

Il federalismo fiscale in “perdurante transizione”: sul nuovo assetto finanziario e tributario del federalismo differenziato

Giuseppina Lofaro

Il presente saggio rappresenta un tentativo di ricostruzione della farragginosa riforma in itinere e del copioso dibattito interdisciplinare, in un'ottica promozionale di competizione virtuosa tra i territori. Il percorso per l'autonomia differenziata può costituire l'occasione utile per una “fiscalità di sviluppo” ossia per rinnovare il sistema tributario delle Regioni alla luce delle specificità locali, al fine di raggiungere anche fini promozionali ed extra-fiscali. Alla luce dell'analisi comparata, utile potrebbe esser l'importazione in Italia del sistema spagnolo di fiscal joint responsibility. Il federalismo differenziato dovrebbe costituire un trait d'union verso il federalismo fiscale, al fine di riprenderne l'itinerario interrotto, in un'ottica sistematica di collaborazione e coordinamento secondo un modello cooperativo.

1. Premessa

La legge delega 5 maggio 2009, n. 42¹ contiene i principi ed i criteri direttivi per l'attuazione del federalismo fiscale². In attuazione di essa, con riferimento all'articolo 119 della Costituzione, sono stati emanati nove decreti legislativi³, orientati a determinare il nuovo assetto dei rapporti economici e finanziari tra lo Stato e le autonomie territoriali.

¹ Cfr. A. MORRONE, *Enti locali, Regioni e Stato nella legge delega n. 42 del 2009 sul “federalismo fiscale”*, in G. CAIA, T.F. GIUPPONI, A. MORRONE (a cura di), *Quale ordinamento per gli Enti locali? Organizzazione servizi pubblici e “federalismo fiscale”*, Bologna, Bononia University Press, 2009, pp. 159-179.

² F. CERNIGLIA, *La partita aperta del federalismo fiscale*, in *Agg. Soc.*, Studi e ricerche, 2009, pp. 491-503.

³ La legge delega è stata attuata attraverso l'emanazione dei seguenti decreti legislativi: d.lgs. 28 maggio 2010, n. 85, Attribuzione a Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni di un

Il piano di attuazione della delega *de qua* risulta realizzato soltanto in parte nell'ordinamento, specialmente a causa di grandi cambiamenti subentrati nel quadro istituzionale, essenzialmente riconducibili all'aggravarsi della crisi economica e finanziaria ed alla susseguente esigenza di un'aumentata centralizzazione delle decisioni di entrata e di spesa.

Nel contesto *de quo*, uno tra i fattori più avanzati della normativa sul federalismo, ossia i c.d. fabbisogni *standard*⁴ nonché le capacità fiscali, ha acquisito rilievo quale criterio di assegnazione delle risorse agli enti locali⁵.

proprio patrimonio (c.d. federalismo demaniale); d.lgs. 17 settembre 2010, n. 156, Disposizioni recanti attuazione dell'articolo 24 della legge 5 maggio 2009, n. 42, in materia di ordinamento transitorio di Roma Capitale; d.lgs. 26 novembre 2010, n. 216, Disposizioni in materia di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard di Comuni, Città metropolitane e Province; d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, Disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale; d.lgs. 6 maggio 2011, n. 68, Disposizioni in materia di autonomia di entrata delle Regioni a statuto ordinario e delle Province nonché di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard del settore sanitario; d.lgs. 31 maggio 2011, n. 88, Disposizioni in materia di risorse aggiuntive e di interventi speciali per la rimozione degli squilibri economici e sociali, a norma dell'articolo 16 della legge 5 maggio 2009, n. 42; d.lgs. 23 giugno 2011, n. 118, Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli Enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42; d.lgs. 6 settembre 2011, n. 149, meccanismi sanzionatori e premiali relativi a Regioni, Province e Comuni; d.lgs. 18 aprile 2012, n.61, Ulteriori disposizioni recanti attuazione dell'articolo 24 della legge 5 maggio 2009, n. 42, in materia di ordinamento di Roma Capitale, poi oggetto di un provvedimento correttivo, costituito dal d.lgs. 26 aprile 2013, n.51, recante modifiche al d.lgs. n. 61 del 2012. In seguito, è stato emanato il d.lgs. 10 agosto 2014, n. 126, con cui sono state apportate modifiche ed integrazioni al d.lgs. 23 giugno 2011, n. 118, in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi. In attuazione di quanto previsto dalla legge, il piano di attuazione del federalismo fiscale è esplicito nella relazione semestrale sull'attuazione della legge delega, approvata dalla Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale: le relazioni pubblicate sono reperibili su <https://parlamento17.camera.it/163>.

⁴ G. RIVOCCHI, *La determinazione dei fabbisogni standard degli enti territoriali: un elemento di incertezza nella via italiana al federalismo fiscale*, in *Federalismi.it*, 8, 2011, pp. 1-31.

⁵ S.M. RONCO, *Considerazioni in merito all'autonomia tributaria ed agli spazi di equità orizzontale nel tempo del regionalismo differenziato*, in *Riv. dir. trib.*, 2, 2020, p. 146, evidenzia che «la circostanza che le Regioni interessate ai maggiori spazi di autonomia si siano fatte parte attiva nel proporre il metodo dei costi *standard* per il calcolo dei fabbisogni relativi alle competenze aggiuntive pare espressione di aderenza a criteri propri del federalismo cooperativo posti a fondamento del percorso di riforma del 2009; ciò sul presupposto che proprio la determinazione dei costi relativi ai LEP – a valle dei quali soltanto possono individuarsi i fabbisogni *standard* – risponde con completezza ad un modello di federalismo attento ai principi di perequazione, nella consapevolezza che solo così può giungersi ad un'effettiva tutela delle istanze solidaristiche di perequazione, superando l'attuale assetto dei rapporti che favorisce un esercizio di

2. *Profilo ricostruttivo dei rapporti economico-finanziari tra lo Stato e le autonomie territoriali*

L'ordine dei rapporti economico-finanziari tra lo Stato e le autonomie territoriali di cui alla legge n. 42 del 2009 è fondato sul superamento del sistema di finanza derivata e sul conferimento di un'ampliata autonomia di entrata e di spesa agli enti decentrati, nel rispetto dei principi costituzionali di solidarietà, riequilibrio territoriale e coesione sociale⁶. In particolare, nell'ambito della struttura fondamentale delle entrate di Regioni ed enti locali, vengono stabiliti i principi regolatori dell'assegnazione di risorse perequative agli enti dotati di ridotte capacità di autofinanziamento e vengono altresì specificati gli strumenti mediante cui assicurare il coordinamento della finanza pubblica tra i livelli di governo⁷. Nella definizione dei principi fondanti il sistema di finanziamento delle autonomie territoriali, la legge differenzia le spese inerenti i diritti essenziali di cittadinanza, come sanità, assistenza, istruzione e quelle concernenti le funzioni fondamentali degli enti locali (per cui si stabilisce l'integrale copertura dei fabbisogni finanziari) rispetto a quelle che vengono maggiormente finanziate con gli strumenti precipui dell'autonomia tributaria, per le quali si prevede un finanziamento delle funzioni fondato sulla differenziazione dei livelli di ricchezza dei territori ovvero la c.d. perequazione delle capacità fiscali.

In relazione alle summenzionate funzioni riguardanti i diritti civili e sociali, spetta allo Stato definirne i livelli essenziali delle prestazioni, che devono essere assicurati su tutto il territorio nazionale in maniera appropriata ed efficiente; ad essi sono connessi i fabbisogni *standard*, indispensabili proprio a garantire tali prestazioni; le altre funzioni o spese decentrate saranno invece finanziate sulla base di un modello di perequazione delle capacità fiscali, che dovrebbe sostanzialmente

discrezionalità a livello centralizzato in base ad esigenze contingenti e giustifica situazioni 'de-responsabilizzanti' grazie al mantenimento del criterio della spesa storica.

⁶ C. BUZZACCHI, *Regionalismo differenziato e finanza: più autonomia o più risorse?*, in AA.Vv., *Regionalismo differenziato: un percorso difficile. Atti del convegno "Regionalismo differenziato: opportunità e criticità"*, Milano, 8 ottobre 2019, Milano, 2019, pp. 43-52.

⁷ S. PIPERNO, *Regionalismo asimmetrico e relazioni tra livelli di governo: profili economici e di finanza pubblica*, in AA.Vv., *Regionalismo differenziato: un percorso difficile*, cit., pp. 93-105.

rappresentare un tendenziale avvicinamento delle risorse a disposizione dei diversi territori, senza alterare l'ordine delle rispettive capacità fiscali. È invece stabilito un trattamento differente, intermedio rispetto a quello delle precedenti funzioni enucleate, per il trasporto pubblico locale, nonché per gli interventi speciali *ex art.* 119, quinto comma, Cost.

Per quel che concerne le modalità di finanziamento delle funzioni, in linea di principio, il normale esercizio di esse dovrà essere consentito mediante le risorse derivanti dai tributi e dalle entrate proprie di Regioni ed enti locali, dalle compartecipazioni al gettito di tributi erariali e dal fondo perequativo. La normativa in analisi contiene difatti i criteri direttivi finalizzati ad individuare i tributi propri e le compartecipazioni da assegnare ai diversi livelli di governo, alla luce dei principi di territorialità, di sussidiarietà, differenziazione e adeguatezza *ex art.* 118 Cost., nonché le modalità di conferimento agli stessi di cespiti patrimoniali, per definire un quadro orientato a permettere concretamente l'esercizio dell'autonomia tributaria da parte dei governi decentrati, nonché un adeguato livello di flessibilità fiscale.

Con riferimento al sistema tributario dello Stato, nel complesso dovrà essere salvaguardato l'obiettivo di non alterare il criterio della sua progressività, ossequiando il principio della capacità contributiva ai fini del concorso alle spese pubbliche ai sensi dell'art. 53 Cost.

In linea generale, nell'ambito del tentativo di riforma *de qua* viene previsto inoltre il principio per cui l'imposizione fiscale dello Stato deve essere ridotta in misura corrispondente alla più ampia autonomia di entrata di Regioni ed enti locali⁸.

2.1 Gli angusti margini di autonomia impositiva regionale tra divieto di doppia imposizione e principio di contenenza

In un'ottica di maggiore completezza dell'analisi tecnico-giuridica che qui si conduce, pare opportuno effettuare, sia pure brevemente, qualche considerazione ulteriore in merito agli spazi di autonomia impositiva a livello regionale, specialmente alla luce delle indicazioni nel tempo formulate dalla Corte costituzionale, in particolare con riferimento al

⁸ R. BIFULCO, *Osservazioni sulla legge n. 42 del 2009 in materia di federalismo fiscale*, in *Astrid Rassegna*, 2009.

c.d. divieto di doppia imposizione nonché al principio della continenza. Inoltre, ai fini di un'ottimale comprensibilità del *logos* in corso, si ritiene altresì utile un approfondimento sulle diverse tipologie di fonti di finanziamento regionale di tipo prettamente tributario, nell'ambito, tra l'altro, della distinzione tra i c.d. tributi propri, propri-derivati.

Specificamente, per quel che concerne le entrate fiscali, sussiste, come in parte già rilevato, un meccanismo articolato di finanziamento delle funzioni di competenza regionale, essendo ad esse attribuita la gestione di specifiche entrate, di natura squisitamente tributaria, racchiuse nelle categorie dei tributi propri in senso stretto, tributi propri derivati ed addizionali su basi imponibili di tributi erariali.

Oltre a tali fonti di finanziamento di natura puramente tributaria, vi sono altresì ulteriori tipi di entrate quali le compartecipazioni al gettito dei tributi erariali nonché una quota di riparto del fondo di perequazione⁹. In linea con quanto già accennato, può ritenersi che le prerogative conferite alle Regioni a Statuto ordinario con riferimento alla potestà impositiva risultino deboli e limitate, in quanto, anche in relazione al complesso dei tributi propri, gli spazi di autonomia tributaria piena sono stati delineati soltanto in relazione ai tributi propri autonomi, in realtà di scarso rilievo applicativo anche perché istituiti e disciplinati a livello regionale in via residuale ossia con riguardo a presupposti non sottoposti ad imposizione da parte dello Stato *ex art. 8, comma 1, d.lgs. n. 68/2011*. Invece, per quel che concerne i tributi propri derivati, i margini attribuiti alla politica fiscale regionale permangono delimitati in modo rigido attraverso i confini fissati dalle norme statali. Difatti, si tratta di tributi menzionati all'*art. 8, comma 3, d.lgs. n. 68/2011*, normati da legge statale, il cui gettito è poi conferito alle Regioni.

⁹ A tal proposito, A. PERSIANI, *La riforma costituzionale Renzi-Boschi e la sua incidenza sul federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 1, 2017, p. 51 ss., rileva che «in attuazione della legge delega sono stati emanati ben nove decreti legislativi di attuazione, tra cui quelli sull'autonomia tributaria delle Regioni a Statuto ordinario (d.lgs. n. 68 del 2011) e dei Comuni (d.lgs. n. 23 del 2011). Quanto alle prime, il finanziamento delle relative spese è affidato ai tributi – in particolare, tributi propri in senso stretto, tributi propri c.d. derivati, addizionali sulle basi imponibili di tributi erariali – alle compartecipazioni al gettito dei tributi erariali e al riparto del fondo perequativo. Quanto ai secondi, si prevedono i tributi propri istituiti dallo Stato, quelli istituiti dalle Regioni, i tributi di scopo comunali, le compartecipazioni al gettito dei tributi statali (tra cui l'IVA e l'IRPEF), il riparto dei fondi perequativi».

Recenti orientamenti della giurisprudenza costituzionale¹⁰ parrebbero aprire orizzonti ai fini di una prossima rivalutazione dell'autonomia impositiva regionale con riferimento ad alcuni tributi rientranti tra i c.d. tributi propri. Tuttavia, allo stato attuale, si riscontra criticamente la mancanza di una piena attuazione del principio di connessione tra risorse e funzioni e perciò in sostanza un'inattuazione del federalismo fiscale, essendo la parte più consistente delle risorse finanziarie regionali costituita dall'attribuzione del gettito (*id est*: compartecipazione) dei tributi erariali, fissata a livello statale in relazione al *quantum* di spettanza per le Regioni ordinarie.

Pertanto, permangono ridotti margini ai fini dell'introduzione di tributi propri autonomi da parte delle Regioni a Statuto ordinario. Ciò è stato determinato specialmente dal c.d. divieto di doppia imposizione ossia dall'affermazione, con valore preponderante, della preminenza statale nonché della *ratio* di protezione dell'unità dell'ordinamento rispetto alla configurazione di margini di autonomia impositiva delle Regioni ordinarie. Difatti, in applicazione del principio *de quo*, lo Stato sostanzialmente ha riservato a sé un ruolo preminente che in concreto ha compresso la potestà impositiva regionale, residuando unicamente per quest'ultima la possibilità di istituire tributi propri regionali e locali che esulino da presupposti già impegnati dallo Stato centrale.

Un altro basilare criterio di coordinamento che ha contribuito a circoscrivere i confini di autonomia impositiva delle Regioni è il principio della continenza¹¹ per cui qualsiasi eventuale esercizio di potestà impositiva regionale potrebbe esser legittimo unicamente a condizione che i presupposti dei connessi tributi propri autonomi afferiscano alle

¹⁰ Si v. la sentenza della Corte cost. 20 maggio 2019, n. 122 sul rapporto tra legislazione statale e regionale in relazione all'applicazione della tassa automobilistica. Con questa pronuncia la Corte, oltrepassando il proprio pregresso orientamento, ha aperto un angolo visuale di interesse in vista di un riconoscimento di un maggiore spazio di manovra in capo alle Regioni che intendono perseguire un percorso di differenziazione sotto il profilo di una maggiore autonomia fiscale in ordine all'applicazione della tassa *de qua*, qualificando il tributo in questione come *tertium genus* rispetto alle categorie dei *tributi propri in senso stretto* e *propri derivati*. Cfr. sull'analisi *de qua* A. GIOVANARDI, *Complicate ricostruzioni per risolvere questioni microconfittuali di dettaglio: il bollo auto come paradigma di un'autonomia tributaria asfittica e, comunque, sempre sottrattiva*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2019, p. 441.

¹¹ Sul principio di continenza si veda F. GALLO, *I principi del federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 1, 2012, pp. 2-25, spec. p. 12 ss.

materie oggetto *stricto sensu* di competenza esclusiva regionale *ex art.* 117, comma 4, Cost.¹².

Perciò, l'unico margine di discrezionalità in materia tributaria¹³ si concreta nella facoltà di modulare le aliquote su specifici tributi derivati e di innestare, in determinati casi, esenzioni e deduzioni *ad hoc*.

Per tale via, lo spazio impositivo conferito alle autonomie locali è estremamente limitato, concretandosi soltanto nella facoltà di introdurre spartite fattispecie di tributi corrispettivi e di scopo, aventi ad ogni modo presupposti diversi da quelli statali ed in ogni caso nella *conditio* imprescindibile che essi ossequino i principi dell'ordinamento tributario inseriti nel sistema *tributario* in sostanza gestito a livello centrale, oltre che, *last but not least*, siano in armonia con la Costituzione.

Come già evidenziato, la compressione dei margini di autonomia impositiva delle Regioni ordinarie è stata accentuata dalla congiuntura economica sfavorevole che ha colpito l'Italia e che ha determinato l'adozione da parte del legislatore statale di misure emergenziali che, in linea con gli obiettivi di consolidamento dei conti pubblici, hanno di fatto svuotato l'autonomia finanziaria di Regioni ed enti locali.

Di pari passo rispetto alle riforme estensive del vincolo del pareggio di bilancio altresì nei confronti degli enti territoriali, l'orientamento della giurisprudenza costituzionale rispetto all'ampiezza della competenza statale di coordinamento finanziario, in tempi di crisi, ha avallato un invasivo controllo statale in merito alle modalità di allocazione delle risorse nonché sugli obiettivi di spesa a livello regionale. Pertanto, sono state ritenute legittime norme statali contenenti precisi vincoli alle politiche di bilancio delle Regioni che hanno causato un'autonomia di spesa delle stesse in netta compressione¹⁴.

¹² G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2019, p. 150.

¹³ R. MICELI, *Federalismo fiscale e principi europei. Spazi di autonomia, livelli di responsabilità e modelli di federalismo*, Milano, 2014, p. 78 ss.

¹⁴ Cfr. l'orientamento della Corte cost. di cui alla sentenza n. 64/2016, in cui la Corte ha affermato che le politiche di bilancio delle Regioni sono «parte della finanza pubblica allargata e che, pertanto, il legislatore può, con una disciplina di principio, legittimamente imporre alle Regioni e agli enti locali, per ragioni di coordinamento finanziario connesse ad obiettivi finanziari, condizionati anche dagli obblighi comunitari, vincoli alle politiche di bilancio, anche se questi si traducono, inevitabilmente, in limitazioni indirette all'autonomia di spesa degli enti territoriali».

Il quadro complessivo sin qui delineato appare perciò contraddittorio rispetto alla concreta attuazione delle politiche federaliste in materia fiscale.

3. *Aspetti tributari e di finanza pubblica del federalismo differenziato*

Il percorso per l'autonomia differenziata¹⁵ può costituire l'occasione utile per rinnovare il sistema tributario delle Regioni alla luce delle specificità locali (ad es. l'agricoltura), al fine di raggiungere altresì fini promozionali ed *extra*-fiscali, inerenti alle nuove prerogative ambientali, di tutela del paesaggio, culturali e di sussidiarietà orizzontale¹⁶.

Per quel che concerne le implicazioni finanziarie del federalismo differenziato, le fonti di finanziamento delle nuove spese che le Regioni richiedenti l'autonomia differenziata dovranno affrontare sono indicate sinteticamente nelle bozze di intesa che fanno riferimento ad una compartecipazione o ad una riserva di aliquota al gettito di uno o più tributi erariali, maturati nel territorio regionale¹⁷.

Sempre dall'analisi tecnico-giuridica delle bozze di intesa, si desume che con criterio prioritario l'IRPEF è ritenuto essere il tributo su cui istituire una compartecipazione al gettito maturato nel territorio regionale, nonostante a tale opzione si riconnettano rischi di un aumento dei trasferimenti perequativi, essendo la sua distribuzione sperequata nel territorio del nostro Paese¹⁸.

Pare opportuno evidenziare che il dibattito sul federalismo differenziato sia stato fondato, in linea con quanto avviene in relazione alle Regioni a statuto speciale, sulla *chance* di conferire alle Regioni i gettiti fiscali reperiti sul territorio. Nonostante ciò, questa via non è stata intrapresa nel

¹⁵ G. BERNABEI, *L'autonomia differenziata nel contesto della finanza locale*, in *Federalismi*, it, 18, 2019, pp. 1-21.

¹⁶ C. SCIANCALEPORE, *Attività turistiche e tutela dell'ambiente nella prospettiva del Fisco*, in A. F. URICCHIO, G. SELICATO (a cura di), *La fiscalità del turismo*, Bari, Cacucci Editore, 2020, pp. 63-104, spec. P. 96 ss.

¹⁷ Si veda G. TRIA, *Il processo di attuazione dell'autonomia differenziata: osservazioni sui profili finanziari delle bozze di Intesa tra Stato e Regioni Veneto e Lombardia*, audizione presso la Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale, 18 aprile 2019, in <http://documenti.camera.it/>.

¹⁸ M. AULENTA, *Velleità e rattrappimenti tributari negli assetti finanziari degli enti territoriali*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1, 2017, p. 492 ss.

disegno del sistema finanziario del regionalismo differenziato in quanto la Corte costituzionale, con la sentenza n. 118 del 2015¹⁹, ha escluso in radice tale opzione poiché interventi di simil portata causano *funditus* alterazioni permanenti degli equilibri di finanza pubblica, investendo negativamente i legami solidaristici tra le popolazioni delle Regioni e la Repubblica *tout court*; per di più, compromettono alcuni profili strutturali del sistema nazionale di programmazione finanziaria indispensabili ad assicurare l'unità giuridica ed economica dello Stato.

Non è stata portata avanti neanche la proposta di diminuire progressivamente, fino ad eliminare, i c.d. residui fiscali, ossia la differenza algebrica tra i gettiti erariali maturati sul territorio e le spese pubbliche statali a vantaggio dei medesimi territori, in quanto sotto il profilo finanziario sussistono, sulla base del metodo e dei dati impiegati, incertezze di calcolo mentre sotto l'aspetto giuridico si avanzano perplessità in ordine alla legittimità costituzionale²⁰ degli stessi poiché, ai sensi dell'art. 116, terzo comma, Cost., un aumento delle risorse finanziarie regionali potrebbe legittimamente essere disposto soltanto in caso di un incremento delle spese, con la finalizzazione dell'implementazione delle nuove funzioni conferite. Infatti, alla luce del principio di equità orizzontale²¹, le stesse manifestazioni di capacità contributiva comportano una medesima capacità di sopportazione del sacrificio fiscale, indipendentemente dall'ubicazione del domicilio fiscale sul territorio²².

¹⁹ G. FERRAIUOLO, *La Corte costituzionale in tema di referendum consultivi regionali e processo politico: una esile linea argomentativa per un esito (in parte) prevedibile*, in *Federalismi. it*, 2015, 20, p. 2 ss.

²⁰ Cfr. Corte cost., 5 aprile 2016, n. 69 in cui la Corte costituzionale afferma che il criterio del residuo fiscale non costituisce parametro normativo riconducibile all'art. 119 Cost., ma piuttosto rappresenta un concetto impiegato nel tentativo, «storicamente ricorrente tra gli studiosi della finanza pubblica», di individuare l'ottimale ripartizione territoriale delle risorse reperite mediante l'imposizione fiscale. Per cui il concetto di residuo fiscale è stato impiegato piuttosto quale mera «ipotesi di studio» che come «parametro di correttezza legale nell'allocazione territoriale delle risorse».

²¹ Su tali profili, si v. le chiare note di S.M. RONCO, *Considerazioni in merito all'autonomia tributaria ed agli spazi di equità orizzontale nel tempo del regionalismo differenziato*, cit., p. 141 ss.

²² In merito a ciò, M. BENVENUTI, *La dimensione finanziaria delle differenziazioni territoriali*, testo definitivo della relazione al Convegno del Gruppo di Pisa *Il regionalismo italiano alla prova delle differenziazioni*, Università degli Studi di Trento, 18-19 settembre 2020, in *La Rivista "Gruppo di Pisa"*, 1, 2021, p. 125, afferma che «le recenti richieste di attivazione dell'art. 116,

Di rilievo appare, nell'ambito delle bozze di intesa, l'innesto di una clausola per cui eventuali variazioni di gettito derivanti dall'applicazione dell'aliquota, ipotizzata fissa, di compartecipazione oppure di aliquota riservata, sono di competenza regionale. Tale opzione permette alle Regioni con maggiori *performance* di trattenere le eventuali risorse aggiuntive riscosse nel proprio territorio²³ ed inoltre rispecchia le esigenze di autonomia che tuttavia, giova ricordarlo, devono andare di pari passo rispetto all'attribuzione dei profili sostanziali di responsabilità²⁴.

Sulla base di quanto sin qui enucleato, può sostenersi che l'autonomia differenziata, in linea con quanto previsto nelle bozze di intesa, permette alle Regioni maggiormente performanti (rispetto a quelle centralizzate) sotto l'aspetto gestionale di appropriarsi della differenza tra l'ammontare della compartecipazione assegnata dallo Stato, pari al fabbisogno *standard*, ed il costo effettivo affrontato per l'esecuzione delle nuove funzioni attribuite.

Tale meccanismo di finanziamento determina una diminuzione di risorse per le altre Regioni e per tale via fa emergere *ictu oculi* come, in fin dei conti, l'attuazione del federalismo differenziato gravi sulle finanze dello Stato centrale²⁵.

co. 3, Cost. sembrano espressive di una sorta di "federalismo amorale", in quanto teso in prima battuta ad appropriarsi e, dunque, a trattenere le risorse finanziarie nei territori di riferimento a detrimento degli altri, oltre che a discapito dei principi dell'art. 119 Cost.».

²³ Ad ogni modo, anche se l'eventuale *extra*-gettito rispetto ai fabbisogni *standard* (o alla spesa storica) rimane nella disponibilità della Regione, dall'altro, allorquando il gettito risulti inferiore, è stabilita l'applicazione di un meccanismo biennale di revisione delle aliquote che, in concreto, opera con un effetto di compensazione rispetto alle minori entrate. Cfr. *funditus* su tali aspetti la posizione della Corte dei conti, sezione delle autonomie, espressa nell'*Audizione della Corte dei conti su attuazione del federalismo fiscale e definizione delle intese ai sensi dell'articolo 116, 3° comma, della Costituzione*, 17 luglio 2019, p. 17, in www.corteconti.it.

²⁴ A tal proposito, si v. le efficaci osservazioni di A.F. URICCHIO, *Primi passi nella direzione dell'autonomia regionale differenziata. Profili finanziari*, in *Riv. della Corte dei conti*, 3, 2019, p. 10 ss.

²⁵ «Gli Accordi preliminari e le bozze di Intesa, pur caratterizzandosi per una certa genericità quanto ai loro contenuti finanziari, contengono una serie di disposizioni che, per un verso, appaiono distoniche rispetto al principio di corrispondenza tra le funzioni e le risorse e, per un altro, rischiano di riverberarsi negativamente sulle risorse destinate alle altre Regioni». Le parole racchiuse tra virgolette sono tratte dal recentissimo saggio di M. BENVENUTI, *La dimensione finanziaria delle differenziazioni territoriali*, cit., p. 125.

Infine, le bozze di intese prevedono una norma contenente misure di compensazione di interventi statali sulle basi imponibili e sulle aliquote dei tributi regionali. Nello specifico, è disposto che, fino alla determinazione dei fabbisogni *standard*, l'intervento tributario dello Stato che innesta ulteriori agevolazioni fiscali e, conseguentemente, diminuisce gli imponibili nonché i gettiti oggetto di compartecipazione o di riserva di aliquota, in primo luogo l'IRPEF, sia sottoposto a meccanismo compensativo²⁶.

4. Le richieste di autonomia tributaria regionale differenziata, specialmente in tema di agevolazioni fiscali

L'implementazione dell'autonomia fiscale è contenuta nelle bozze di intesa che prevedono specificamente la possibilità, per le Regioni, di legiferare sui propri tributi, anche se non viene chiarito se i tributi propri delle Regioni richiedenti l'autonomia differenziata mutino da derivati in autonomi²⁷.

Di rilievo appare la previsione che permette alle Regioni richiedenti l'autonomia differenziata di esercitare la loro competenza legislativa ed amministrativa per concedere incentivi, contributi, agevolazioni, sovvenzioni e benefici, sempre in ossequio alla disciplina europea sugli aiuti di Stato. La richiesta di una potestà legislativa esclusiva e, perciò, di quella amministrativa in materia di agevolazioni regionali concerne anche la normativa dei «benefici derivanti dal riconoscimento di crediti d'imposta in favore di investimenti privati sul territorio». A tal proposito, le Regioni possono concedere agevolazioni fiscali, eventualmente utilizzabili dai contribuenti in compensazione, secondo le norme del Capo II del d.lgs. n. 241 del 1997, inglobando le perdite di gettito con il proprio bilancio. A prescindere dal mancato richiamo *expressis verbis*, vigono sempre i limiti derivanti dall'ordinamento comunitario, quali il divieto di introduzione di dazi doganali o tasse ad effetto equivalente,

²⁶ Per tale via, si riaffaccia, pur senza menzione espressa, una norma centrale nel disegno federalista che negli ultimi anni è stata applicata "a singhiozzo", ossia la disposizione ex art. 11 del d.lgs. n. 68 del 2011 che sancisce la compensazione dei minori gettiti regionali a seguito degli interventi tributari statali di riduzione della base imponibile.

²⁷ A.F. URICCHIO, *Complessità e criticità dell'attuazione del federalismo fiscale*, in A.F. URICCHIO (a cura di), *Federalismo fiscale: evoluzione e prospettive*, Bari, Cacucci Editore, 2013, p. 41 ss.

di discriminazioni di altra natura nonché dalle norme costituzionali in materia tributaria e finanziaria.

Le bozze prevedono inoltre il “riversamento diretto” alle Regioni dei recuperi di gettito derivanti dagli istituti di *tax compliance* di deflazione del contenzioso.

Per di più, l’implementazione del federalismo differenziato dovrebbe consentire di conferire alla Regione altresì il gettito concernente l’attività di recupero fiscale dell’evasione dell’IVA anche se, giova rammentarlo, la previsione *de qua*, poiché già sancita *ex art.* 9, comma 2, del d.lgs. n. 68 del 2011, dovrebbe in realtà applicarsi per tutte le Regioni.

Nell’ambito delle bozze di intesa, non sussiste invece la richiesta da parte delle Regioni di ulteriori margini di imposizione tributaria, – neppure con riferimento alle materie e funzioni su cui si è demandata l’autonomia differenziata – che sarebbero concretamente portatori di una maggiore autonomia nonché di responsabilità fiscale. È pur vero che il noto orientamento restrittivo della Corte costituzionale n. 102 del 2008²⁸ sostanzialmente non consente alle Regioni a Statuto ordinario di istituire tributi propri, essendo i presupposti impositivi già tutti oggetto dei tributi statali. In realtà, i principi di coordinamento sono stati delineati ad opera della legge delega n. 42 del 2009 che ha fissato margini assai ristretti²⁹ di autonomia impositiva per le Regioni. Per di più, sussiste il divieto di doppia imposizione sul medesimo presupposto che certamente funge da argine alle richieste di autonomia impositiva regionale.

²⁸ Nella sentenza della Corte costituzionale n. 102 del 2008 si è sostenuto che «la normativa risultante dalla riforma del Titolo V della Parte II della Costituzione (...) vieta alle Regioni a Statuto ordinario, in difetto di una legislazione statale sui principi fondamentali di coordinamento, di disciplinare tributi già istituiti da legge statale o di istituirne altri aventi lo stesso presupposto dei preesistenti tributi statali», provvedendo in tal modo a sospendere l’attuazione del federalismo fiscale sino all’adozione di tali principi di coordinamento.

²⁹ A tal proposito, acutamente rileva F. GALLO, *Due “temi caldi” che gli studiosi di diritto tributario dovrebbero approfondire: la nozione di tributo e l’autonomia tributaria degli enti territoriali*, in *Astrid Rassegna*, 17, 2014, p. 4 che l’autonomia tributaria regionale *ex art.* 119 Cost. dipende, sostanzialmente, dalla concomitanza di «due fattori che sono di difficile, se non impossibile, realizzazione: da un lato, dall’emanazione di atti legislativi diretti a depotenziare il sistema tributario statale attraverso la rinuncia, da parte dello Stato, ad alcuni suoi tributi; dall’altro, dal simmetrico potenziamento ad opera della Regione del sistema tributario regionale, conseguente alla parallela istituzione dei tributi rinunciati. Ciò significa che, finché la congiuntura non migliorerà, lo spazio riservato all’esercizio della potestà legislativa primaria della Regione con riferimento ai tributi propri sia regionali che locali resterà minimo, se non inesistente».

Ad ogni modo, nonostante i presupposti impositivi più rilevanti siano già “occupati” dalla tassazione erariale, “la regionalizzazione” di alcune materie finora di competenza esclusiva statale o concorrente potrebbe aprire nuovi margini ai fini della valorizzazione della potestà impositiva delle Regioni³⁰, sempre nel rispetto dei principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario di cui alla l. n. 42 del 2009. Nello specifico, Emilia-Romagna, Veneto e Lombardia hanno richiesto la competenza legislativa esclusiva nella materia «tutela dell’ambiente, dell’ecosistema e dei beni culturali», oggi unicamente di competenza dello Stato centrale, avviando così l’idea dell’introduzione di nuovi tributi regionali ambientali, ossequiosi del principio della continenza. Giova rilevare che l’auspicata ulteriore autonomia tributaria permetterebbe alle Regioni di dotarsi di un *range* di manovrabilità più ampio di quello attualmente a disposizione nonché di orientare il proprio sistema tributario in chiave ambientale³¹.

4.1 *La “fiscalità di sviluppo” tra divieto di aiuti di Stato e selettività territoriale*

In linea con quanto sin qui evidenziato, le Regioni richiedenti l’autonomia differenziata possono introdurre agevolazioni fiscali sui tributi propri derivati, sempre in ossequio al divieto di aiuti di Stato sancito all’art. 107 TFUE. Infatti, la potestà legislativa regionale *ex art.* 117 Cost.

³⁰ Cfr. le efficaci espressioni di A.F. URICCHIO, *Autonomia regionale differenziata tra criteri di riparto delle funzioni e perequazione finanziaria*, in F. PASTORE (a cura di), *Il regionalismo differenziato*, *Atti del Convegno (Cassino, 5 aprile 2019)*, Padova, Wolters Kluwer – CEDAM, 2019, pp. 77-85.

³¹ Difatti, la Lombardia ha richiesto *expressis verbis* la potestà legislativa, regolamentare ed amministrativa in materia di tributo speciale per il deposito dei rifiuti solidi in discarica e in impianti di incenerimento senza recupero energetico (c.d. ecotassa regionale), con precipuo riferimento alla potestà di determinazione regionale dell’ammontare del tributo e delle agevolazioni fiscali. L’Emilia-Romagna ha l’intento di esercitare competenze legislative ed amministrative finalizzate alla graduazione della tassa automobilistica in funzione della potenzialità emissiva dei mezzi. Invece, la richiesta veneta di regionalizzazione del gettito dell’accisa sul gas naturale rigassificato nel territorio non parrebbe spinta da finalità ambientali poiché la Regione richiede l’attribuzione del solo gettito e non anche la potestà di disciplina legislativa di un tributo in ogni caso armonizzato a livello comunitario. Su tali aspetti esemplificativi, si v. le considerazioni di C. SCIANCALEPORE, *Il federalismo differenziato tra difficoltà applicative e politiche regionali di fiscalità di vantaggio*, in *Dir. prat. trib.*, 4, 2020, pp. 1422-1423.

è sottoposta ai vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario³², che si concretano anche nella c.d. selettività territoriale³³.

La l. delega n. 42 del 2009 prevede, nell'ambito dei principi e dei criteri direttivi, sempre nel rispetto del diritto comunitario, forme di "fiscaltà di sviluppo", facendo riferimento al fine di generare attività imprenditoriali nelle aree sottoutilizzate del Paese.

Nell'analisi tecnico-giuridica che qui si conduce, ci si intende altresì riferire alla *chance* delle Regioni richiedenti l'autonomia differenziata di avvalersi di forme di fiscalità di sviluppo e di concorrenza fiscale per attrarre investimenti e sviluppare il tessuto socio-economico locale, indipendentemente dalle condizioni economiche territoriali *ab origine*. Posto che la selettività territoriale comporta una riduzione del carico fiscale unicamente alle imprese ubicate sul territorio, ci si chiede perciò se una disposizione regionale recante una fiscalità di vantaggio, che deroghi al regime tributario generale e che trovi applicazione soltanto in un delimitato ambito territoriale, possa costituire un aiuto di Stato.

In linea teorica, in un modello di federalismo asimmetrico, di cui al terzo comma dell'art. 116 Cost., la Regione potrebbe istituire ulteriori agevolazioni fiscali, rispetto a quelle introdotte dalla legislazione nazionale. Tuttavia, in concreto, il vantaggio fiscale di cui beneficia l'impresa ubicata nel territorio regionale rischia di tramutarsi in una violazione del divieto di aiuti di Stato³⁴ per selettività geografica. La giurisprudenza europea ha enucleato alcuni principi generali, applicabili agli ordinamenti giuridici degli Stati membri, finalizzati a stabilire se l'agevolazione regionale rappresenti un aiuto di Stato. Per tale via ermeneutica, le misure agevolatrici fiscali introdotte dalle Regioni ad autonomia differenziata potrebbero non ricadere nell'ambito di applicazione della disciplina sugli aiuti di Stato e, perciò, non integrerebbero la fattispecie di selettività territoriale qualora risulti superato il *test* di autonomia coniato dalla Corte di giu-

³² F. AMATUCCI, *L'impatto dei principi comunitari sulla nuova fiscalità locale*, in *Finanza. loc.*, 3, 2008, p. 11 ss.; A. CARINCI, *Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione europea*, in *Rass. trib.*, 2004, p. 1201 ss.

³³ C. BUCCICO, *La selettività territoriale e il federalismo fiscale*, in M. INGROSSO, G. TESAURO (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, Jovene, 2009, p. 211 ss.

³⁴ G.M. CIPOLLA, *Le aporie del regionalismo differenziato*, in *Rass. trib.*, 2019, p. 528.

stizia finalizzato a verificare, caso per caso, se l'ente sub-statale che ha introdotto l'agevolazione fiscale sia sufficientemente autonomo rispetto al Governo centrale. Allorquando in esito al *test* risulti che la Regione sia effettivamente autonoma, l'ambito territoriale in cui ponderare la selettività sarà quello dell'ente sub-statale che ha introdotto la misura agevolatrice, non quello nazionale centrale³⁵.

In particolare, alla luce della giurisprudenza comunitaria che ha ideato il c.d. *three steps test*, l'ente territoriale deve risultare in piena autonomia rispetto al Governo centrale sotto l'aspetto istituzionale, procedurale, economico-finanziario. In relazione a tale ultimo profilo, si concretano in un vantaggio economico selettivo unicamente i trasferimenti statali verso le Regioni che fungono da compensazione rispetto al mancato gettito connesso all'introduzione di politiche fiscali di vantaggio.

Alla luce di quanto sin qui evidenziato, risulta opportuno applicare tale *test* alle Regioni che aspirano ad un'autonomia differenziata affinché esse possano introdurre, mediante una manovra sui propri tributi derivati, una fiscalità di vantaggio, senza violare il divieto europeo di aiuti di Stato³⁶. In particolare, considerazioni perplesse si avanzano in relazione al *test* di autonomia finanziaria allorquando le riduzioni di gettito derivanti dall'introduzione di agevolazioni fiscali sui tributi propri derivati doves-

³⁵ Si v. Corte giustizia CE, 6 settembre 2006, causa C-88/03, c.d. sentenza *Azzorre*; Corte giustizia CE, 11 settembre 2008, cause riunite da C-428/06 a C-434/06, *UGT-Rioja*; Trib. di primo grado CE, 12 dicembre 2008, cause riunite da T-211/04 a T-215/04, *Government of Gibraltar e Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord* e successivamente Corte giustizia UE, 15 novembre 2011, cause riunite C-106/09 P e C-107/09 P. Per le note di dottrina, si v. *inter alia* A. FANTOZZI, *I rapporti tra ordinamento comunitario e autonomia finanziaria degli Enti territoriali*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2008, p. 1048 ss.; F. AMATUCCI, *Il divieto di aiuti fiscali quale limite allo sviluppo delle imprese*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 1062 ss.; nella dottrina internazionale si v. D. ARMESTO, *The ECJ's Judgment regarding the Tax Autonomy of the Basque Country*, in *European Taxation*, 2009, p. 11 ss.; W. LINDSAY-POULSEN, *Regional Autonomy, Geographic Selectivity and Fiscal Aid: Between "The Rock" and a Hard Place*, in *European Competition Law Review*, 2008, p. 43 ss.

³⁶ L. ANTONINI, M. BARBERO, *Dalla CGCE un'importante apertura verso la fiscalità di vantaggio a favore delle imprese*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2006, 2, p. 120 ss.; M. AULENTA, *Gli aiuti di Stato*, in A.F. URICCHIO, M. AULENTA, G. SELICATO (a cura di), *La dimensione promozionale del fisco*, Bari, Cacucci Editore, 2015, p. 107 ss.; M. CALCAGNO, *Il federalismo fiscale di fronte al divieto comunitario di aiuti di Stato: il criterio della selettività nell'elaborazione della Corte di Giustizia delle Comunità Europee*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2008, p. 1145 ss.; D. IMMORDINO, *La fiscalità di sviluppo nell'evoluzione dell'autonomia tributaria delle regioni secondo la giurisprudenza comunitaria*, in *Federalismo fiscale*, 2, 2009, p. 211 ss.

sero essere compensate da un fondo di perequazione³⁷. Nello specifico, il d.lgs. n. 68 del 2011, come già evidenziato, prevede l'istituzione di due fondi, uno concernente i LEP e l'altro in relazione alle spese c.d. non LEP. In sintesi, il primo si alimenta mediante la compartecipazione regionale al gettito dell'IVA determinata in modo da assicurare alle Regioni il finanziamento delle spese LEP parametrato attraverso i costi *standard*. Il fondo *de quo* opera dopo che ogni Regione destina a copertura finanziaria delle spese pubbliche connesse ai LEP, rispettivamente, la propria quota di compartecipazione all'IVA, l'IRAP nonché le quote dell'addizionale regionale all'IRPEF.

Il secondo fondo, invece, ha il fine di diminuire, in misura non inferiore al 75%, le differenze relative alle capacità fiscali regionali; nello specifico, la norma prevede una perequazione del gettito derivante dall'applicazione dell'aliquota dell'addizionale regionale all'IRPEF, come ricalcolata *ex art. 2* del d.lgs. n. 68 del 2011, affinché essa assicuri al complesso delle Regioni di diritto comune delle entrate corrispondenti al gettito garantito dall'aliquota di base vigente ed ai trasferimenti statali soppressi. Pertanto, avviene un trasferimento di risorse dalle Regioni con maggiore capacità fiscale, in cui il gettito *pro-capite* dell'addizionale regionale all'IRPEF è superiore rispetto a quello medio nazionale *pro-capite*, verso quelle in cui la capacità fiscale è minore rispetto alla media nazionale per abitante³⁸. Perciò, con riferimento al fondo riguardante i non LEP, può ritenersi che la diminuzione di gettito dovuta ad una misura agevolativa fiscale regionale sull'addizionale all'IRPEF sarebbe compensata da un aumento dei

³⁷ Si v. il *dossier: Le entrate delle Regioni e degli enti locali*, 16 novembre 2020, Camera dei deputati - Servizio Studi, in <https://www.camera.it>. A tal proposito, autorevole dottrina ha avanzato la proposta di separare i tributi il cui gettito può essere utilizzato con finalità di perequazione e perciò non manovrabili al ribasso dalle Regioni per non contravvenire al divieto di aiuti di Stato, dai tributi di scopo orientati a finanziare le funzioni regionali su cui le Regioni potrebbero avvalersi di istituti sottrattivi poiché il mancato gettito si ripercuote unicamente sulle casse regionali, senza alcuna copertura del fondo perequativo. Cfr. C. SCIANCALEPORE, *Ordinamento comunitario e imposizione di scopo: i vincoli per la normazione interna*, in A. URICCHIO, *Imposizione di scopo e federalismo fiscale*, Repubblica di San Marino, 2013, pp. 171-184; A. FANTOZZI, *I rapporti tra ordinamento comunitario e autonomia finanziaria degli Enti territoriali*, cit., p. 1052 ss.; ID., *La sentenza della Corte di giustizia C-88/03 e il dibattito sul federalismo fiscale e sulla fiscalità di vantaggio in Italia*, in *Il Sole 24 Ore*, 27 settembre 2006.

³⁸ C. SCIANCALEPORE, *Il federalismo differenziato tra difficoltà applicative e politiche regionali di fiscalità di vantaggio*, cit., p. 1428 ss.

trasferimenti di perequazione. Ciò *prima facie* potrebbe costituire una violazione del divieto di aiuti di Stato, a titolo esemplificativo, concretandosi in un mancato ossequio al principio di concorrenza³⁹ mediante un illegittimo vantaggio alle imprese.

Tuttavia, dall'interpretazione letterale in combinato disposto degli artt. 2 e 15 del d.lgs. n. 68 del 2011, si evince che l'aliquota *standard*, su cui si fonda il calcolo del gettito per abitante dell'addizionale regionale all'IRPEF, prescindendo dalle manovre fiscali sul tributo. Per cui sostanzialmente il *test* risulta rispettato dalle Regioni richiedenti la differenziazione dell'autonomia. Ma, mentre le bozze di intesa non rimandano alle disposizioni del d.lgs. n. 68 del 2011, rendendo nebulosa l'applicabilità della perequazione, lo schema di legge-quadro⁴⁰ chiarisce che le intese con cui sono conferite alle Regioni maggiori e precipue forme e condizioni di autonomia, devono essere adottate in coerenza con i sistemi perequativi previsti per il federalismo fiscale. Con riferimento all'ipotesi di una fiscalità di vantaggio attuata mediante l'attribuzione di misure agevolatrici regionali sui tributi propri, la quasi mancanza di essi nell'ambito del nostro Paese ridimensiona notevolmente le perplessità in merito ad un eventuale loro incorrere nel divieto di aiuti di Stato.

Per quel che concerne la perequazione infrastrutturale, le risorse aggiuntive e gli interventi speciali *ex art.* 16 della l. delega n. 42 del 2009 e successivo d.lgs. 31 maggio 2011, n. 88 in attuazione dell'art. 119, comma 5, Cost., giova precisare che essi non possono fungere da strumento di compensazione della riduzione di gettito, essendo sottoposti al vincolo ai fini del finanziamento di spese differenti rispetto a quelle indispensabili ai fini dell'espletamento delle funzioni proprie regionali⁴¹.

³⁹ Cfr. M. MEZZANOTTE, *L'art. 116, comma 3, Cost. tra obblighi finanziari e vincoli di contenuto*, in *Federalismi.it*, 23, 2019, p. 4 ss.

⁴⁰ La bozza di legge-quadro contiene i principi per l'attribuzione alle Regioni di forme e condizioni particolari di autonomia (art. 1) e le modalità di definizione dei LEP (Livelli Essenziali delle Prestazioni) e degli obiettivi di servizio (art. 2). Per note critiche sulla legittimità costituzionale dello schema di legge cornice cfr. L.A. MAZZAROLI, *Considerazioni a prima vista di diritto costituzionale sulla "bozza di legge-quadro" consegnata dal Ministro per gli Affari regionali e le Autonomie del Governo Conte II, Francesco Boccia, ai Presidenti Zaia, Fontana e Bonaccini, in materia di articolo 116, co. 3, Cost.*, in *Federalismi.it*, 21, 2019, p. 9 ss.

⁴¹ Cfr. *funditus* C. SCIANCALEPORE, *Il federalismo differenziato tra difficoltà applicative e politiche regionali di fiscalità di vantaggio*, cit., spec. p. 1431.

5. *Profili di comparazione e spunti ricostruttivi per una “fiscalità di sviluppo”: l’esperienza tedesca ed il modello spagnolo*

Il panorama nazionale e sovranazionale del regionalismo in Europa, nella sua complessità, nonostante sia caratterizzato da contesti sistematici e normativi differenti tra loro, pare prestarsi ad una lettura unitaria.

Nella prospettiva attuativa del federalismo fiscale, sviluppare spunti analitici comparativi potrebbe agevolare la piena attuazione dell’autonomia finanziaria delle Regioni.

La questione dell’accentramento statale di materie *ab origine* di competenza della finanza locale emerge *ictu oculi* mediante l’angolo visuale comparativo rispetto all’evoluzione *in itinere* in ordinamenti simili a quello italiano. In particolare, la Germania e la Spagna – che peraltro hanno optato per soluzioni differenti – costituiscono i modelli europei più rappresentativi in tal senso, a cui il legislatore costituzionale italiano si è ispirato. Ambedue incarnano il modello di federalismo c.d. europeo, non competitivo, solidaristico, contraddistinto da un sistema di tributi binario, statale e locale, in cui i due livelli fiscali si interfacciano secondo il c.d. modello di frantumazione delle competenze⁴².

Invece, la Francia⁴³ risulta ancora fortemente centralizzata ed al più regionalizzata, pur avendo avviato, attraverso una modifica costituzionale, un *revirement* istituzionale, mediante l’attribuzione di competenze ulteriori alle collettività locali, specificamente in materia finanziaria.

Ancora, in Inghilterra, non vi è una Costituzione scritta e le regole tra le Regioni si fondano su consuetudini consolidate ma sovente si verificano tensioni interne per la conquista di una maggiore autonomia, specialmente in Galles ed in Scozia, territori connotati da una forte impronta nazionalistica⁴⁴.

⁴² Si rinvia alle chiare note esplicative di P. BORIA, *I principi costituzionali dell’ordinamento tributario*, in A. FANTOZZI (a cura di), *Diritto Tributario*, IV, 2013, p. 61 ss., che, tecnicamente, rileva che la frantumazione e la frammentazione si concretano nel fenomeno di compartecipazione nella disciplina e nel gettito di tributi che per origine ed istituzione sono statali.

⁴³ M. LEROY, *L’autonomie financière des collectivités territoriales*, Paris, 2016, pp. 5-431.

⁴⁴ C. SACCHETTO, *Il federalismo fiscale tra autonomia e coordinamento: aspetti comparati*, in D. CONTE (a cura di), *Dal federalismo al regionalismo. Prospettive nazionali ed esperienze europee*, Torino, 2020, p. 136.

In chiave comparata, pare utile esaminare l'aspetto problematico del meccanismo di regolazione dei rapporti tra differenti enti di governo dei vari ordinamenti, al fine di comprendere come contemperare il fine dell'autonomia con l'obiettivo del coordinamento in materia fiscale.

La Germania, Stato federale in senso proprio, ha avuto un percorso evolutivo non lineare, come l'Italia del resto. Il sistema di finanziamento tedesco si fonda su alcuni principi cardine. Innanzitutto i tre livelli di governo partecipano al gettito delle principali imposte. Le imposte sul reddito delle persone fisiche (*Einkommensteuer*) sono in parte uguale di spettanza della Federazione e dei *Länder* che, ai sensi dell'art. 106 della Cost. tedesca, devono trasferire una quota del gettito allo Stato federale ed altresì ai Comuni in relazione alla capacità contributiva per abitante. L'imposta sul reddito delle società (*Körperschaftsteuer*) viene suddivisa in parti uguali fra Federazione e *Länder*. La ripartizione dell'imposta sul valore aggiunto fra *Bund* e *Länder* è fissata con legge federale che deve essere approvata dal *Bundesrat*.

Il coordinamento tra centro e periferia acquisisce rilevanza mediante un'intensa cooperazione in materia di politica tributaria: le leggi tributarie devono essere approvate anche dal *Bundesrat* che rappresenta gli interessi dei *Länder*⁴⁵.

Nel modello tedesco i margini di competenza normativa tributaria dei singoli *Länder* sono ampi ma tuttavia si ritiene che non si possa prescindere da una normativa federale quando la materia non possa essere disciplinata in modo efficace dalla disciplina legislativa dei singoli *Länder*, ad esempio qualora la normativa di un singolo *Land* potrebbe pregiudicare i diritti degli altri *Länder* ed anche quando sia necessario garantire una disciplina federale uniforme. Sostanzialmente, viene riservata allo Stato centrale la fissazione del sistema dei principi generali, mentre si assicura ulteriore flessibilità in parte della normativa e nella determinazione delle quote di gettito, secondo un meccanismo simile a quello italiano *ex art.* 117 Cost., commi 2 e 3⁴⁶.

⁴⁵ Similmente, si era tentato in Italia di introdurre un modello di competenza legislativa indiretta e di partecipazione degli interessi locali tramite la legge di riforma costituzionale approvata dal Parlamento nell'aprile 2016, poi non confermata dagli elettori con il referendum del 4 dicembre 2016.

⁴⁶ L'art. 117, comma 2 e 3, Cost. prevede una competenza legislativa concorrente delle Regioni in materia fiscale, che deve essere rispettosa dei principi generali dello Stato. Per di più,

Di recente, in Germania sono state avanzate proposte in relazione al divario nel tenore di vita tra le diverse Regioni del Paese – Nord meno ricco, Sud più ricco –, come quella di diversificare l'ammontare degli stipendi tra impiegati pubblici del Nord e del Sud, ma altresì che le imposte siano calcolate sulla base di scaglioni differenti tra *Länder*. In buona sostanza, si vorrebbe avviare una redistribuzione della ricchezza anche in funzione delle aree territoriali, una sorta di modello c.d. a due velocità, ipotizzato inizialmente nel contesto europeo *tout court*. Non mancano opinioni divergenti che evidenziano il rischio di favorire le imprese unicamente sulla base del luogo in cui esercitano l'attività ed altresì che, riducendo le tasse nelle Regioni povere, si sottrae loro entrate che invece non verrebbero meno per le Regioni ricche, mantenendo per tale via le disparità territoriali, fatti salvi gli effetti correttivi dei fondi di solidarietà.

Pare utile sottolineare come sia la stessa Costituzione tedesca all'art. 105 *Grundgesetz* a stabilire in maniera puntuale i criteri di ripartizione di competenze in materia fiscale tra *Bund* e *Länder*⁴⁷. L'art. 106 *Grundgesetz* elenca in maniera analitica il tipo di tributi di spettanza esclusiva del *Bund* e degli altri enti, diversamente dall'Italia in cui solo lo Stato centrale ha competenza a stabilire quali presupposti, soggetti e tributi possono divenire oggetto di normativa regionale.

Per lo Stato federale tedesco, tributi esclusivi sono i dazi, le imposte di consumo non rientranti nella competenza di Regioni o Comuni, l'imposta sul trasporto internazionale di merci su strada, l'imposta sulla circolazione dei capitali, l'imposta sulle assicurazioni, le imposte sulle cambiali, le imposte straordinarie sul patrimonio, l'imposta complementare all'imposta sul reddito delle persone fisiche e giuridiche. Invece, per i *Länder*, ai sensi dell'art. 106, II, *Grundgesetz*, la competenza esclusiva è limitata alle imposte sul consumo, a quelle sulle spese, all'imposta sul patrimonio, a quella sulle successioni, all'imposta sulla circolazione di autoveicoli, all'imposta sui trasferimenti qualora non di spettanza della Federazione,

la competenza fiscale, essendo compresa in quella concorrente, è sottoposta al limite del coordinamento ai sensi dell'art. 117 Cost., comma 3.

⁴⁷ F. SAPONARO, *L'armonizzazione fiscale e il ruolo delle autonomie locali nel sistema pre-federale europeo*, in *Riv. dir. trib.*, 10, 2002, p. 1083 ss.

o di essa e della Regione in comune (come a, titolo esemplificativo, l'imposta sulla birra), all'imposta sulle case da gioco.

Sussiste una competenza concorrente su tutti gli altri tributi⁴⁸.

Le imposte più diffuse destinate ai Comuni attualmente sono l'imposta sulle bevande, l'imposta sugli spettacoli, l'imposta sulla caccia, l'imposta sui cani e *last but not least* le imposte ecologiche. Rilevante è l'imposta locale sulle attività produttive (*Gewerbesteuer*), che colpisce tutti gli esercenti dell'industria, del commercio, dell'artigianato, ma non anche i liberi professionisti e le aziende agricole. Essa ha rappresentato fonte di ispirazione per il modello dell'IRAP italiana, assieme alla *Taxe professionnelle* francese. Tuttavia, a differenza dell'IRAP italiana, la *Gewerbesteuer* opera a livello locale, non regionale.

Anche in Germania, come in Italia, i Comuni non hanno una competenza legislativa tributaria ai sensi dell'art. 105 della *Grundgesetz*. Tuttavia, deve essere loro assicurata la possibilità di adempiere alle proprie funzioni attraverso la concessione di sufficienti mezzi finanziari, in ossequio al principio di autosufficienza finanziaria dei Comuni *ex art.* 28, II, *Grundgesetz*. Ai sensi dell'art. 106, VI 2, *Grundgesetz* i Comuni hanno diritto di stabilire le aliquote delle imposte reali, che devono poi essere approvate dallo Stato. Anche in Italia, i Comuni possono, entro determinati limiti fissati dalla legge statale di coordinamento, modificare le aliquote dei loro tributi ed introdurre agevolazioni.

Un altro aspetto comparatistico di rilievo nel modello tedesco è il profilo solidaristico, fondato su un sistema di perequazione verticale, essendo sancito *expressis verbis* dalla Costituzione tedesca il c.d. principio della reciproca assistenza e cooperazione tra tutti i livelli di governo, ossia dell'uniformità di condizioni tra gli enti territoriali. A tale principio si è ispirato il legislatore costituente italiano, allorché ha inserito l'art. 119 Cost., comma 4⁴⁹ e 6⁵⁰.

⁴⁸ Cfr. *funditus* C. SACCHETTO, *Il federalismo fiscale tra autonomia e coordinamento: aspetti comparati*, cit., p. 143.

⁴⁹ «La legge dello Stato istituisce un fondo perequativo, senza vincoli di destinazione, per i territori con minore capacità fiscale per abitante».

⁵⁰ «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 ri-

Nel modello tedesco il *budget* di ogni ente locale è sottoposto al controllo finanziario da parte delle Regioni che eventualmente trasferiscono risorse ossia aiuti finanziari per investimenti di particolare rilevanza dei *Länder* e dei Comuni qualora risultino indispensabili per scongiurare una turbativa dell'equilibrio economico generale, o per riequilibrare, nel territorio federale, dislivelli di potere economico. Si tratta di aiuti la cui gestione è molto delicata e la cui disciplina spetta al legislatore federale o è contenuta in accordi amministrativi sulla base della legge federale di bilancio e che deve essere approvata dal *Bundesrat*, anche se può esser "mediata" dalla Camera del *Bundesrat*, similmente a quanto accade in Spagna⁵¹. Tale tipologia di aiuti è stata corrisposta in Germania per talune funzioni ritenute essenziali quali il trasporto locale, la promozione urbanistica e gli ospedali, similmente a quanto dovrebbe avvenire in Italia. Nel sistema tedesco, ai sensi dell'art. 107 *Grundgesetz* a ciascun *Land* spetta il gettito delle imposte regionali nonché il gettito della parte regionale delle imposte sui redditi statali in relazione alla parte di tributo riscossa sul territorio della Regione.

Come in Italia, anche nel modello tedesco sussiste il limite del divieto di doppia imposizione: difatti, anche se la Carta costituzionale tedesca riconosce il potere tributario in forma congiunta al Governo ed ai *Länder*, vige la clausola per cui una volta che lo Stato, ossia il *Bund*, abbia legiferato, viene esclusa in automatico la competenza dei *Länder*. Inoltre, in applicazione del c.d. divieto di omogeneità, la competenza esclusiva delle Regioni si deve ritenere sospesa allorquando la federazione eserciti su materie omogenee i suoi poteri legislativi concorrenti.

Stabilire quando due tributi siano simili costituisce aspetto critico anche in Germania. A tal proposito, la Corte costituzionale tedesca (*BVerfG*) ha introdotto una nozione sostanziale di equivalenza: *prima facie* la *BVerfG* accerta se la fattispecie impositiva ed il modello attuativo del tributo presentino profili analogici; di seguito, essa valuta se gli effetti

sorse aggiuntive ed effettua interventi speciali in favore di determinati Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni».

⁵¹ Invece, in Italia, all'art. 117, comma 2, Cost. è previsto che: «lo Stato ha legislazione esclusiva nelle seguenti materie: e) (...) armonizzazione dei bilanci pubblici, perequazione delle risorse finanziarie».

economici prodotti dalle due discipline possano ritenersi simili o addirittura coincidenti. Di fatto, pare che il Governo federale si sia avvalso da questa sua prerogativa sostanzialmente erodendo spazio ai *Länder* in relazione alla normativa tributaria di loro competenza, al fine anche di evitare un'imposizione priva di proporzione e di coordinamento a carico del contribuente⁵².

Si riscontrano similitudini nel modello spagnolo col principio del *ne bis in idem* e, come già accennato, nel modello italiano col vigente principio del divieto di doppia imposizione, anche se può ritenersi, per questo aspetto, che l'Italia vada oltre la Germania, in quanto l'art. 119, comma 1, della Carta costituzionale italiana conferisce esplicitamente ad ogni ente territoriale la facoltà di stabilire ed applicare tributi propri. Nel modello italiano emerge pertanto *ictu oculi* la *voluntas legislatoris* di valorizzazione di tutte le autonomie locali.

Per quel che concerne il modello tedesco, può ritenersi che tale posizione restrittiva della *BVerfG* provochi una limitazione dell'autonomia dei *Länder* ed anche uno squilibrio della parità decisionale in materia fiscale. Ciò pare una conferma della spinta centralista che anche nell'ordinamento tedesco si è innestata, in linea con quanto sta accadendo, soprattutto a causa della crisi economica e pandemica, in altri ordinamenti ispirati al federalismo fiscale c.d. europeo. Tale inversione tedesca costituisce purtroppo un'involuzione dell'ordinamento. Sarebbe invece quanto mai opportuno il raggiungimento di un equilibrio e un bilanciamento ai fini del concreto sviluppo dell'autonomia finanziaria dei *Länder*.

Oltre all'esperienza tedesca, il legislatore italiano nel 2001 ha preso spunto dal modello spagnolo. Difatti, nella Costituzione spagnola del 1978, sono state anticipate alcune opzioni in materia fiscale in un'ottica di *favor* verso il decentramento, seguite poi dai primi trasferimenti di funzioni, servizi e connessi finanziamenti alle Comunità autonome⁵³.

Il modello spagnolo rappresenta l'emblema della c.d. frantumazione delle competenze tra Stato ed enti locali. In particolare, a partire dagli

⁵² C. SACCHETTO, *Il federalismo fiscale tra autonomia e coordinamento: aspetti comparati*, cit., pp. 147-148.

⁵³ I. BELMONTE MARTIN, *La modernización de la gestión tributaria local en España. El caso de Suma Gestión Tributaria de la Deputacióon de Alicante*, INAP, 2016, pp. 11-234.

anni '90, in Spagna sono state approvate alcune riforme fiscali fondate sui principi del federalismo, riducendo la finanza di trasferimento ed implementando la cessione di tributi statali, compresi i connessi poteri di maggiore imposizione fiscale⁵⁴.

La Spagna ha un sistema istituzionale quasi federale, caratterizzato da tre livelli di governo: lo Stato, le Comunità autonome, le nazionalità e gli enti locali Comuni e Province.

Nella Costituzione spagnola coesistono competenze ordinarie all'art. 148, competenze libere non conferite né allo Stato né alle Comunità autonome ai sensi dell'art. 149, nonché competenze esclusive dello Stato che ex art. 150 Cost. possono essere delegate alle Comunità autonome⁵⁵.

Si tratta di un modello di federalismo asimmetrico, in cui le c.d. *Regioni forales* hanno speciali poteri di autonomia anche in materia fiscale. Tale autonomia differenziata si concreta in una diversificata attribuzione di competenze, in un diverso metodo di finanziamento nonché in una differente potestà impositiva⁵⁶.

Le Comunità autonome possiedono alcune competenze di gestione, specificamente di liquidazione per la fase di loro competenza, di raccolta del gettito, di verifica ispettiva e di revisione procedimentale.

Le entrate delle Comunità autonome ai sensi dell'art. 158 Cost. sono sostanzialmente: imposte cedute dallo Stato, addizionali su imposte statali, compartecipazioni nelle entrate statali; imposte proprie, tasse e contributi speciali; contributi derivanti da un fondo di compensazione interterritoriale ed ulteriori conferimenti a carico del bilancio dello Stato; rendite derivanti dal loro patrimonio ed entrate di diritto privato; proventi di operazioni di credito.

⁵⁴ V. RUIZ ALMENDRAL, *Fiscal Federalism in Spain. The Assignment of Taxation Powers to the Autonomous Communities*, in *European Taxation*, 11, 2002, *passim*.

⁵⁵ G. ROLLA, *La regionalizzazione dello Stato spagnolo. Alcune considerazioni in merito all'esperienza delle Comunità Autonome*, in Id. (a cura di), *Diritti, autonomie, giustizia costituzionale. Scritti di diritto pubblico comparato*, Napoli, 2015, p. 203 ss.

⁵⁶ Un regime di finanziamento speciale è attribuito alle Comunità autonome di Navarra e dei Paesi Baschi ed altresì, in virtù della peculiare posizione territoriale, alle Isole Canarie, a Melilla e Ceuta. Navarra ed i Paesi Baschi possiedono storicamente alcuni diritti ex Cost. che si riverberano sulla loro autonomia finanziaria ed impositiva. Oggi le Comunità forali hanno potestà normativa ed esecutiva sui tributi ma ciò coincide anche con una responsabilità diretta gestionale. Cfr. C. SACCHETTO, *Il federalismo fiscale tra autonomia e coordinamento: aspetti comparati*, cit., p. 150.

Nell'ambito delle entrate locali⁵⁷ rientrano il ricavato delle imposte proprie su successioni e donazioni, l'imposta di registro, le tasse su lotterie e gioco d'azzardo.

Come in Italia accade per le Regioni, similmente, in Spagna, le Comunità autonome hanno formalmente competenza ad istituire proprie tasse ma si tratta in concreto di un potere assai compresso, essendo la loro autonomia più che altro di spesa e non di entrata.

La Costituzione spagnola, nella cornice dei principi di solidarietà e sufficienza, dedica poi sparute disposizioni alle norme sulle autonomie locali agli artt. 140, 141, 142. Essa consente quindi un sistema aperto a sviluppi potenziali differenti sull'amministrazione e le finanze locali.

Rilevante appare l'elaborazione spagnola di un modello originale di coesistenza e coordinamento tra Stato centrale e Comunità autonome o regionali che implementa l'autonomia tributaria, tramite la compartecipazione e disciplina congiunta delle competenze in materia di imposte statali, quali l'imposta sul reddito delle persone fisiche⁵⁸, quella sul patrimonio, l'imposta sulle successioni e donazioni nonché l'*Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados*.

L'autonomia delle Comunità autonome è valorizzata altresì nella facoltà di aggiungere detrazioni proprie, ad es. per circostanze personali e familiari, per investimenti non imprenditoriali, nonché modificare gli scaglioni di progressività *ex art. 46 LOFCA (Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas)*⁵⁹.

Tale modello ha prodotto buoni risultati in quanto i governi regionali ricevono una quota cospicua del gettito fiscale complessivo.

⁵⁷ R. SANZ GOMEZ, *Tributos propios de las comunidades autonomas*, Valencia, 2017, pp. 12-507.

⁵⁸ Sebbene l'IRPF (*Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*) e le altre imposte cedute rimangono formalmente di titolarità statale, la base imponibile al netto delle deduzioni è gravata di due aliquote: un'aliquota statale ed un'aliquota regionale approvata da ogni Comunità autonoma. Allorquando quest'ultima non utilizzi la propria capacità normativa, si applica l'aliquota complementare fissata dallo Stato. Si tratta di un sistema complesso analizzato nel dettaglio da C. SACCHETTO, *Il federalismo fiscale tra autonomia e coordinamento: aspetti comparati*, cit., pp. 153-154.

⁵⁹ S. RAGONE, *Il finanziamento delle Comunità autonome in Spagna: dalla Costituzione, alla LOFCA, agli Statuti di autonomia riformati? Cronaca di un complesso intreccio normativo*, in F. PALERMO, N. NICOLINI (a cura di), *Federalismo fiscale in Europa: esperienze straniere e spunti per il caso italiano*, Napoli, 2012, pp. 63-94.

Il coordinamento viene attuato *ex art.* 156, comma 3, Cost. spagnola mediante la *LOFCA*, l'ultima in vigore dal 2009, che disciplina in dettaglio l'esercizio delle competenze finanziarie delle Comunità autonome, delle forme di collaborazione finanziaria e dei conflitti con lo Stato. Il sistema *LOFCA* non riguarda il rapporto tra lo Stato e le Comunità che godono di un regime speciale di autonomia, accentuatosi in seguito alle istanze indipendentiste di alcune Comunità autonome come la Catalogna.

Le regole del coordinamento contenute nella legge organica sono il frutto del contemperamento e dell'equilibrio raggiunto tra le forze politiche del Parlamento in un determinato periodo storico⁶⁰. In particolare, la legge organica n. 3/2009 ha stabilito, come principi, la garanzia di un livello base equivalente nel finanziamento dei servizi pubblici fondamentali, a prescindere dalla Comunità autonoma di residenza nonché la c.d. *joint responsibility* ossia la corresponsabilità di entrate e spese pubbliche dello Stato e delle Comunità autonome, nei limiti delle rispettive competenze. Il primo principio viene attuato attraverso la creazione di fondi a finalità differenziata, comunque orientati a ridurre le disparità tra Comunità autonome: il Fondo di garanzia dei servizi pubblici fondamentali ha l'obiettivo di garantire alle Comunità le stesse risorse per abitante, in relazione ai servizi pubblici fondamentali, quali la sanità, l'istruzione; il *Fondo de suficiencia global* orientato ad assicurare il finanziamento delle Comunità con riferimento all'esercizio delle rispettive competenze. La legge n. 22/2009 ha introdotto due nuovi fondi di convergenza economica, implementati con risorse aggiuntive dello Stato, finalizzati a garantire l'uguaglianza tra i cittadini ed a favorire l'equilibrio economico e territoriale delle Comunità autonome.

Molto interessante, come spunto per l'Italia ai fini di una "fiscalità di sviluppo", risulta l'istituzione di ulteriori due nuovi fondi:

- il Fondo di competitività (*Fondo de competitividad*), orientato a rafforzare l'equità e l'efficienza nel finanziamento delle necessità dei cittadini

⁶⁰ In realtà, nella perdurante incertezza in merito agli sviluppi del processo storico avviato con l'approvazione della Costituzione spagnola, non si è ritenuto opportuno fissare *ab initio* un meccanismo rigido di finanziamento delle Comunità autonome e pertanto si è optato per l'attribuzione al legislatore ordinario di un ampio spazio di manovra. Si v. su tale profilo le acute riflessioni di F. BIAGI, R. GONZALES PINEIRO, *Profili istituzionali del federalismo fiscale spagnolo*, in *questa Rivista*, 3-4, 2001, p. 834 ss.

e ridurre le differenze nelle risorse *pro capite* tra le Comunità autonome, incentivandone altresì l'autonomia e la capacità fiscale;

- il Fondo di cooperazione (*Fondo de cooperación*), finalizzato ad armonizzare lo sviluppo regionale, implementando la crescita della ricchezza nonché la convergenza tra le Comunità autonome sotto il profilo reddituale.

Nella legge organica n. 3/2009, similmente all'evoluzione italiana in cui vale il principio riaffermato dalla Corte costituzionale⁶¹, in relazione al c.d. divieto di doppia imposizione, viene definito in maniera puntuale l'ambito delle incompatibilità tra tributi locali e statali, con riferimento al fatto imponibile già tassato dallo Stato, su cui non potrà gravare un tributo fissato dalla Comunità autonoma.

Alla luce del quadro comparato sin qui delineato, può ritenersi che non sussista una formula assoluta di decentramento perfetto ma che, in virtù dei principi essenziali autonomistici, possano reperirsi soluzioni differenziate, comunque contraddistinte da una funzionalità potenziale ottimale. Certamente, l'evoluzione o la regressione dell'autonomia finanziaria risulta condizionata dal contesto socio-politico-economico.

Con riferimento all'esperienza in atto nel modello spagnolo, in cui i partiti nazionalisti propendono per un modello federale marcatamente asimmetrico, può ritenersi plausibilmente che tra gli stessi partiti che garantiscono la maggioranza nel Governo centrale si manifesterà l'*intentio* convergente di mantenere il modello di federalismo fiscale asimmetrico.

6. *Considerazioni conclusive*

L'attuazione del federalismo differenziato necessita di un contemperamento tra le richieste di ulteriore autonomia *ex art.* 5 Cost., il rispetto dei principi di solidarietà e di uguaglianza nel territorio nazionale ai sensi degli artt. 2 e 3 Cost. nonché l'esigenza di mantenere la sostenibilità e l'equilibrio della finanza pubblica di cui agli artt. 81, 97 e 119 Cost⁶².

In seguito all'analisi tecnico-giuridica delle bozze di intesa e, sia pure per cenni, dello schema di legge cornice, ci si sente di rilevare la sussistenza

⁶¹ Corte cost., sent. 15 aprile 2018, n. 102 sulla c.d. tassa sul lusso sarda.

⁶² L. BARTOLUCCI, *L'impatto del regionalismo differenziato sui conti pubblici*, in *Rivista del Gruppo di Pisa - Quaderni*, 2, 2020, spec. p. 577.

di una mancanza di adeguata chiarezza sul meccanismo operativo del fondo di perequazione⁶³, aggravata dalla necessità di una ponderazione della sua sostenibilità sotto l'aspetto finanziario *tout court*, ai fini della *chance* (da valutare opportunamente) di introdurre misure fiscali di vantaggio nell'ambito dell'attuale crisi che attanaglia le finanze pubbliche. Chiaramente, mediante le norme in tema di perequazione infrastrutturale si intenderebbe temperare la necessità di differenziazione con quella dell'unitarietà ed omogeneità del piano delle autonomie regionali.

Criticamente, il disegno federalista della Regione Veneto è risultato concentrato sulla *quaestio* della suddivisione delle risorse finanziarie. Opportunamente, in una prospettiva *de iure condendo*, sarebbe preferibile che esso si concentrasse sui molteplici profili di valorizzazione delle competenze e delle politiche pubbliche delle Regioni⁶⁴, in linea con la proposta avanzata dalla Regione Emilia-Romagna.

L'opzione di implementazione dell'autonomia differenziata mediante un percorso differente rispetto a quello disegnato dalle norme sul federalismo fiscale *tout court* rischia di far saltare il delicato temperamento dei valori e degli interessi contrapposti, faticosamente raggiunto nella l. delega n. 42 del 2009⁶⁵. Per di più, il piano di attuazione del federalismo differenziato appare orientato al trasferimento di ulteriori risorse finanziarie alle Regioni essenzialmente mediante compartecipazioni a tributi

⁶³ Camera dei deputati - Servizio studi, *Le risorse per i comuni: il Fondo di solidarietà comunale e il Fondo per l'esercizio delle funzioni fondamentali degli enti locali*, 18 novembre 2020, in www.camera.it.

⁶⁴ A tal proposito, si v. le lungimiranti note conclusive di M. DE DONNO, P. MESSINA, *Regionalismo differenziato e ordinamento locale: le richieste di Emilia-Romagna, Veneto e Lombardia. Quale idea di autonomia regionale?*, in *questa Rivista*, 2, 2018, pp. 471-503: «Di particolare interesse diventano pertanto, anche in questa prospettiva, le riforme che mirano al riordino territoriale con l'obiettivo di definire istituzioni di governo locale e pratiche di *governance* adeguate a rispondere a queste nuove sfide. In questo contesto, il regionalismo differenziato può costituire quindi uno strumento importante per aumentare la capacità competitiva dei sistemi regionali, tanto più se si configura come un'occasione per ottimizzare tanto l'efficacia delle reti di servizi, quanto la capacità istituzionale di governo del territorio in senso strategico». Ancora: «Il tema del regionalismo differenziato potrà fare emergere interessanti elementi di analisi per meglio comprendere, in chiave comparata, le diverse concezioni di autonomia regionale e di federalismo, ma anche di sviluppo regionale e di riforma della *governance* istituzionale: tutti temi che potranno essere meglio trattati con un approccio interdisciplinare agli studi regionali».

⁶⁵ Cfr. le efficaci note di F. GALLO, *L'incerto futuro del regionalismo differenziato sul piano finanziario*, in *Federalismi.it*, 10, 2018, p. 9.

erariali, senza l'impegno concreto di un'adeguata e reale valorizzazione dell'autonomia tributaria e delle politiche pubbliche regionali⁶⁶. Sussiste, come già rilevato, una dissociazione tra il profilo delle entrate e quello delle spese, un decentramento del potere di spesa non seguito da un decentramento di responsabilità.

In un'ottica di maggiore coerenza, invece, secondo chi scrive qui il federalismo differenziato dovrebbe costituire un *trait d'union* verso il federalismo fiscale, al fine di riprenderne l'itinerario interrotto⁶⁷. L'attuazione del regionalismo differenziato dovrebbe necessariamente passare, *de iure condendo*, per una ripresa del processo di decentramento mediante la determinazione di criteri di perequazione contraddistinti da uniformità⁶⁸. L'applicazione del d.lgs. n. 68 del 2011 era stata prevista per il 1° gennaio 2021, la sua entrata in vigore è stata rinviata ma le oggettive difficoltà tecnico-operative parrebbero far intravedere ulteriori rinvii. Nella *ratio*

⁶⁶ Emerge anche il rischio che il percorso di differenziazione sia avviato in una modalità transitoria, causando possibili conflitti istituzionali ed incertezze nella dotazione delle risorse. A titolo esemplificativo, in relazione «alle funzioni aggiuntive relative ai diritti civili e sociali che richiedono livelli essenziali di protezione (la salute e l'istruzione) che dovrebbero essere stabilite dallo Stato *ex art.* 117 Cost.», ci si chiede quale compatibilità possa sussistere «tra il sistema di finanziamento differenziato e l'ancora incerto, incompleto sistema perequativo nazionale basato su fabbisogni *standard* e sulla capacità fiscale».

«Non è sufficiente fare riferimento nell'accordo ai criteri del fabbisogno *standard* e alla necessità del superamento della spesa storica». È altresì indispensabile che tali questioni siano affrontate con una maggiore concretezza e, specialmente, siano risolte mediante «un'adeguata revisione del sistema previsto dalla più volte citata legge n. 42. Il che vuol dire che il decentramento asimmetrico nel nostro Paese difficilmente potrà divenire una realtà se non sarà accompagnato da un impegno parallelo indirizzato a riempire, a monte, i numerosi vuoti ancora esistenti nell'ordinario, complessivo sistema di finanza decentrata». Conclude così il suo efficace saggio F. GALLO, *L'incerto futuro del regionalismo differenziato sul piano finanziario*, cit., pp. 9-10.

⁶⁷ A tal proposito, L. BARTOLUCCI, *L'impatto del regionalismo differenziato sui conti pubblici*, cit., p. 578, acutamente, rileva che «sarebbe auspicabile innestare il regionalismo differenziato nell'ordinamento solo dopo aver risolto le tante questioni – dal tono anche costituzionale – ancora in sospeso, attuando in modo compiuto sia la riforma del Titolo V (o intervenendo anche lì, qualora lo si ritenesse necessario) sia l'art. 119 Cost., per attuare l'autonomia differenziata all'interno di un quadro più chiaro e stabile, che permetterebbe di valutare con maggiore serenità anche il rispetto dei vincoli costituzionali ed europei sulla sostenibilità dei conti pubblici».

⁶⁸ «Il regionalismo differenziato, se non sarà adeguatamente compensato dal regionalismo cooperativo e integrativo che intride il Titolo V, Parte II della Costituzione, rischia di indebolire, piuttosto che rianimare, le realtà regionali nel loro complesso fino ad arrivare a compromettere l'intensità dell'unione statale e a far dimenticare che il principio autonomistico deve essere un promotore di integrazione statale, non di separazione»: il virgolettato è di F. GALLO, *L'incerto futuro del regionalismo differenziato sul piano finanziario*, cit., pp. 8-9.

legislatoris, il federalismo differenziato dovrebbe, in linea di principio, fondarsi sulle norme del federalismo fiscale regionale ma l'attuazione incompleta ed a singhiozzo di quest'ultimo, rischia di compromettere la realizzazione (*id est*: concretizzazione) del sistema di finanziamento dell'autonomia differenziata⁶⁹.

Il destino dell'autonomia regionale differenziata appare attualmente incerto, così come l'esito delle tre bozze di intesa del 2019. I primi atti del Governo Conte II sono stati meramente interlocutori. Sembra che le predette bozze di intesa siano state accantonate in sede istituzionale in considerazione, in prospettiva, degli aspetti disfunzionali delle relazioni finanziarie con lo Stato.

Per di più, sinteticamente si rammenta che nella Nota di aggiornamento del Documento di economia e finanza del 2019 è stata preannunciata, come collegato alla legge di bilancio per il 2020, la presentazione di un «DDL recante interventi per favorire l'autonomia differenziata ai sensi dell'articolo 116 comma 3 della Costituzione attraverso l'eliminazione delle diseguaglianze economiche e sociali nonché l'implementazione delle forme di raccordo tra amministrazioni centrali e Regioni, anche al fine della riduzione del contenzioso costituzionale». Tuttavia, alla fine del 2019 la legge di bilancio (l. n. 160/2019) per l'anno successivo è stata naturalmente approvata, ma tali aspetti propositivi non hanno ricevuto alcuna concretizzazione. Inoltre, neppure risulta tuttora presentata alle Camere la c.d. bozza di legge-quadro sull'attivazione dell'art. 116, co. 3, Cost., finalizzata a «perimetrare uno schema generale dentro cui dovranno essere innestate le intese tra lo Stato e le Regioni»⁷⁰; mentre, come già rilevato nel *corpus* del presente lavoro di ricerca, è stata *medio tempore* costituita una «Commissione con compiti di studio, supporto, consulenza e analisi sui temi dell'autonomia differenziata»⁷¹.

⁶⁹ In particolare, l'introduzione del federalismo fiscale viene rinviata al 2023, secondo quanto prevede una bozza del c.d. decreto legge ristori *quater*. Anche nella legge di bilancio 2021 è disposto lo slittamento dell'autonomia tributaria da parte degli enti locali, ma al 2022.

⁷⁰ F. BOCCIA, in *AP Senato, XVIII legislatura, 1^a Commissione permanente*, sed. 28.11.2019, su bit.ly/3ctT6wp, in www.senato.it, p. 5.

⁷¹ Cfr. d.m. Affari regionali e autonomie, 3.12.2019, su bit.ly/2Sm5g2U, in <http://www.affari-regionali.gov.it>, 1.

La mancata attuale implementazione dell'art. 116, comma 3, Cost. consente per ora di sopire ogni prospettata lesione dei principi dell'art. 119 Cost.⁷².

L'emergenza epidemiologica⁷³, pandemica⁷⁴, ha rinnovato le vecchie questioni inerenti ai difetti "storici" del nostro sistema (nazionale e regionale)⁷⁵, anche sotto l'aspetto finanziario⁷⁶ delle differenziazioni territoriali, specialmente con riferimento al settore sanitario⁷⁷, per cui sarebbe opportuno rimettere ordine nei rapporti Stato-Regioni, in un'ottica sistematica⁷⁸ di collaborazione e coordinamento secondo un modello

⁷² M. MEZZANOTTE, *L'art. 116, comma 3, Cost. tra obblighi finanziari e vincoli di contenuto*, in *Federalismi.it*, 23, 2019, pp. 1-17.

⁷³ «Di certo, se il Covid-19, nostro malgrado, "ha compiuto un'impeccabile analisi delle funzioni e un'incontrovertibile analisi di impatto", esso sembra avere lasciato sul campo una vittima illustre: il tema dell'autonomia regionale differenziata, il quale, forse a dimostrazione della sua effettiva (in)consistenza, al di là di qualche sprazzo polemico di segno ora positivo ed ora negativo dal dibattito pubblico è come d'incanto svanito. Così, il cruciale interrogativo su "cosa sarebbe successo se il Coronavirus fosse arrivato dopo la compiuta realizzazione di un regionalismo differenziato nelle forme e con le modalità prefigurate dai più avanzati progetti che sono circolati nei mesi scorsi" è destinato a rimanere senza risposta. E, insieme ad esso, permangono parimenti inesitati i molti rovelli, di cui si cercato di dare conto in questa relazione, cagionati da relazioni finanziarie degli enti territoriali segnate da una complessità, se non inutile, quantomeno ingiustificata, oltre che – *si parva licet* – oltremodo disallineate rispetto alla cornice costituzionale di riferimento». Esprime testualmente tali considerazioni critiche e realistiche M. BENVENUTI, *La dimensione finanziaria delle differenziazioni territoriali*, cit., 245.

⁷⁴ Sotto il profilo economico-finanziario, la pandemia ha dimostrato che in presenza di situazioni di emergenza sono in gioco stanziamenti che, in circostanze di eccezionalità, non sarebbero adeguatamente affrontati dalle Regioni nella "fase post-differenziazione". Considerando poi la fase di recessione che attende l'Italia, sarà difficile «procedere a riforme di sistema delle autonomie territoriali, come la storia – anche recente – ha sovente dimostrato». Si esprime in tali termini L. BARTOLUCCI, *L'impatto del regionalismo differenziato sui conti pubblici*, cit., p. 578.

⁷⁵ B. CARAVITA, *L'Italia ai tempi del coronavirus*, in *Federalismi.it*, 6, 2020, iv-x.

⁷⁶ D. TRABUCCO, *Gli strumenti economico-finanziari dell'Unione Europea per fronteggiare le conseguenze della pandemia causata da Covid-19: un rafforzamento dell'ordo neoliberista con ripercussioni "silenti" sulla forma di stato e sulla tenuta dell'ordinamento comunitario. Verso un'Europa a "due velocità"?*, in *Dir. Pub. Europeo online*, 2, 2020, pp. 1-22.

⁷⁷ Cfr. a tal proposito le acute riflessioni tecnico-giuridiche di G. GARDINI, *La polarizzazione del dibattito pubblico dinanzi all'emergenza sanitaria*, in *questa Rivista*, n.s., 2020.

⁷⁸ G. GARDINI, *Quando gli enti territoriali "fanno sistema". A proposito del libro di Luciano Vandelli, Il sistema delle autonomie locali, VII ed., Bologna, il Mulino, 2018*, in *questa Rivista*, 2, 2018, pp. 505-508.

cooperativo⁷⁹, una volta superata la congiuntura economico-finanziaria sfavorevole.

Conclusivamente, nell'attuale osservazione della dimensione finanziaria delle differenziazioni territoriali, permane l'impressione di avere di fronte una questione normativa (*melius*: riforma) destinata, tra un rinvio e l'altro⁸⁰, a non avere una piena attuazione, perlomeno non nei termini e nei tempi originariamente previsti, essendo anteposte le esigenze di centralizzazione orientate ad assicurare la disponibilità delle risorse da parte dello Stato per affrontare le necessità contingenti attuali, ancor di più in piena crisi di Governo⁸¹.

Alla luce dell'analisi comparata, utile potrebbe esser l'importazione in Italia del sistema spagnolo di *fiscal joint responsibility* (*corresponsabilidad fiscal*), trattandosi di una forma di coordinamento più flessibile e perciò adeguata rispetto alle situazioni contingenti, anche se perplessità sorgono in relazione ad una sua concreta possibile attuazione nell'attuale fase di grave crisi economica che impone vincoli di bilancio sia a livello centrale che locale, dovendo l'Italia rispettare il principio di sufficienza

⁷⁹ Si v. l'acuta analisi di F. MANGANARO, *Profili problematici e prospettive del sistema delle autonomie locali*, in *questa Rivista*, n.s., 2019, pp. 61-73. Nel medesimo fascicolo, cfr. anche l'equilibrata riflessione di M. IMMORDINO, *L'autonomia regionale alla luce del regionalismo differenziato nel pensiero di Luciano Vandelli*, in *questa Rivista*, n.s., 2019, pp. 45-51: «...l'art. 116, 3° comma, possa assumere quella funzione che dovrebbe essergli connaturata, ossia dare risposte flessibili alle esigenze manifestate dalle singole Regioni, senza disgregare l'impianto unitario costituzionalmente garantito e aggravare il già esistente divario tra Nord e Sud». Nello stesso fascicolo a ricordo del Maestro Vandelli si v. altresì il contributo scientifico di C. TUBERTINI, *Luciano Vandelli e il "sistema" delle autonomie*, in *questa Rivista*, n.s., 2019, pp. 75-80.

⁸⁰ V. da ultimo decreto legge del 30 novembre 2020 n. 157, pubblicato in Gazzetta ufficiale n. 297 del 30 novembre 2020 che prevede all'art. 16 il rinvio del federalismo fiscale. Esso è entrato in vigore dal 30 novembre 2020, per poi essere abrogato dalla legge del 18 dicembre 2020 n. 176 (rubricata «Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 28 ottobre 2020, n. 137, recante ulteriori misure urgenti in materia di tutela della salute, sostegno ai lavoratori e alle imprese, giustizia e sicurezza, connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19») che all'articolo 1 sancisce che: «(...) 2. Il decreto legge 9 novembre 2020, n. 149, il decreto-legge 23 novembre 2020, n. 154, e il decreto-legge 30 novembre 2020, n. 157, sono abrogati. Restano validi gli atti e i provvedimenti adottati e sono fatti salvi gli effetti prodottisi e i rapporti giuridici sorti sulla base dei medesimi decreti legge 9 novembre 2020, n. 149, 23 novembre 2020, n. 154, e 30 novembre 2020, n. 157».

⁸¹ Cfr. la dichiarazione del Professor Mario Draghi al termine del colloquio con il Presidente della Repubblica Sergio Mattarella, in *Dossier Crisi di governo*, in *Federalismi.it*, febbraio 2021.

delle risorse per le funzioni fondamentali delegate che opera quale reale regolatore dei rapporti tra Stato ed enti locali.

Rimane aperta la questione di stabilire con certezza se in fase di emergenza rappresenti una via obbligata quella di orientarsi verso il centralismo o se invece, in virtù dei principi di sussidiarietà, prossimità, territorialità, differenziazione ed adeguatezza, scelte ottimali, amministrative e finanziarie, possano ragionevolmente essere effettuate anche dalle Regioni e dagli enti locali virtuosi.

Certamente, sotto “l’ombrello” del federalismo fiscale, fondato sui principi costituzionali enucleati, sussistono in maniera compatibile forme e livelli gradatamente differenti di autonomia, contemperati con altri valori meritevoli di tutela in sede politica⁸², attuati in maniera dinamica in relazione al periodo storico di riferimento.

⁸² «La classe politica non si forma tuttavia se l'eletto ad amministrare le cose municipali o provinciali o regionali non è pienamente responsabile per l'opera propria. Se qualcuno ha il potere di dare a lui ordini o di annullare il suo operato, l'eletto non è responsabile e non impara ad amministrare. Impara ad ubbidire, ad intrigare, a raccomandare, a cercare appoggi. Dove non esiste il governo di sé stessi e delle cose proprie, in che cosa consiste la democrazia?». Il virgolettato è di L. EINAUDI, *Via il Prefetto!*, 1944, ora in *Id.*, *Il buongoverno. Saggi di economia e politica (1897-1954)*, a cura di E. ROSSI, Laterza, Bari, 2004, pp. 51-52.