) A. BRANCASI, *Continua l'inarrestabile cammino verso una concezione statalista del coordinamento finanziario*, in *Le Regioni*, 2008, p. 1235.

(26) Corte cost., sent., 296/2003; 37/2004; 162/2007; 102/2008; 289/2008.

(27) G. RIVOCSECHI, *Il coordinamento della finanza pubblica*, cit., p. 157.

gono modificate annualmente per garantire l'apporto delle autonomie al rispetto degli obiettivi parametrici nel governo dei conti pubblici, si pensi, ad esempio, al patto di stabilità interno.

L'orientamento restrittivo della Corte costituzionale viene ricondotto alla necessità di colmare e compensare il vuoto normativo determinato dalla mancanza della legge generale di coordinamento, sulla base del riconoscimento di inderogabili istanze unitarie valevoli per tutti gli enti territoriali nella cornice della compiuta affermazione del principio autonomistico<sup>28</sup>.

Già all'indomani dell'entrata in vigore del Titolo V, quanto all'individuazione dei principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, la giurisprudenza costituzionale si è posta in una linea di continuità rispetto al quadro costituzionale previgente. È risultato, pertanto, fin da subito, problematico il tentativo di costruire un sistema fiscale effettivamente decentrato mediante la valorizzazione della potestà legislativa residuale delle Regioni, funzionale a garantire l'autonomia politica degli enti territoriali nelle materie di loro competenza. Infatti, secondo la giurisprudenza costituzionale, l'azione di coordinamento della finanza pubblica, da parte del legislatore statale, presuppone che sia ad esso ascrivibile non soltanto l'individuazione delle norme fondamentali della materia, ma altresì la determinazione dei poteri puntuali necessari perché la finalità di coordinamento possa essere concretamente realizzata<sup>29</sup>. In tal senso, la giurisprudenza costituzionale ha inteso le disposizioni dettate dal legislatore statale, finalizzate al contenimento della spesa corrente, nell'ottica delle esigenze di coordinamento della finanza pubblica (sentenze n. 4 e 36 del 2004 e n. 417 del 2005), affermando che «il legislatore statale può legittimamente imporre alle Regioni vincoli di bilancio per ragioni di coordinamento finanziario volte a salvaguardare, proprio attraverso il coordinamento della spesa corrente, l'equilibrio unitario della finanza pubblica complessiva, in connessione con il perseguimento di obiettivi nazionali, condiziona-

---

(28) G. RIVOSECCI, *Il federalismo fiscale tra giurisprudenza costituzionale e legge n. 42/2009, ovvero del mancato coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*, in *Riv. diritto tributario*, XX, 1, 2010, p. 55.

(29) Corte cost., sent. n. 376/2003.

ti anche da obblighi comunitari» (sentenze n. 139 e 237 del 2009, n. 52 del 2010). Ne consegue che «non può dubitarsi che la finanza delle Regioni, delle Province autonome e degli Enti locali sia parte della finanza allargata» (sentenze nn. 425/2004 e 267/2006), in considerazione anche dei vincoli posti dalla normativa comunitaria (sent. n. 60/2013).

Va ricordato, inoltre, che il diritto positivo sembra assegnare presupposti espansivi per la funzione di coordinamento della finanza pubblica. Si pensi alla riserva di legge posta dall'art. 119 Cost., secondo comma, la quale impone che il coordinamento finanziario sia legificato, non potendo, quindi, lo Stato esercitare tale funzione mediante atti amministrativi privi di esplicito fondamento legislativo o comunque non adeguatamente circoscritti, nella loro discrezionalità, dalla legge stessa. L'esercizio di forme di coordinamento finanziario da parte dello Stato trova un duplice radicamento costituzionale negli artt. 117, terzo comma, Cost. e 119 Cost., ben potendo il legislatore statale, proprio in virtù della richiamata riserva di legge, procedere all'individuazione dei principi che disciplinano il sistema finanziario della Repubblica<sup>30</sup>.

In questa prospettiva è possibile individuare, non senza difficoltà, alcune linee mediante le quali il legislatore statale esercita la funzione di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. Una prima linea, che può definirsi di coordinamento in senso statico, si esprime nella determinazione delle regole fondamentali del sistema di finanza pubblica nazionale, poste in parte dalla Costituzione, in parte dalla legge di contabilità, si vedano, ad esempio, le leggi 196/2009 e 39/2011, e la legge 42/2009 sul cosiddetto "federalismo fiscale"<sup>31</sup>. A questo quadro si aggiunge il rispetto del principio di leale cooperazione mediante il sistema delle Conferenze. Una seconda linea, descrivibile come coordinamento in senso dinamico, si concretizza in regole di coordinamento mutevoli nel tempo, che definiscono l'apporto quantitativo e qualitativo delle autonomie territoriali al mantenimento dei vincoli al governo dei conti pubblici. Da questo punto di vista, il

---

(30) G.M. SALERNO, *Equilibrio di bilancio, coordinamento finanziario e autonomie territoriali*, in V. LIPPOLIS, N. LUPO, G.M. SALERNO, G. SCACCIA (a cura di), *Il Filangieri – Quaderno 2011, Costituzione e pareggio di bilancio*, Napoli, 2011, p. 153.

(31) G. RIVOCSECCI, *Il coordinamento della finanza pubblica*, cit., p. 166.

coordinamento finanziario si traduce in limiti specifici cui sono soggette le autonomie territoriali, rispetto ai quali il sistema delle Conferenze è piuttosto marginale<sup>32</sup>. A queste linee direttrici se ne aggiunge una terza, di matrice ancor più centralista, che il legislatore statale ha sviluppato predisponendo meccanismi di reazione alle disfunzioni della finanza decentrata rispetto alle regole di sistema e ai vincoli posti ai fini di coordinamento. Si pensi a quel complesso di procedimenti in cui la funzione di coordinamento della finanza pubblica si intreccia con la rinnovata disciplina di controlli sulla regolarità dei conti pubblici, la verifica del rispetto del patto di stabilità interno, l'obbligo di copertura e la sostenibilità della spesa e dell'indebitamento degli enti territoriali. Si vedano, inoltre, la disciplina finalizzata al rientro dal disavanzo sanitario delle Regioni o i meccanismi sanzionatori e premiali previsti dal decreto legislativo 149/2011. Infine, si pensi alle ulteriori misure spesso contenute in decreti-legge intervenuti in materia di governo dell'economia, volte a determinare parametri su cui rilevare la virtuosità degli enti territoriali. Si tratta, spesso, di provvedimenti espressione dell'esercizio di una funzione di coordinamento che non si caratterizza per sistematicità, in cui la disciplina del coordinamento finanziario si intreccia con funzioni di controllo e con il ricorso ai poteri sostitutivi<sup>33</sup>.

Pertanto, data la diversificata tipologia di interventi di coordinamento della finanza pubblica posti in essere dal legislatore statale, manca proprio una regola generale di coordinamento in senso statico, riprendendo la definizione della Corte costituzionale, su cui edificare il sistema di federalismo fiscale.

### 3. *Il federalismo fiscale*

La prospettiva di studio fornita dal diritto amministrativo e dall'ordinamento degli enti locali permette di evidenziare alcune criticità che hanno contraddistinto l'introduzione di forme di federalismo fiscale.

---

(32) A. D'ATENA, *Le aperture dinamiche del riparto di competenze, tra punti fermi e nodi non sciolti*, in *Le Regioni*, 2008, p. 815.

(33) F. GALLO, *Federalismo fiscale e ripartizione delle basi imponibili tra Stato, Regioni ed enti locali*, in *Rass. trib.*, 2002, p. 2009.

Infatti, già la legge 133/1999, denominata “Disposizioni in materia di perequazione, razionalizzazione e federalismo fiscale, e il seguente decreto legislativo 56/2000, denominato «Disposizioni in materia di federalismo fiscale, a norma dell’articolo 10 della legge 133/1999», costituivano gli unici esempi di effettiva introduzione della locuzione “federalismo” nell’ordinamento giuridico italiano, prima della legge 42/2009, «Delega al Governo in materia di federalismo fiscale in attuazione dell’art. 119 della Costituzione». Fin da questi riferimenti normativi, appare evidente la centralità dei principi di responsabilità e di autonomia finanziaria degli enti territoriali nelle forme di Stato composto<sup>34</sup>. Ne consegue che è possibile descrivere il federalismo fiscale come una via intermedia tra forme di regionalismo e forme di federalismo duale o competitivo, all’interno delle possibili opportunità di cooperazione nello Stato composto<sup>35</sup>.

La legge delega 42/2009 aveva tentato di colmare un vuoto normativo, ponendosi come legge generale di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, in attuazione dell’art. 119 della Costituzione. Si era teoricamente avviata una fase nella quale era prefigurata una diversa impostazione degli spazi di autonomia attraverso l’attribuzione di una serie di competenze in ordine ai tributi locali<sup>36</sup>.

Resta però attuale la convinzione che la capacità di realizzare gli obietti-

---

(34) G. RIVOCSECCI, *La legge delega sul federalismo fiscale e il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario: la difficile quadratura del cerchio*, in A. DE PETRIS (a cura di), *Federalismo fiscale learning by doing: modelli comparati di raccolta e di distribuzione del gettito tra centro e periferia*, Padova, 2010, p. 123; T. GROPPI, *C’è il federalismo in Italia?*, in *Il Federalismo*, Quaderno 1, 2009, di Italianieuropei, p. 35; R. BIFULCO, *Le relazioni intergovernative finanziarie negli Stati composti tra Costituzione, politiche costituzionali e politiche di maggioranza*, in V. ATRIPALDI, R. BIFULCO (a cura di), *Federalismi fiscali e Costituzione*, Torino, 2001, p. 7; R. BIFULCO, *La cooperazione nello Stato unitario composto. Le relazioni intergovernative di Belgio, Italia, Repubblica federale di Germania e Spagna nell’Unione europea*, Padova, 1995, p. 215; M. BERTOLISSI, *L’autonomia finanziaria regionale*, Padova, 1983, p. 10 ss.

(35) G.F. FERRARI, *Il federalismo fiscale nella prospettiva comparatistica*, in *Studi in onore di Luigi Arcidiacono*, III, Torino, 2010, p. 1327 ss. Inoltre G. DE VERGOTTINI, *Diritto costituzionale comparato*, I, Padova, 2007, p. 372 ss.; G. BOGNETTI, *L’evoluzione del federalismo moderno e i diversi modelli dello Stato federale*, in A.M. PETRONI (a cura di), *Modelli giuridici ed economici per la Costituzione europea*, Bologna, 2001, p. 19 ss.

(36) L. ANTONINI, *Le linee essenziali del nuovo federalismo fiscale*, in A.E. LA SCALA (a cura di), *Federalismo fiscale e autonomia degli enti territoriali*, Torino, 2010, p. 58.

vi e le finalità delle comunità territoriali, che costituisce il carattere specifico delle istituzioni locali, non può essere scissa dal potere di gestire i flussi finanziari, sia sul versante della spesa sia su quello delle entrate, secondo un criterio di correlazione strumentale tra risorse economiche e risultati sociali<sup>37</sup>. Il potere tributario, pertanto, va identificato come funzione primaria del ciclo vitale della comunità locale, in quanto coesenziale per il raggiungimento degli scopi di sviluppo e di coesione sociale<sup>38</sup>.

L'autonomia finanziaria posta dall'art. 119 Cost. necessita di una lettura evolutiva, finalizzata ad esprimere, in modo più compiuto, il riconoscimento di un interesse fiscale della comunità locale quale valore costituzionale che fonda l'esistenza di un diritto delle collettività territoriali all'autodeterminazione finanziaria<sup>39</sup>.

Ad un'analisi più autonomistica dell'art. 119 Cost., si evince una diversa impostazione del criterio relazionale nei rapporti tra lo Stato e gli enti territoriali; infatti, il concetto stesso di autonomia finanziaria, da un lato, presuppone la fissazione di limiti all'ingerenza statale e la definizione di aree di competenza del potere legislativo e/o regolamentare delle autonomie regionali e locali, e, dall'altro, richiama espressamente l'esigenza di un'«armonia con la Costituzione». Il riferimento ai «principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario», in quest'ottica, indica che l'ordinamento finanziario degli enti a base territoriale non si presenta come un sistema autogenerato ed irrelato, ma si collega, secondo coerenza e congruità, con l'ordinamento generale della finanza pubblica. La norma costituzionale, quindi, non si limita ad enunciare il principio dell'autonomia finanziaria quale valore di rango costituzionale, ma fissa altresì la regola che sovrintende alle relazioni orizzontali con il sistema normativo della finanza statale<sup>40</sup>. In questo senso, si può ritene-

---

(37) P. BORIA, *La potestà regolamentare e l'autonomia tributaria degli enti locali*, in *Riv. dir. tributario*, 5, 2013, p. 415.

(38) A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, p. 126.

(39) P. BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002, p. 404.

(40) G. FRANSONI, G. DELLA CANANEA, *Art. 119*, in R. BIFULCO, A. CELOTTO, M. OLIVETTI (a cura di), *Commentario della Costituzione*, Torino, 2006, p. 2363.

re che l'autonomia finanziaria degli enti territoriali minori costituisca una vera e propria "garanzia di sistema"<sup>41</sup> che vale ad esprimere l'esigenza di consolidare l'interesse fiscale degli enti stessi, pur nel coordinamento con gli altri valori primari riconosciuti dalla Costituzione in ambito fiscale.

Sotto questo punto di vista, la legge 42/2009 intendeva meglio delineare la situazione normativa, mediante il dichiarato intento di attuare l'art. 119 della Costituzione<sup>42</sup>. Precisato che il motore della riforma del cosiddetto federalismo fiscale andava individuato nella concessione di importanti spazi di autonomia tributaria per gli enti locali, è lecito affermare che il principio o criterio direttivo generale stabilito dall'art. 2, comma 2, lett. *m*) della legge delega 42/2009, che voleva superare in via graduale, per tutti i sistemi di governo, il sistema della spesa storica in favore dei costi *standard*, avviava una delicata fase di passaggio, il cui esito non ha corrisposto alle attese.

#### 4. *Finanza municipale: linee di sviluppo*

L'autonomia in materia tributaria assume oggi il ruolo di punto cardinale del percorso di finanza locale, costituendo il perno concettuale intorno al quale si costruisce la capacità economica e finanziaria degli enti locali. L'autonomia tributaria degli enti territoriali minori consiste, essenzialmente, nella capacità di regolare le fattispecie sostanziali e le sequenze procedimentali dei tributi locali nell'ambito della competenza attribuita in base al disegno costituzionale.

Si delinea, infatti, un nuovo assetto complessivo della finanza municipale in cui la diminuzione del peso relativo dei trasferimenti statali si accompagna ad un diverso criterio di loro ripartizione tra Comuni; in tale contesto il livello ottimale di finanziamento<sup>43</sup> degli enti locali pone il

---

(41) A. URICCHIO, *Tributi comunali e provinciali*, in *Dizionario di diritto pubblico* diretto da S. CASSESE, VI, Milano, 2006, p. 6021.

(42) L. ANTONINI, *Il primo decreto legislativo di attuazione della legge n. 42/2009: il federalismo demaniale*, in *Federalismi.it*, 25, 2009; E. DE MITA, *Le basi costituzionali del "federalismo fiscale"*, Milano, 2009, p. 10 ss.

(43) C. DOSI, G. MURARO, *Finanza municipale e fiscalità immobiliare: ipotesi di riforma*, in *Rivista italiana di diritto finanziario e scienza della finanze*, 1, 1996, 01, p. 3.

principio della sussidiarietà come base del federalismo fiscale al fine di realizzare l'autonomia tributaria<sup>44</sup>.

Tutto questo, però, non implica una libertà assoluta nella definizione di soggetti passivi, imponibili e aliquote, poiché deve essere garantita comunque una coerenza nell'ambito del complessivo sistema tributario; tuttavia, accanto a questo criterio di coerenza, inteso nel senso dell'uniformità, ne opera un altro, non meno rilevante, ed è quello del rispetto e della tutela delle preferenze locali che può essere in grado di creare differenze, anche importanti, nel livello delle entrate, e, quindi, delle aliquote, nonché nella stessa determinazione delle basi imponibili.

Nell'ottica dell'autonomia tributaria, sarebbe pertanto necessario un sistema di tributi locali che non si limiti soltanto a prevedere la tradizionale libertà di fissare l'aliquota, ma che sia capace di muoversi in una prospettiva più ampia, come quella di inserire alcune varianti nella base imponibile, magari partendo da elementi di fondo prefissati uniformemente a livello nazionale, e come quella di variare, entro certi limiti, il presupposto stesso dell'imposta. Questo scenario, però, non conduce a ritenere che la predisposizione di una forma avanzata di autonomia tributaria implichi necessariamente un'esplosione delle diversità; sicuramente, se confrontata con un sistema di finanza derivata in cui la capacità di spesa dipende essenzialmente dai trasferimenti erogati dallo Stato, l'autonomia tributaria evidenzia una tendenza ad ampliare le differenze, ma questo, o meglio, una diversa articolazione delle differenze, è proprio l'effetto voluto del federalismo fiscale, temperato da interventi perequativi sulla base della solidarietà nazionale.

All'interno di tale contesto, assume rilievo il tema del tributo immobiliare come forma di finanziamento degli Enti locali. La questione è stata a lungo dibattuta e tuttora è lontana da una sua definizione condivisa. Infatti, in termini generali, un tributo di tal genere, che vede il suo presupposto collegarsi agli immobili e, attraverso di essi, al territorio, dovrebbe fondare l'autonomia impositiva degli enti locali<sup>45</sup>, proprio per-

---

(44) L. DE VICO, G. DE BENEDETTO, L. LOVECCHIO, A. MAGLIARO, F. RUGGIANO, *Manuale dei tributi locali*, Rimini, 2014, p. 56.

(45) L. SALVINI, *Federalismo fiscale e tassazione sugli immobili*, in *Rassegna Tributaria*, 6, 2010, p. 1607.

ché tale presupposto esprime un oggettivo collegamento, di natura stabile e duratura, col territorio. In esso, dovrebbe manifestarsi il collegamento tra i soggetti passivi e la fruizione dei servizi forniti dalle amministrazioni locali.

Tuttavia, già si manifestano alcuni interrogativi. In primo luogo si pone il problema di quanto e come aumentare la sfera dell'autonomia impositiva, considerando che le nuove entrate auspiccate per i Comuni devono accompagnarsi ad una maggiore autonomia decisionale per quanto concerne l'identificazione dei soggetti passivi e dell'imponibile, oltre alla determinazione delle aliquote; in seguito, si rileva il tema del concetto di tributo proprio, desumibile dalla Costituzione e dalla legge delega 42/2009 e di se e come il tributo immobiliare si relazioni con questo concetto, se è ipotizzabile o meno la sussistenza di un principio del beneficio capace di uniformare il sistema dell'autonomia tributaria locale in quanto direttamente collegato al beneficio ricevuto dal proprietario dell'immobile locato in relazione alla fruizione dei servizi locali. Infine, la questione riassuntiva dei punti precedenti consiste nella verifica delle modalità di attuazione delle innovazioni presentate in base alle esigenze di riforma complessiva del sistema di finanza locale, all'insegna del principio di sussidiarietà e della semplificazione del rapporto tributario. L'analisi del percorso e della struttura del tributo immobiliare scelto dal legislatore renderà evidente la mancanza di un disegno organico di sviluppo della finanza locale secondo canoni prettamente autonomistici<sup>46</sup>.

### **5. TASI-IMU: un percorso difficile**

Il disegno di riforma della tassazione immobiliare<sup>47</sup> attuato tra la fine del 2013 e l'inizio del 2014 continua a svilupparsi tra incertezze<sup>48</sup>. L'idea di

---

(46) L. SALVINI, *L'Imu nel quadro del sistema fiscale*, in *Rass. trib.*, 2012, pp. 689-700; E. PISCINO, *L'Imu alla luce della circolare ministeriale*, in *La Finanza locale*, 3, 2012, pp. 22-38; F. MICONI, *L'Imu nel fallimento e nelle altre procedure concorsuali: riflessioni a margine dei tributi sul possesso (rectius sul patrimonio)*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, I, p. 135.

(47) P. MIRTO, *Legge di Stabilità 2015. Le novità per i tributi comunali*, in *Tributi locali e regionali*, 1, 2015, p. 8.

(48) M. BASILAVECCHIA, *La difficile evoluzione della fiscalità locale*, in *Corriere Tributario*, 36, 2013 p. 2819; L. LOVECCHIO, *Le modifiche all'impianto dell'Imu in attesa delle innovazioni di sistema alla tassazione locale immobiliare*, in *Corriere Tributario*, 36, 2013, p. 2821.

fondo è quella di sostituire, per gli immobili esentati da IMU, il prelievo patrimoniale con una tassazione che tenga conto della fruizione dei servizi indivisibili, strutturandola in una disciplina di base comune anche all'imposizione sulla raccolta dei rifiuti. Il percorso richiede una flessibilità della tassazione<sup>49</sup> in modo da modulare il collegamento tra la fruizione dei servizi comunali e la disponibilità di beni immobili sul territorio. Infatti, per dare uno sviluppo coerente a questa impostazione, ai Comuni dovrebbe essere riservata una notevole discrezionalità in sede di modulazione del prelievo in modo da consentire una diretta derivazione del peso fiscale dalle scelte dei governanti. È necessaria, nell'individuazione delle politiche di finanziamento delle spese comunali, una maggiore trasparenza nel rapporto tra cittadino ed istituzione, al fine di superare un sempre più marcato indirizzo di natura centralista.

Il concetto di *service tax* ripropone la questione di come pervenire ad un'ordinata struttura del prelievo immobiliare.

Un'equa tassazione sugli immobili si articola attorno ad alcuni principi fondamentali. In primo luogo risalta il concetto di capacità contributiva, in quanto il patrimonio ne costituisce un autonomo indicatore, specie se utilizzato a integrazione e non in sostituzione del reddito<sup>50</sup>. In secondo luogo va posta attenzione al principio del beneficio<sup>51</sup>, in base all'impostazione che ritiene che il valore dei servizi si "capitalizzi" nel valore degli immobili. Questo maggior valore "trasmesso" dai servizi pubblici viene sottoposto ad imposizione ordinaria sul patrimonio immobiliare, in modo da svolgere il ruolo di corrispettivo dei servizi pubblici erogati dagli Enti locali. Ne consegue che il principio del beneficio va inteso, sotto il profilo giuridico, non come alternativo a quello di capacità contributiva bensì a completamento di questo, come indicatore di ragionevolezza del prelievo locale<sup>52</sup>.

---

(49) G. MURARO, *Il riordino dell'imposizione sugli immobili*, in *La finanza pubblica, Rapporto 2009*, Bologna, 2009, p. 325.

(50) L. EINAUDI, *Corso di Scienza della Finanza*, Terza Edizione della Rivista *La Riforma Sociale*, Torino, 1916, pp. 380-381.

(51) P. LIBERATI, M. PARADISO, *Teoria positiva del beneficio e finanza locale responsabile. La lezione di Sergio Steve*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 3, 2013, I, p. 257.

(52) S. BARUZZI, *Verso la razionalizzazione della fiscalità locale?*, in *Il Fisco*, 13, 2014, p. 1223.

Non è semplice orientarsi nel settore delle imposte sulla casa, oggetto di continui cambiamenti sia per i bilanci degli Enti locali sia per i contribuenti<sup>53</sup>. Proprio l'indeterminatezza nella quale sembra essere posta la materia dell'imposizione patrimoniale immobiliare – dall'annosa questione riguardante il trattamento della prima casa alla ben più insidiosa incognita della modificazione dell'imposta da tributo sul patrimonio a contropartita sui servizi offerti – rende opportuno ripercorre le tappe delle innovazioni normative dell'ultimo biennio.

### 6. *Disciplina IMU-TASI*

L'imposta municipale propria (IMU) è un tributo sugli immobili posseduti a titolo di proprietà o di altro diritto reale, regolato dalle disposizioni riguardanti il federalismo fiscale municipale (artt. 8 e 9, d.lgs. 23/2011) e dalla "Manovra Salva Italia" (art. 13, d.l. 201/2011) ed istituito dal 1° gennaio 2012 in sostituzione dell'imposta comunale sugli immobili (ICI). Si tratta di un tributo assai più vorace dell'ICI, infatti sottopone a tassazione sia le abitazioni principali che i fabbricati rurali che erano invece esclusi dal precedente tributo<sup>54</sup>.

Dalla lettura della disposizione di legge emerge che l'abitazione principale deve essere costituita da «una sola unità immobiliare» a prescindere dalla circostanza che sia utilizzata come abitazione principale più di una unità immobiliare distintamente iscritta in catasto. Il contribuente può pertanto scegliere quale delle unità immobiliari destinare ad abitazione principale, con applicazione delle agevolazioni per questa previste; le altre, invece, vanno considerate come abitazioni diverse da quella principale con l'applicazione dell'aliquota deliberata dal Comune per tali tipologie di fabbricati. Le pertinenze, invece, sono solo quelle classificate nelle categorie catastali C/2 (magazzini e locali di deposito, cantine e soffitte), C/6 (stalle, scuderie, rimesse, autorimesse) e C/7 (tettoie), nel limite massimo di una per ciascuna delle categorie indicate, an-

---

(53) J. SAWICKI, *Imu, "patrimoniale", Costituzione e autonomie territoriali: qualche osservazione comparativa*, in *Osservatorio costituzionale*, 2013.

(54) E. MARCHETTI, R. LUPI, *L'abitazione principale nell'Imu: cosa cambia davvero rispetto all'Ici?*, in *Dialoghi Tributari*, 4, 2012, p. 405.

che se iscritte in catasto insieme alla casa di abitazione<sup>55</sup>. Il contribuente può, quindi, considerare come pertinenza dell'abitazione principale soltanto un'unità immobiliare per ciascuna categoria catastale, fino ad un massimo di tre pertinenze appartenenti ciascuna ad una categoria catastale diversa, espressamente indicata dalla norma.

Fin dalla sua introduzione, l'Imu ha occupato un ruolo centrale nell'ambito del dibattito politico, anche per quanto riguarda le modalità e i termini di versamento. Tanto per l'anno 2012 quanto per il 2013 sono emerse due esigenze contrapposte: da un lato quella di assicurare il più rapidamente possibile gettito alle casse pubbliche (in particolare quelle dei Comuni), dall'altro quella di tenere conto della difficile situazione economica nella quale versano famiglie e imprese a causa di una congiuntura negativa.

In via generale l'art. 9, comma 2, d.lgs. 23/2011<sup>56</sup> prevede che l'imposta sia dovuta per anni solari, in proporzione alla quota di possesso dell'immobile e in relazione ai mesi dell'anno per i quali il bene è stato posseduto. Inoltre, va precisato che la prova della proprietà o della titolarità dell'immobile non è data dalle iscrizioni catastali, ma dalle risultanze dei registri immobiliari. Con riferimento alla tempistica, analogamente a quanto avveniva per l'Ici, il successivo comma 3 dell'articolo 9 d.lgs. 23/2011 dispone che il pagamento deve avvenire in due rate di pari importo: la prima scadenza il 16 giugno dell'anno di riferimento e la seconda il 16 dicembre<sup>57</sup>. Successivamente, solo con il d.l. 102/2013 veniva soppresso il versamento della prima rata limitatamente all'abitazione principale e alle relative pertinenze, ad eccezione dei fabbricati classificati nelle categorie catastali più lussuose: A/1, A/8 e A/9, ai terreni agricoli e fabbricati rurali, alle multiproprietà di cooperative adibite ad abitazione principale e agli alloggi popolari. La prima rata del 2013 è stata pagata, quindi, nel mese di giugno solo sulle seconde case utilizzando una base imponibile determinata, per quelle iscritte al catasto, mol-

---

(55) A. BUSANI, *Manuale dell'Imu*, Ipsos, 2012.

(56) D. RIZZI, *Equa, semplice e federalista: troppe qualità per l'Imu*, in *www.lavoce.info*, 14 aprile 2012.

(57) M.C. SACCANI, *Imu. Guida operativa alla nuova imposta municipale propria*, Giuffrè, 2012.

tiplicando per 160 la rendita in vigore all'inizio dell'anno, rivalutata del 5%. Quanto alle aliquote del prelievo sugli immobili, quella ordinaria<sup>58</sup>, ex art. 13, d.l. 201/2011, è stata fissata allo 0,76% ma i Comuni, fino al 30 novembre 2013, hanno potuto modificarla in aumento o in diminuzione fino a 0,3 punti percentuali, così come hanno potuto, sempre fino a fine novembre 2013, ridurla fino allo 0,4% per gli immobili locati. A seguire, il d.l. 133/2013 recante «Disposizioni urgenti concernenti l'IMU, l'alienazione di immobili pubblici e la Banca d'Italia» sopprimeva la seconda rata dell'IMU<sup>59</sup> e prevedeva che l'eventuale differenza tra l'ammontare dell'imposta calcolata sulla base dell'aliquota e della detrazione deliberata dal Comune per l'anno 2013 e, se inferiore, quello risultante dall'applicazione dell'aliquota e della detrazione di base previste dalle norme statali per ciascuna tipologia di immobile doveva essere versata dal contribuente, in misura pari al 40%, entro lo scorso 24 gennaio 2014 (cosiddetta "Mini-IMU")<sup>60</sup>

Con la legge di Stabilità 2014 vengono apportate importanti modifiche in tema di fiscalità immobiliare.

Più in particolare, è stata introdotta una nuova Imposta Unica Comunale (IUC) che si articola in tre componenti: 1. l'IMU (che continuerà ad essere disciplinata dall'art. 13, d.l. 201/2011); 2. la TARI (sulla gestione dei rifiuti urbani e assimilati, a carico del possessore-detentore di immobili idonei a produrre rifiuti urbani o assimilati); 3. la TASI (sui servizi indivisibili dei comuni, a carico del proprietario e, *pro quota*, dell'eventuale occupante dell'immobile).

Nell'analizzare le due componenti di nostro interesse: IMU e TASI, seguiremo l'ordine di trattazione della Legge di Stabilità 2014.

La TASI, ex art. 1, comma 640, 669, 676, 681 e 687 della legge 147/2013 (legge di Stabilità), assicura la copertura dei costi dei servizi indivisibili dei Comuni. Il presupposto di tale tributo è il possesso o la deten-

---

(58) La normativa statale ex art. 13 del D.l. 201 del 2011 ha stabilito l'aliquota base dell'imposta pari allo 0,76%. L'aliquota base è ridotta allo 0,4% per l'abitazione principale e le relative pertinenze ed allo 0,2% per i fabbricati rurali ad uso strumentale.

(59) M. BORDIGNON, L. POGGI, *Imu e non più Imu: il valzer di un'imposta impazzita*, in *www.lavoce.info*, 3 dicembre 13.

(60) L. DE STEFANI, *Mini-Imu, gli ultimi chiarimenti dell'Economia*, in *Il Sole 24 Ore*, 14 gennaio 2014.

zione, a qualsiasi titolo di fabbricati, compresa l'abitazione principale, di aree scoperte, nonché di quelle edificabili, a qualsiasi uso adibito. Anche nel caso in cui l'immobile sia utilizzato da un soggetto diverso dal proprietario, l'imposta deve essere versata sia dal proprietario sia, *pro quota*, dall'occupante dell'immobile per una percentuale variabile dal 10 al 30%, a seconda di quanto stabilito dal Comune con proprio regolamento<sup>61</sup>. Si applica con l'aliquota base dell'1 per mille sul valore catastale degli immobili, determinato con le stesse modalità vigenti ai fini IMU e i Comuni possono variare tale aliquota in diminuzione, sino ad azzerarla, oppure in aumento, a condizione che la somma delle aliquote IMU e TASI non superi il 10,6 per mille<sup>62</sup>. Inoltre, si precisa che limitatamente all'annata 2014, l'aliquota della TASI, su tutti i tipi di immobili, non può superare il 2,5 per mille del citato valore catastale degli stessi<sup>63</sup>.

Per ciò che concerne l'IMU, invece, nel riscrivere alcune disposizioni dell'art. 13, d.l. 201/2011, l'art. 1, comma 680 e 707, della legge 147/2013:

- a) elimina l'IMU per l'abitazione principale non di lusso e relative pertinenze, ad eccezione degli immobili iscritti in catasto nelle categorie A/1, A/8 ed A/9;
- b) esclude dall'IMU, assimilandole all'abitazione principale, le seguenti unità immobiliari: - abitazioni appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa, adibite ad abitazione principale (e relative pertinenze) dei soci assegnatari; - alloggi sociali (come definiti dal d.m. 22 aprile 2008); - casa coniugale assegnata a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento, o cessazione degli effetti civili del matrimonio; - unico immobile iscritto o iscrivibile al catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, posseduto e non concesso in locazione, dal personale in servizio permanente presso le forze armate, ovvero le forze di polizia ad ordinamento militare e civile, nonché presso il corpo nazionale dei vigili del fuoco.

---

(61) S. PELLEGRINO, A. ZANARDI, *Imu-Tasi a prova di detrazione*, in *www.lavoce.info*.

(62) G. TROVATI, *Prima casa, Tasi con clausola anti-rincari*, in *Il Sole 24 Ore*, 12 febbraio 2014.

(63) F. CERISANO, B. MIGLIORINI, *Legge di stabilità, dal Trise alla Iuc*, in *Italia Oggi*, 26 novembre 2013.

Inoltre, viene stabilito che i Comuni possono assimilare all'abitazione principale:

- l'unica unità immobiliare a destinazione abitativa posseduta dai soggetti anziani o disabili che abbiano acquisito la residenza in case di ricovero e cura, a condizione che la stessa non risulti locata;
- l'unità immobiliare concessa in comodato ai parenti in linea retta, entro il primo grado, a condizione che venga utilizzata da questi ultimi come abitazione principale;
- l'abitazione posseduta (a titolo di proprietà o di usufrutto) in Italia, da cittadini italiani, non residenti nel territorio dello Stato, a condizione che non risulti locata.

La legge 190/2014 al comma 679 ha confermato che le aliquote di IMU e TASI non potranno aumentare rispetto al 2014<sup>64</sup>. La legge di Stabilità 2015 ai commi 662 e 664, inoltre, ha previsto la possibilità di saltare ancora una rata dell'IMU per gli immobili inagibili dopo il sisma dell'Emilia del 2012. È stato, infatti, esteso dal 31 dicembre 2014 al 30 giugno 2015 il termine ultimo entro il quale i fabbricati che si trovano nelle zone colpite dal terremoto del 20 e 29 maggio 2012, distrutti od oggetto di ordinanze sindacali di sgombero, in quanto inagibili totalmente o anche solo parzialmente, sono esenti dall'IMU se non ancora ricostruiti. Per ciò che concerne, infine, le zone colpite dal terremoto dell'Abruzzo del 6 aprile 2009, il comma 448 della legge 190/2014 prevede l'esenzione dal pagamento della TASI in tutti i casi in cui si tratta di immobili distrutti od oggetto di ordinanze sindacali di sgombero in quanto inagibili totalmente o parzialmente. L'esenzione è prevista fino alla ricostruzione ed agibilità dei fabbricati stessi.

In uno scenario così continuamente in divenire è difficile mantenere un equilibrio tra i soggetti in vario modo coinvolti dai diversi interventi di riforma, ossia lo Stato, i Comuni, i proprietari di varie tipologie di immobili, gli inquilini, in quanto ogni volta va ridefinito il quadro di riferimento. Pertanto, gli interventi sulle imposte immobiliari, introdotti dalla legge di Stabilità 2014, sono calati in un complesso meccanismo di compensazione tra Stato e Comuni e tra Comuni, tale da lasciare del tut-

---

(64) P. MIRTO, *Legge di stabilità 2015: le novità per i tributi comunali*, in *Tributi locali e regionali*, 1, 2015, p. 8.

to invariate le risorse comunali complessive<sup>65</sup>. Inoltre, se i Comuni decidessero di utilizzare al massimo gli spazi di manovra previsti dalla legge, il nuovo sistema impositivo determinerebbe un consistente onere aggiuntivo a carico dei contribuenti. Viene, dunque, previsto un sistema fiscale eterodiretto, nel quale lo Stato fissa il quadro normativo e gli Enti locali possono solo decidere se istituire o meno il tributo, ma non anche definirlo nella struttura secondo scelte autodeterminate. Questo dato ha determinato l'affermazione di una fiscalità locale "sul territorio" e non anche di una fiscalità locale "del territorio".

E in questo senso si colloca anche la scelta operata del legislatore, nella definizione della legge di Stabilità 2016, di esentare la prima casa dal pagamento della TASI. Secondo le prime stime, si tratta di uno sconto che vale 3,7 miliardi di euro, e comprende anche i terreni agricoli. Sarà, inoltre, possibile cancellare il 50% dell'IMU anche per la seconda casa data in comodato a figli o genitori, con due "paletti": il comodato dovrà essere registrato e si dovrà possedere al massimo una prima casa oltre quella data al parente. Viene, infatti, introdotta una riduzione del 50% della base imponibile IMU (in luogo dell'esenzione introdotta dal Senato in prima lettura) per gli immobili dati in comodato d'uso a figli o genitori. Il beneficio si applica purché il contratto sia registrato e il comodante possieda un solo immobile in Italia e risieda anagraficamente, nonché dimori abitualmente, nello stesso Comune in cui è sito l'immobile concesso in comodato. Al contempo, si estende detto beneficio anche al caso in cui il comodante, oltre all'immobile concesso in comodato, possieda nello stesso Comune un altro immobile adibito a propria abitazione principale (non di lusso). Viene sospesa, per l'anno 2016, l'efficacia delle leggi regionali e delle deliberazioni comunali per la parte in cui aumentano i tributi e le addizionali attribuiti ai medesimi enti territoriali, in luogo di vietare la deliberazione di tali aumenti. Questi ultimi sono rapportati ai livelli di aliquote applicabili per l'esercizio 2015 (anziché essere comparati ai livelli di aliquote deliberate, entro la data del 30 luglio 2015, per l'esercizio 2015). In tal modo, la sospensione degli aumenti di aliquote riguarda anche gli enti che hanno già deliberato in tal senso all'entrata in vigo-

---

(65) S. PELLEGRINO, A. ZANARDI, *Legge di stabilità: il conto delle imposte sugli immobili*, in *www.lavoce.info.it*.

re della legge di Stabilità. È, poi, mantenuta, la possibilità per i Comuni, per il 2016, di aumentare dello 0,8 per mille l'aliquota TASI per gli immobili non esentati. È eliminata, in questo modo, la condizione, originariamente prevista, secondo cui tale aumento doveva essere stato deliberato, per l'anno 2015, entro il 30 settembre 2015 e nel rispetto dei vincoli posti dalla legge di Stabilità 2014.

La legge di Stabilità 2016 ha definitivamente confermato l'esenzione per i terreni agricoli ubicati in Comuni montani e parzialmente montani (questi ultimi solo se posseduti da coltivatori diretti e IAP) ed è introdotta l'esenzione per tutti i terreni agricoli posseduti e condotti da coltivatori diretti e IAP. Infine, è finalmente risolto il problema degli "imbullonati", cioè quei macchinari e impianti ancorati al suolo e che fino al 2015 partecipavano alla stima della rendita catastale del fabbricato aziendale (cat. D ed E) di cui erano parte. Infatti, dal 1° gennaio 2016, ai fini della determinazione della rendita catastale degli immobili strumentali censiti alle categorie D ed E, occorre tener conto solo del suolo e delle costruzioni, nonché degli elementi ad essi strutturalmente connessi che ne accrescono la qualità e l'utilità, nei limiti dell'ordinario apprezzamento. Restano, invece, espressamente fuori dalla stima i macchinari, congegni, attrezzature ed altri impianti, funzionali allo specifico processo produttivo.

### ***7. Giurisprudenza costituzionale in materia di allocazione del gettito IMU***

In tema di IMU, inoltre, merita particolare attenzione la sentenza della Corte costituzionale n. 155 del 2015, la quale, seppure avente ad oggetto i rapporti finanziari tra Stato e Regioni speciali, pone considerazioni interessanti sulla questione dell'allocazione delle risorse prodotte dalla fiscalità locale. Questa pronuncia ha giudicato dei ricorsi proposti dalle Regioni Valle d'Aosta, Sicilia, Sardegna e Friuli Venezia Giulia contro l'art. 13 e l'art. 14, comma 13-*bis*, del d.l. 201/2011 e dei ricorsi proposti dalle Regioni Valle d'Aosta, Friuli Venezia Giulia e Sardegna contro alcuni commi dell'art. 1, l. 228/2012. Le norme impugnate riservavano allo Stato una quota del gettito IMU e assicuravano, sempre allo Stato, il recupero del maggior gettito IMU e TARES. Le Regioni invocavano le norme sulle partecipazioni e sulla competenza in materia di finanza locale. Per comprendere gli interessi in gioco vanno considerati con attenzione i principi

di autonomia regionale, di equilibrio di bilancio e di leale collaborazione<sup>66</sup>. Questi principi vengono bilanciati dal legislatore costituzionale e da quello ordinario tramite il meccanismo della competenza legislativa concorrente in materia di coordinamento della finanza pubblica e il metodo consensuale per la definizione dei rapporti finanziari. Ne consegue che, mentre il principio di leale collaborazione vincola il contenuto delle leggi ma non il procedimento legislativo, il metodo pattizio, nei rapporti finanziari Stato-Regioni speciali, ha carattere di regola. La Corte rivela che «le norme censurate producono un risultato incidente sul nucleo del sistema della fiscalità locale in ragione della sommatoria dei loro effetti e dell'impatto finanziario che realizzano», mentre la legge 42/2009 ha innovato «importanti fattispecie tributarie», prevedendo che «dette fattispecie non trovino più automatico riscontro con le vigenti prescrizioni degli Statuti». Ne deriva la necessità di un «bilanciamento tra le ragioni di salvaguardia delle autonomie speciali, quelle di realizzazione del federalismo solidale e quelle di tutela degli equilibri di bilancio, intesi, questi ultimi, come riferiti sia alle singole autonomie sia al sistema della finanza pubblica allargata». Tutte le questioni vengono dichiarate dalla Corte inammissibili, in quanto «la mancata specificazione da parte del legislatore dei criteri attraverso cui determinare la titolarità dei nuovi tributi non consente di enucleare parametri utili per una pronuncia a rime obbligate». In sostanza, al Giudice delle Leggi non compete esercitare una supplenza mediante la determinazioni di relazioni finanziarie alternative a quelle adottate dallo Stato, dato che il compito del bilanciamento tra i valori contrapposti di tutela delle autonomie speciali e dell'equilibrio di bilancio spetta unicamente al legislatore. Tuttavia, la Corte illustra, anche dettagliatamente, la centralità del metodo pattizio, argomentando che i rapporti tra Stato e autonomie territoriali devono avvenire considerando i possibili pregiudizi alle finanze locali. La Corte, pertanto, ha tentato di indicare alcune direttive per un corretto sviluppo dei rapporti tra Stato e Regioni speciali, senza però adottare una pronuncia di incostituzionalità che avrebbe creato non pochi problemi alle finanze statali. La Corte, infatti, ha invocato un mancato bilanciamento legislativo, ossia la mancanza di nuove nor-

---

(66) C. PADULA, *Dove va il bilanciamento degli interessi? Osservazioni sulle sentenze 10 e 155 del 2015*, in *federalismi.it*, 19, 2015.

me sull'attuazione, per evitare di decidere nel merito. Alla base di questa posizione, risulta evidente il timore delle conseguenze economico-finanziarie dovute ad una eventuale pronuncia di accoglimento. Il richiamo all'art. 81 Cost. avrebbe poi richiesto un maggior approfondimento anche considerando che, in caso di accoglimento, le risorse sarebbero rimaste nella sfera pubblica e che la stessa Corte ritiene le norme impugnate tali da «turbare l'equilibrio di bilancio delle singole autonomi e speciali». Infine, un ultimo particolare merita attenzione. L'argomento dello squilibrio finanziario implica che più risorse lo Stato avoca a sé e più lungo è il giudizio di costituzionalità, meno è probabile che le norme siano annullate. Infatti, la sentenza 155/2015 ha dato importanza anche al tempo trascorso dall'entrata in vigore delle norme impugnate. Tuttavia, la lunghezza del giudizio non dovrebbe mai tradursi in un elemento di ostacolo ad una pronuncia di accoglimento.

#### **8. Ordinamento locale e introduzione della Iuc: questione aperta**

Nelle intenzioni del legislatore, in primo luogo, il tributo immobiliare comunale avrebbe dovuto assumere un ruolo rilevante fin da subito nel finanziamento delle funzioni fondamentali dei Comuni. Se si considera che uno dei pochi criteri della legge delega 42/2009, ex art. 2, lett. l), prevedeva che non si dovesse alterare la progressività del sistema fiscale e che si ottenesse una sostanziale invarianza della pressione fiscale, già inizialmente si configurava in termini piuttosto riduttivi il nuovo tributo, sia sotto l'aspetto della novità legislativa sia per ciò che riguarda l'ambito più strettamente strutturale<sup>67</sup>. Tale obiettivo risulta in sé abbastanza velleitario, non tanto e non solo perché la progressività risulta ormai essere un concetto sfuggente quando è applicato quale parametro di costituzionalità di un singolo tributo, ma soprattutto perché l'introduzione di nuovi tributi locali di carattere reale altera, quasi per definizione, la progressività dell'intero sistema<sup>68</sup>.

Quindi in sede di fiscalità locale sarebbe stato opportuno adottare misure

---

(67) L. SALVINI, *Federalismo fiscale e tassazione sugli immobili*, in *Rassegna tributaria*, 6, 2010, p. 1607.

(68) L. SALVINI, *I tributi propri di Regioni, Province e Comuni. Profili tributari*, in V. NICOTRA, F. PIZZETTI, S. SCOZZESE (a cura di), *Il federalismo fiscale*, Roma, 2009, p. 235.

tecniche in linea con un razionale disegno di semplificazione tributaria, in grado di assicurare un'adeguata visibilità del tributo, in modo da rendere percepibile il collegamento tra il prelievo e la spesa degli Enti locali, se davvero si fosse scelto di sviluppare la tesi del principio del beneficio; poi, andavano posti meccanismi atti ad evitare il fenomeno dell'esportazione fiscale, ossia evitare il trasferimento, anche parziale, dell'onere tributario a soggetti diversi dai beneficiari della spesa pubblica locale, il che significa prevalentemente su cittadini appartenenti a comunità diverse da quelle che effettuano il prelievo. Lo scopo di fondo, quindi, doveva essere quello di assicurare un gettito sufficientemente stabile, poco o per nulla sensibile alle vicende del ciclo economico, data anche la minore flessibilità finanziaria degli Enti locali. Il meccanismo del tributo immobiliare introdotto con lo strumento IMU/TASI mostra criticità in relazione a questi profili e la cosa è ancora più sorprendente se si pensa che tali elementi dovrebbero essere i connotati principali di un tributo immobiliare che voglia finanziare le casse comunali. Va, infatti, rilevato che sia per i principi generali visti nella legge 42/2009 sia per la funzione assegnata a questo specifico tributo deve risultare maggiormente evidente una correlazione con le funzioni fondamentali dei Comuni; inoltre esso deve rispettare i principi di continenza e di correlazione, dai quali andava tratto l'aspetto che il tributo in questione fosse espressione reale del principio del beneficio, sotto la forma della *service tax*<sup>69</sup>. Da questo emerge la criticità per la quale non può essere sufficiente la correlazione generica con i servizi o con le funzioni comunali per non considerare la natura patrimoniale dell'imposta, provocando così seri dubbi sull'idoneità del principio del beneficio a trovare piena attuazione. A questo potrebbe obiettarsi che i servizi locali a fronte dei quali la nuova imposta sarebbe dovuta sono quelli resi all'immobile in quanto tale, e qui andrebbe così sottolineato il legame tra questo e le funzioni fondamentali assegnate ai Comuni, quali ad esempio la viabilità, i trasporti, la gestione del territorio, la polizia locale, il cui espletamento ben può concretizzarsi in servizi che hanno una ricaduta anche sul maggior valore immobiliare.

---

(69) L. SALVINI, *Federalismo fiscale e tassazione sugli immobili*, cit., dove si afferma che «per la richiesta ampiezza del gettito, questo tributo non sembra poter essere una semplice tassa, e quindi, il richiamo al beneficio resterebbe meramente esterno alla fattispecie impositiva».

Queste criticità rilevate pongono un ulteriore quesito riguardante l'effettiva sussistenza di un concetto ontologico di tributo proprio comunale, con particolare riferimento all'aspetto immobiliare, desumibile dalla Costituzione e/o dalla legge delega; il richiamo già posto ai principi di continenza e di correlazione induce a ritenere che i tributi propri debbano essere connotati dal beneficio, cioè da un presupposto che costituisca parte integrante lo specifico vantaggio del soggetto passivo ritratto o ritraibile dalle funzioni esercitate dall'Ente comunale<sup>70</sup>. A tal fine si pongono alcune rapide considerazioni. La prima è che la legge delega esprimeva già una tendenziale indicazione verso una rispondenza dei tributi locali al principio del beneficio, senza però porre una necessaria corrispondenza tra beneficio e principio di correlazione, potendo, infatti, sussistere principi correlati ma non rispondenti al criterio del beneficio. Il carattere non assoluto della prescrizione su un punto così rilevante ha portato il legislatore ad adottare un sistema confuso che può essere causa di incertezze a livello locale. La seconda riflessione è che non è pienamente assodato che in base al criterio del beneficio possano aversi presupposti di imposte caratterizzati dalla capacità contributiva, sorgendo così situazioni di conflitto sia perché gli enti territoriali possono svolgere politiche redistributive ed erogare servizi a favore magari di soggetti a scarsa o nulla capacità contributiva, sia perché la spesa locale può essere a vantaggio anche di soggetti a rilevante capacità contributiva ma questa poi non può essere colta da strumenti tributari gestibili localmente<sup>71</sup>.

Dal quadro esposto è possibile porre alcune indicazioni che non sono state sviluppate adeguatamente dal legislatore nella configurazione dell'attuale sistema di Enti locali; infatti, se da un lato si intende affermare la centralità del tributo immobiliare, dall'altra non si è posto il residente, sia come persona fisica sia come impresa, come beneficiario diretto o indiretto della maggior parte della spesa pubblica locale. A questo si aggiunge che non è stato previsto di concedere ad ogni singolo

---

(70) L. SALVINI, *I tributi propri di Regioni, Province e Comuni. Profili tributari*, cit. p. 237; F. MERLONI, *Riflessioni sull'autonomia normativa degli Enti locali*, in *Le Regioni*, 2, 2008, p. 91.

(71) F. OSCULATI, *L'autonomia tributaria*, in *Il federalismo fiscale*, cit., p. 242.

Comune di applicare la Iuc in maniera distinta su proprietari e utilizzatori, senza individuare due distinti soggetti passivi, sia pure in via eventuale e nell'ambito comunque di un unico tributo. Si è quindi dinanzi ad una situazione che, nella carenza di reali spazi di autonomia impositiva, ricalca un'operazione di accorpamento di tributi già esistenti, un tentativo di *maquillage*, con delineazione in chiave "sintetica" del meccanismo della Iuc, relativamente all'identificazione del relativo presupposto e degli altri elementi fondamentali, senza dar luogo affatto ad un tributo comunale nel senso pieno del termine, trattandosi di una mera compartecipazione. Un panorama, quindi, riduttivo rispetto alle aspettative, tuttavia, va preso atto che probabilmente solo una pura e semplice devoluzione ai Comuni di tributi già esistenti, senza alcuna forma di razionalizzazione o di disegno sistematico del prelievo, sarebbe stata consentita alla luce dei principi della vigente legislazione in materia di finanza locale<sup>72</sup>. Inoltre, posta in questi termini, la tendenziale correlazione del prelievo con il beneficio ritraibile dalle funzioni sul territorio, prefigurata dalla legge 42/2009, non appare adeguata per finanziare le funzioni fondamentali comunali poiché, all'atto pratico, emerge quanto sia arduo stabilire un nesso tra "cosa tassata" e "cosa amministrata" e quanto sia velleitario pensare che un meccanismo legislativo possa da solo modificare comportamenti e prassi, specie se pretende di attribuire tributi e risorse finanziarie senza aver ancora definito, in modo compiuto, il quadro degli Enti locali e i loro assetti territoriali e funzionali. In questo modo è di fatto abbandonato il disegno di promuovere una più razionale amministrazione della finanza locale, decentrando i momenti decisionali delle entrate e delle spese pubbliche così da rendere comparabile l'entità del prelievo con il livello dei servizi ricevuti. Infatti, l'attivazione di un meccanismo attraverso il quale l'elettore fosse in grado di esprimere un giudizio di efficienza sull'andamento finanziario dei servizi pubblici che lo riguardano imporrebbe che gli organi rappresentativi locali avessero concrete responsabilità circa la distribuzione dei prelievi fiscali e risultasse evidente il rapporto costo-benefici. Nel quadro della Iuc questo non è possibile perché è assente una sufficiente

---

(72) L. SALVINI, *Federalismo fiscale e tassazione sugli immobili*, cit.

misura di autonomia normativa ed impositiva per i Comuni, i quali godono di un'entrata sulla cui compiuta determinazione essi non possono incidere e, conseguentemente, il controllo dell'elettorato può svolgersi esclusivamente sulla destinazione della spesa pubblica<sup>73</sup>.

Infine, si giunge all'analisi del limite più evidente della struttura della Iuc, ossia il suo essere una forma di compartecipazione e non di tributo proprio degli Enti locali. Questa è di gran lunga la carenza più macroscopica dell'intero impianto del federalismo municipale ed impedisce di parlare di una reale volontà autonomistica del legislatore centrale, sia esso delegante che delegato; nella migliore delle ipotesi, siamo dinanzi ad un'autonomia timida o frenata. Infatti, nell'ottica dell'art. 119 Cost. le partecipazioni al gettito di tributi erariali costituiscono soltanto la seconda delle fonti di entrata previste, da intendersi in via sussidiaria o accessoria rispetto ai tributi propri, e si concretizzano in una quota di gettito di un'imposta statale, istituita ed amministrata in tutto e per tutto dallo Stato in via esclusiva<sup>74</sup>. Ai Comuni, beneficiari in parte del gettito della Iuc compartecipata, non spetta alcun potere di intervento sulla fattispecie tributaria oggetto di compartecipazione, avendo semplicemente a disposizione delle somme genericamente rivenienti dal «gettito dei tributi erariali riferibile al loro territorio». Questa tipologia di ripartizione di risorse pone in primo piano il tema dell'unicità o meno della quota di compartecipazione applicabile ai diversi territori a cui il gettito dei tributi va riferito in modo da garantire a ciascun Comune risorse proporzionalmente uguali. Nel caso di specie della Iuc l'applicazione di aliquote uniformi a livelli diversi di capacità contributiva provocano effetti sperequativi tra i vari territori, determinando un sistema fiscale a macchia di leopardo talmente accentuato da correre il rischio di compromettere la realizzabilità del finanziamento delle funzioni pubbliche attribuite alle varie istituzioni locali. Pertanto, la finalità del legislatore di realizzare la devoluzione dei gettiti

---

(73) A. FEDELE, *Federalismo fiscale e riserva di legge*, in *Rassegna tributaria*, 6, 2010, p. 1525, il quale afferma che «elemento essenziale era l'attribuzione agli organi elettivi locali anche di poteri di intervento sull'entità dei prelievi fiscali, quindi, sulla disciplina sostanziale dei tributi, e sulla destinazione delle entrate».

(74) E. CORALI, *Federalismo fiscale e Costituzione. Essere e dover essere in tema di autonomia di entrata e di spesa di Regioni ed Enti locali*, Milano, 2010, p. 127.

ai Comuni in forma progressiva e territorialmente equilibrata rischia di restare lettera morta e non è da ritenersi sufficiente il riferimento al profilo territoriale della compartecipazione perché questo implica, cosa che non avviene nel meccanismo della Iuc, un rapporto chiaramente ricostruibile tra il gettito compartecipato e le basi imponibili da cui il gettito trae origine. Il principio di territorialità, se realmente inteso in chiave autonomistica, implica che il gettito del tributo erariale compartecipato affluisca e rimanga sul territorio del Comune. Ciò può sicuramente comportare differenze tra i territori ma a rimuovere questo ostacolo è all'uopo posto il meccanismo perequativo; appare quindi un farraginoso passaggio quello previsto dal legislatore, dove, tra Fondo di riequilibrio e accordi in sede di Conferenza Stato-Città, si nota una complessità che lascia nell'indeterminato il necessario collegamento tra il gettito compartecipato e i territori locali. Con lo strumento della compartecipazione, quindi, l'elemento innovativo dell'idea originaria della Iuc risulta essere piuttosto modesto; non si è affatto in presenza di un tributo proprio dei Comuni, e, in termini complessivi, ciò che formalmente è classificabile come "compartecipazione" appare al lato pratico più come una mera compensazione di minore gettito alle casse comunali che in passato veniva garantito dal meccanismo dei trasferimenti. Il passaggio dal centro al locale avrebbe dovuto caratterizzarsi sia per una maggiore autonomia impositiva degli Enti locali sia per una sensibile semplificazione di adempimenti e procedimenti, cosa che con la Iuc non si è raggiunta concretamente, forse perdendo i propositi iniziali a furia di scrivere e riscrivere la normativa e smarrendo così il riconoscimento di un effettivo spazio d'azione per responsabilizzare gli amministratori locali. La Iuc appare quindi priva di un'identità specifica. La disciplina, rivisitata in sede di legge di Stabilità 2016, conserva pressoché intatte le criticità strutturali che si sono accumulate durante questo faticoso percorso in tema di imposizione immobiliare locale. Il legislatore statale si mostra ancora quasi prigioniero di un'ottica tecnicistica e ragionieristica, legato ad una gestione di risorse e di recupero delle stesse sempre più lontana da una compiuta forma di *service tax*, che sia il prodotto di un disegno organico di organizzazione delle modalità di finanziamento delle funzioni degli Enti locali.