

SILVANA BIANCHI

AUTONOMIA FINANZIARIA DEGLI ENTI LOCALI

1. *Autonomia e poteri impositivi degli enti locali prima della riforma del Titolo V della Costituzione*

L'autonomia impositiva degli enti locali non nasce – è bene premetterlo – con la riforma del titolo V della Costituzione; ci si rende conto di ciò ove si scenda ad elencare, sinteticamente, i principali provvedimenti che, prima della riforma costituzionale si sono rivolti a valorizzare e a favorire i poteri impositivi delle regioni, delle province, dei comuni.

L'autonomia impositiva degli enti locali si rinviene nella l. 8.6.1990, n. 142, recante “l'Ordinamento delle autonomie locali”. In essa si prevede che “ai comuni e alle province la legge riconosce, nell'ambito della finanza pubblica, autonomia finanziaria fondata su certezza di risorse proprie e trasferite” (art. 54, 2° co., l. n. 142/1990). Ed ancora: “la legge assicura, altresì, agli enti locali potestà impositiva autonoma nel campo delle imposte, delle tasse e delle tariffe, con conseguente adeguamento della legislazione tributaria vigente” (art. 54, 3° co., l. n. 142/1990).

Si prevede, inoltre, che la finanza dei comuni e delle province sia costituita da: (a) imposte proprie; (b) addizionali e compartecipazioni ad imposte erariali o regionali; (c) tasse e diritti per servizi pubblici; (d) trasferimenti erariali; (e) trasferimenti regionali; (f) altre entrate proprie, anche di natura patrimoniale; (g) risorse per investimenti; (h) altre entrate (art. 54, 4° co., l. n. 142/1990).

L'autonomia finanziaria e la potestà impositiva autonoma degli enti locali costituiscono, dunque, l'oggetto di una riserva di legge. È altresì riservato alla legge dello Stato l'ordinamento finanziario degli enti locali (art. 55. 1° co., l. n. 142/1990); nell'ambito di un quadro così delineato spettava ai comuni e alle province deliberare, entro la fine dell'anno, il bilancio di previsione per l'esercizio successivo, osservando i principi di

unità, annualità, universalità ed integrità, veridicità, pareggio finanziario e pubblicità (art. 55, 2° co., l. n. 142/1990).

Nell'ottica del rafforzamento della potestà impositiva locale si colloca l'introduzione dell'Ici, prevista dal d.lgs. 30.12.1992 n. 504, su cui ci si soffermerà tra breve; già da ora, comunque, va rilevato come l'autonomia impositiva dei comuni si afferma attraverso la previsione, dal 1994, della destinazione ai bilanci comunali dei gettiti di tale imposta.

Pur senza mettere mano a principi fondamentali di finanza pubblica, il d.lgs. 15.11.1993, n. 507 reca una disciplina di revisione e di armonizzazione "dell'imposta comunale sulla pubblicità e del diritto sulle pubbliche affissioni, della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche dei comuni e delle province nonché della tassa per lo smaltimento dei rifiuti dei solidi urbani".

Gli enti locali erano tenuti ad approvare il regolamento per l'applicazione della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche; ciò al fine di disciplinare i criteri di applicazione della tassa secondo le disposizioni contenute nella stessa legge, nonché le modalità per la richiesta, il rilascio e la revoca delle concessioni e delle autorizzazioni (art. 40, 1° e 2° co., d.lgs. n. 507/1993; sull'abrogazione delle tasse per le occupazione di spazi e aree pubbliche cfr. l'art. 51 del d.lgs. n. 446/1997¹ su cui *infra*). È la legge, comunque, che individua i criteri di determinazione della tassa, suddividendo altresì i comuni per classi, in base al numero di abitanti (cfr. in particolare, art. 47 e art. 43, d.lgs. n. 507/1993).

Anche per la tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani la legge individua i criteri di commisurazione e di determinazione delle tariffe (art. 65, d.lgs. n. 507/1993); le riduzioni tariffarie per "particolari condizioni d'uso", disposte dai comuni, debbono sottostare a criteri determinati dal legislatore (art. 55, d.lgs. n. 507/1993).

Una potestà regolamentare generale delle province e dei comuni è stata prevista, come tra breve si ricorderà, dal d.lgs. 15.12.1997, n. 446, recante norme sulla "istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'Ir-

¹ La tassa per l'occupazione di spazi e aree pubbliche, inizialmente abrogata (a partire dal 1°1.1999, dall'art. 51, 2° co., lett. a, del d.lgs. n. 446/1997, a sua volta attuazione dell'art. 3, 143° co., lett. e, n. 2 della l. n. 662/1996), è stata ripristinata con l'art. 31, 14° co. della l. 23.12.1998, n. 448.

pef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali". In base a tale disciplina le province ed i comuni disciplinano con regolamento le proprie entrate, anche tributarie, salvo per quanto attiene alla individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e della aliquota massima dei singoli tributi.

Il potere impositivo degli enti locali, dunque, può essere esercitato nel quadro della legislazione nazionale, che ha assunto un ruolo essenziale nella determinazione dei presupposti applicativi e delle aliquote impositive.

È altresì previsto che i regolamenti siano informati a determinati criteri (art. 52, 5° co., d.lgs. n. 446/1997) e che gli stessi siano inviati al Ministero delle Finanze, al quale è riservato un potere di impugnazione agli organi di giustizia amministrativa per vizi di legittimità (art. 52, 4° co., d.lgs. n. 446/1997).

Fra le norme più rilevanti del provvedimento in esame mette conto ricordare il potere regolamentare dei comuni in materia di imposta comunale sugli immobili, secondo i criteri indicati dalla stessa legge (art. 59, d.lgs. n. 446/1997)² nonché l'attribuzione alle province del gettito di imposta sulle assicurazioni contro la responsabilità civile derivante dalla circolazione dei veicoli a motore (art. 60, d.lgs. n. 446/1997).

Il d.lgs. 28.9.1998, n. 360 è dedicato all'istituzione di una addizionale comunale all'IRPEF, a norma dell'art. 48, 10° co., della l. 27.12.1997, n. 449, come modificato dall'art. 1, 10° co., della l. 16.6.1998, n. 191". Si prevede, in particolare, che i comuni possano deliberare l'aliquota di compartecipazione – determinata dal ministero -, pur non potendo la variazione eccedere la percentuale prevista legislativamente (art. 1, 3° co., d.lgs. n. 360/1998).

Quanto alla ripartizione tra le province ed i comuni delle somme versate a titolo addizionale, si prevede che essa sia effettuata dal Ministero dell'interno, a titolo di acconto sull'intero importo delle somme versate

² Alcune perplessità, per la disparità che era destinata a generare tra i contribuenti, aveva suscitato la norma che consente ai comuni di fissare a piacimento in materia di ICI, pur sempre nei limiti del 31 dicembre del quinto anno successivo a quello cui si riferisce l'imposizione, il termine di decadenza per la notifica dell'avviso di accertamento (art. 59, 1° co., lett. l, n. 3. d.lgs. n. 446/1997). Cfr., in materia, L. TOSI, *La finanza locale*, in *Digesto, Sez. Civile Sez. Comm*, Torino, Vol. VI, 292 ss.

entro lo stesso anno in cui è effettuato il versamento, sulla base dei dati forniti dal Ministero delle finanze (art. 1, 7° co., d.lgs. n. 360/1998).

Nel solco dell'affermazione dell'autonomia impositiva si pone, poi, la l. 3.8.1999, n. 265, che detta "disposizioni in materia di autonomia e ordinamento degli enti locali, nonché modifiche alla l. 8.6.1990, n. 142" (cfr. anche il d.lgs. n. 267/2000, su cui *infra*, che ha abrogato la maggior parte delle norme contenute nella menzionata legge).

La l. 13.5.1999 133, recante "Disposizioni in materia di perequazione, razionalizzazione e federalismo fiscale", va ricordata per alcuni principi guida che detta nella previsione dell'adozione dei successivi provvedimenti (art. 10 l. n. 133/1999).

Il Governo era infatti delegato ad emanare, entro nove mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, uno o più decreti legislativi aventi per oggetto il finanziamento delle regioni a statuto ordinario e l'adozione di meccanismi perequativi interregionali, in base, fra gli altri, ai principi e criteri direttivi:

- abolizione dei vigenti trasferimenti erariali a favore delle regioni a statuto ordinario, ad esclusione di quelli destinati a finanziare interventi nel settore delle calamità naturali, nonché di quelli a specifica destinazione per i quali sussista un rilevante interesse nazionale;

- sostituzione dei trasferimenti di cui al punto precedente e di quelli connessi al conferimento di funzioni alle regioni di cui al capo I della legge 15 marzo 1997, n. 59, mediante un aumento dell'aliquota di compartecipazione dell'addizionale regionale all'IRPEF, con riduzione delle aliquote erariali in modo tale da mantenere il gettito complessivo dell'IRPEF inalterato. Aumento dell'aliquota della compartecipazione all'accisa sulla benzina, la quale non può comunque essere superiore a 450 lire al litro; istituzione di una compartecipazione all'IVA, in misura non inferiore al 20 per cento del gettito IVA complessivo;

- determinazione delle esatte misure delle aliquote indicate in precedenza in modo tale da assicurare, tenuto conto della regolazione delle quote riversate allo Stato ai sensi dell'articolo 26, comma 2, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, la copertura complessiva dei trasferimenti aboliti;

- previsione di meccanismi perequativi in funzione della capacità fiscale relativa ai principali tributi e compartecipazioni a tributi erariali, nonché della capacità di recupero dell'evasione fiscale e dei fabbisogni sanitari;

- previsione di istituzione di un fondo perequativo nazionale finanziato attingendo alla compartecipazione all’IVA, ed eventualmente destinando a questa finalizzazione anche quota parte dell’aliquota della compartecipazione all’accisa sulla benzina;
- revisione del sistema dei trasferimenti erariali agli enti locali in funzione delle esigenze di perequazione connesse all’aumento dell’autonomia impositiva e alla capacità fiscale;
- estensione dei meccanismi di finanziamento previsti in precedenza alla copertura degli oneri per lo svolgimento delle funzioni e dei compiti trasferiti alle regioni;
- estensione anche alle regioni della possibilità di partecipare alle attività di accertamento dei tributi erariali, in analogia a quanto già previsto per i comuni dall’articolo 44 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600;
- facoltà per le regioni a statuto ordinario di confine di ridurre la misura dell’accisa sulle benzine, nei limiti della quota assegnata alle stesse regioni, anche in maniera differenziata per singoli comuni, in ragione della distanza dal confine nazionale. Previsione di misure di compartecipazione regionale all’eventuale aumento del gettito della quota statale dell’accisa sulle benzine accertato nelle regioni per effetto della prevista riduzione della quota regionale;
- previsione di un coinvolgimento delle regioni nel processo di individuazione di conseguenti trasferimenti erariali da sopprimere e sostituire con il gettito di compartecipazione di tributi erariali e di predisposizione della relativa disciplina³.

³ Il quadro normativo sin qui ricordato aveva fatto parlare, ancor prima della revisione costituzionale del titolo V della Costituzione, di attuazione del federalismo fiscale: “se si condivide la tesi secondo cui si può parlare di federalismo fiscale solo qualora siano attribuiti concreti margini di autonomia tributaria agli enti minori territoriali, allora non c’è dubbio che, a seguito della riforma del 1997, il federalismo fiscale può dirsi concretamente attuato. Va da sé, ovviamente, che il modello cui è data attuazione, è quello del federalismo cosiddetto cooperativo, modello che si rivela, a differenza di quello competitivo, compatibile con l’attuale assetto costituzionale, se non altro perché prevede che le leggi statali debbano fissare in via preventiva i limiti entro i quali può essere esercitata l’autonomia finanziaria, con ciò garantendo il coordinamento tra le diverse fonti normative” (L. TOSI, *La finanza locale*, cit., 283 ss.) Per la considerazione tradizionale secondo cui non costituisce violazione del principio di autonomia l’avocazione al potere centrale della facoltà di disciplinare lo schema procedimentale di attribuzione dei tributi cfr. A. E. GRANELLI, *La finanza locale nell’ambito della riforma tributaria*, in *Boll. trib.*, 1974, 2012.

In attuazione della delega prevista dalla menzionata delega di cui alla l. n. 133/1999 è stata emanato il d.lgs. 18.2.2000, n. 56, che prevede “Disposizioni in materia di federalismo fiscale”. È così prevista una compartecipazione regionale all’I.VA. nella misura di cui all’art. 2 del decreto; l’aumento delle addizionali regionali I.R.P.E.F. e delle aliquote di compartecipazione regionale all’accisa sulle benzine (art. 3 e 4 del d.lgs. n. 56/2000).

Fra i provvedimenti più rilevanti vanno ricordati l’abolizione della compartecipazione dei comuni e delle province al gettito I.R.A.P. e le modifiche dell’attribuzione del gettito I.R.A.P. alle regioni a statuto ordinario (cfr., rispettivamente, artt. 11 e 13 d.lgs. n. 56/2000).

La parte seconda del d.lgs. 18.8.2000, n. 267, recante il Testo unico delle leggi sull’ordinamento degli enti locali, tratta dell’Ordinamento finanziario e contabile. Si prevede che l’ordinamento della finanza locale sia riservato alla legge, che la coordina con la finanza statale e con quella regionale (art. 149, 1° co., d.lgs n. 267/2000).

La legge precisa che i comuni e le province possano disciplinare con regolamento le proprie entrate, anche tributarie; tuttavia, viene fatto salvo “quanto attiene alla individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e dell’aliquota massima dei singoli tributi” (art. 149, 3° co., d.lgs n. 267/2000).

2. I principi della revisione costituzionale del titolo V della Costituzione, la potestà legislativa delle Regioni e l’autonomia finanziaria degli enti locali

La revisione del titolo V della Costituzione, attraverso la legge costituzionale n. 3 del 18.10.2001, costituisce l’ultima – e più importante – tappa nel processo di evoluzione delle competenze degli enti locali⁴.

Il nuovo testo dell’art. 117 Cost., infatti, dopo aver ricordato le mate-

⁴ Nella strada della trasformazione in senso federale della forma dello Stato italiano deve pur ricordarsi la precedente legge costituzionale n. 1 del 1999, recante fra l’altro la previsione della piena autonomia statutaria alle regioni e l’elezione diretta dei presidenti regionali. Va peraltro osservato che, anche dopo l’entrata in vigore della riforma costituzionale, il legislatore Statale ha emanato una serie di leggi (legge finanziaria del 2002, legge sulle grandi infrastrutture) che non sembrano tenere adeguatamente conto del nuovo assetto derivante dalla riforma, tanto da far nascere dubbi sulla loro legittimità co-

rie in cui sussiste la legislazione esclusiva dello Stato (ci si riferisce, in particolare, ai principi o interessi di rilevanza costituzionale), elenca le materie in cui, invece, vi è concorrenza di legislazione – al fine di attuare il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. Infine, per ogni altra materia “non espressamente riservata alla legislazione dello Stato, sussiste la potestà legislativa delle Regioni”. Si determina, in tal modo, una competenza legislativa regionale residuale, che rispecchia la residualità delle funzioni amministrative regionali già previste dall’art. 1 della l. n. 59 del 1997 (c.d. Bassanini 1), confermate dal d.lgs. 112/1998, di attuazione della medesima legge.

Con la radicale riforma dell’art. 119 Cost., poi, è previsto che i Comuni, le Province, le Città Metropolitane e le Regioni abbiano autonomia finanziaria di entrata e di spesa. Tali enti, pertanto, “stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario” (si tratterà, fra gli altri, del principio di razionalità, di coerenza, di omogeneità dei singoli tributi). Lo Stato, dunque, interviene nel coordinamento del sistema tributario regionale e locale, ma solo attraverso la previsione dei principi fondamentali; è esclusa, dunque, una regolamentazione più analitica in tema di entrate locali.

Nella potestà legislativa residuale delle Regioni è compresa anche la determinazione dei tributi regionali; pertanto, è da ritenere che il riferimento alla riserva di legge che la Costituzione opera per l’imposizione di prestazioni personali e patrimoniali (art. 23 Cost.) debba essere inteso, oggi, come riserva di legge non solo statale ma anche regionale.

L’autonomia tributaria delle Regioni – ossia la loro autonomia normativa – comporta che agli stessi enti locali potrà essere consentito, nel dettaglio, di determinare i presupposti, di individuare i soggetti passivi e, più in generale, gli altri elementi strutturali dei tributi; ciò, appunto, entro i limiti enunciati dalla potestà legislativa delle regioni, che in tal modo potrà indicare (anche) genericamente l’oggetto dei tributi.

La riforma costituzionale, in definitiva, determina un criterio di ripartizione vera e propria della funzione legislativa fra Stato e Regione, che

stituzionale. Stesso discorso deve farsi per i regolamenti governativi, che continuano ad essere emanati nelle materie più diverse, senza considerare che – ormai – la potestà regolamentare del Governo è limitata alle materie elencate nell’art. 117, 2° co., Cost., nuova formulazione.

comporta la conversione da regola ad eccezione della potestà dello Stato di dettare limiti all'esercizio delle potestà legislative regionali. Lo Stato non può più vantare – come invece risultava dalla legislazione precedente – una generale prevalenza su tutti gli altri soggetti pubblici: anche la Regione, infatti, ripete direttamente dalla Costituzione la propria potestà legislativa⁵.

La potestà legislativa regionale, d'altra parte, viene rafforzata dal fatto che è oggi soppresso il controllo governativo sulle leggi regionali. Sulla illegittimità costituzionale di quest'ultime, pertanto, può decidere solo la Corte Costituzionale; ciò comporta – anche sotto questo profilo – una parificazione fra leggi statali e leggi regionali.

Ancora in tema di controlli, mette conto ricordare l'abrogazione dell'art. 130 Cost., che prevedeva la presenza del CO.RE.CO, organo regionale di controllo, cui dovevano essere inviati tutti gli atti degli enti locali minori⁶.

3. I poteri impositivi regionali prima della revisione costituzionale

I tributi ICI ed IRAP, introdotti prima della riforma del titolo V della Costituzione, costituiscono attualmente, i più importanti tributi locali, sopravvissuti alla azione di snellimento attuata dal legislatore.

⁵ In un contesto di pari dignità tra Stato e Regioni può risultare utile l'introduzione dell'obbligo della motivazione per le leggi statali e regionali: "ciò allo scopo di rendere possibile il controllo sull'effettivo rispetto della ripartizione del potere legislativo operata nella Costituzione. La motivazione, in particolare, dovrebbe essere intesa alla dimostrazione della sussistenza delle condizioni che fondano l'esercizio della potestà legislativa in capo al soggetto pubblico di cui si tratta. Lo Stato, in particolare, in conseguenza dell'impianto adottato, dovrebbe dimostrare che la legge interviene per la tutela degli interessi fondamentali riferiti ad una o più materie espressamente previste dalla Costituzione. La Regione dovrebbe invece dimostrare che non ricorre la potestà dello Stato. La motivazione delle leggi può dunque costituire una importante garanzia che Stato e Regioni si rendono reciprocamente" (D. FODERINI, *La riforma del titolo V della Costituzione. Prospettive applicative ed interpretative*, in <http://www.giust.i.it>, n. 1/2002)

⁶ Il dibattito sulla necessità di mantenere ancora operativo, dopo l'abrogazione della norma costituzionale, il comitato regionale di controllo è quanto mai acceso. La soluzione più logica – coerente con il venir meno della disposizione costituzionale – è quella di ritenere non più necessaria la presenza di tale organo; vi è chi sostiene, d'altra parte, una residualità di competenze o, addirittura, la piena sopravvivenza dell'organo regionale. Di fatto, molte regioni hanno – ad oggi – soppresso il CO.RE.CO, negandogli anche residuali funzioni consultive.

Prima di analizzare nel concreto le citate imposte occorre esaminare se, all'epoca della loro emanazione, regioni, province e comuni godessero di una potestà normativa, ovvero di un potere di imposizione da esercitarsi nella fase amministrativa di applicazione del tributo.

L'esame riguarda, invero, le sole regioni, poiché è pacificamente riconosciuto che comuni e province non abbiano mai goduto di potestà normativa tributaria.

Preliminarmente, quindi, occorre verificare se le norme costituzionali dell'epoca, garantissero alle regioni una loro autonomia finanziaria.

L'art. 5 Cost. "riconosce e promuove le autonomie locali"; da ciò potrebbe affermarsi il riconoscimento di una autonomia finanziaria in capo alla regione. Tuttavia l'originario art. 119 Cost., contrariamente a quanto elaborato dalla Commissione dei Settantacinque (che prevedeva l'affermazione dell'autonomia finanziaria regionale e del suo coordinamento con la finanza dello stato), adottò in luogo di una autonomia piena solo un coordinamento con le leggi dello stato, che evitava il ricorso alla procedura costituzionale in caso di ogni modifica del tributo, anche lieve. Tale scelta è stata anche determinata dalla mancanza di strumenti idonei a conciliare l'autonomia finanziaria con il sistema statale.

Da qui discendono le incertezze interpretative e le diverse ricostruzioni elaborate in materia.

La lettura dell'art. 119 Cost. fatta alla luce dei lavori preparatori, ha portato a considerare l'autonomia finanziaria, ivi prevista, piena e totale; comprensiva, cioè, delle entrate, della loro gestione e della spesa⁷. Secondo un'altra tesi, invece, occorre leggere l'art. 119 unitariamente, considerandone, cioè, sia i poteri che i limiti. Pertanto la regione può determinare le proprie entrate extratributarie, godendo solo di un potere impositivo per quanto concerne i tributi devoluti dallo stato sia interamente che pro quota⁸.

Altri ancora hanno riconosciuto alla regione solo la possibilità di gestione e spesa dei mezzi finanziari derivati dallo stato⁹, mentre vi è chi ha considerato l'art. 119 norma programmatica "*ad efficacia differita*", bisognevole cioè di una normazione successiva che ne definisca la porta-

⁷ M. VALENZANO, *L'IRAP e la via italiana al federalismo*, in *Boll. Trib.* 1998, 428.

⁸ S. CASSESE, *Il finanziamento delle regioni*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1963, 329.

⁹ A. COCUZZA, *Autonomia finanziaria regionale e coordinamento*, Napoli 1979, 17 ss.

ta¹⁰. Quindi l'affermazione contenuta nel primo comma "*le regioni hanno autonomia finanziaria nelle forme e nei limiti stabiliti da leggi della Repubblica*" andrebbe letta unitariamente ai comma successivi che parlano di "*tributi propri*" (comma 2°) e di "*proprio demanio o patrimonio*" (comma 4°). Si è attribuita, quindi, piena autonomia finanziaria alla regione lasciando allo stato il solo compito di intervenire per integrare, con finalità perequative.

Il riconoscimento di autonomia finanziaria, ovvero la sua negazione, vanno di pari passo con il riconoscimento di una potestà legislativa piena ed incondizionata ovvero un più limitato potere impositivo derivato, da esercitare nella sede amministrativa di applicazione del tributo.

Spostando l'esame alla giurisprudenza della Corte Costituzionale, formata sul testo originario dell'art. 119, si rileva che – in passato – la Corte non si è mai soffermata ad approfondire il concetto di autonomia finanziaria né ad esaminare criticamente l'art. 119, 1° co. Cost., limitandosi per lo più a trascriverlo alla lettera o quasi.

Nella sentenza n. 307/1983, invece, alla mera enunciazione, la Corte ha aggiunto delle integrazioni che delineano l'idea di ordinamento finanziario: l'autonomia finanziaria e quella legislativa – si afferma – devono essere coordinate da un nesso di coerenza, posto che qualsivoglia limitazione della prima è destinata ad influenzare la seconda; la legislazione finanziaria regionale deve essere ridefinita, specialmente per quanto riguarda la disciplina delle entrate tributarie; l'ammontare dei mezzi finanziari da destinare alla regione deve essere commisurato ai bisogni regionali; la potestà statale di coordinamento non può fondarsi sul limite dell'interesse nazionale, considerato che l'art. 119 Cost. offre altre possibilità idonee ad assicurare il perseguimento dell'esigenza di coordinamento.

Successivamente, però, la Corte – per motivi contingenti – è costretta ad attenuare la portata delle proprie enunciazioni, riducendo la portata dell'autonomia impositiva e riconoscendo la legittimità delle leggi dello stato incidenti su entrate non connesse all'esercizio di un potere impositivo e sull'autonomia di spesa della regione, di quelle riguardanti finanziamenti aggiuntivi ricadenti nell'ambito di materie regionali, riconoscendo altresì la legittimità costituzionale del sistema di tesoreria unica.

¹⁰ E. DE MITA, *La potestà tributaria delle Regioni a statuto ordinario*, in *Problemi economici e finanziari delle regioni*, Milano, 1966, 103.

Da ultimo, nella sentenza n. 208/2001 si legge la seguente argomentazione: “la costante giurisprudenza di questa corte in tema di autonomia finanziaria regionale ha, ancora di recente, ribadito che la Costituzione non garantisce alle regioni una determinata quantità di risorse, ma solo il diritto di disporre di risorse finanziarie che risultino complessivamente non inadeguate rispetto ai compiti loro attribuiti (sentenza n. 507 del 2000). La Costituzione, in altri termini, non definisce né garantisce l'autonomia finanziaria delle regioni in termini quantitativi, a meno che non si determini quella «grave alterazione» del necessario rapporto di complessiva rispondenza che – nel rispetto delle compatibilità con i vincoli generali derivanti dalle preminenti esigenze della finanza pubblica nel suo insieme – deve sussistere fra bisogni regionali ed oneri finanziari per farvi fronte, affinché alle regioni stesse non sia impedito il normale espletamento delle loro funzioni (sentenza n. 123 del 1992 e sentenza n. 370 del 1993). L'autonomia finanziaria delle regioni postula piuttosto che esse abbiano l'effettiva disponibilità delle risorse loro attribuite e il potere di manovra dei mezzi finanziari (sentenza n. 171 del 1999).”

In questo contesto, dunque, sono state introdotte l'Imposta Comunale sugli immobili e, poi, l'imposta regionale sulle attività produttive, definite impropriamente tributi locali, laddove, invece, dovrebbe, più propriamente parlarsi di imposte erariali il cui gettito è destinato ai bisogni degli enti locali, comune e regione.

4. L'imposta comunale sugli immobili

L'imposta comunale sugli immobili è stata istituita dal d.lgs. 30 dicembre 1992 n. 504, in attuazione della delega contenuta nell'art. 4 della legge 23 ottobre 1992 n. 421.

Si legge, in particolare, nella legge delega: “*Al fine di consentire alle regioni, alle province ed ai comuni di provvedere ad una rilevante parte del loro fabbisogno finanziario attraverso risorse proprie, il Governo della Repubblica è delegato ad emanare, entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, salvo quanto previsto al comma 7 del presente articolo, uno o più decreti legislativi, diretti: a) all'istituzione, a decorrere dall'anno 1993, dell'imposta comunale immobiliare (ICI), con l'osservanza dei seguenti principi e criteri direttivi...*”.

Seguendo i principi fissati dalla delega, il tributo è così strutturato. Il presupposto dell'I.C.I. è unitariamente costituito dal fatto imponible de-

lineato nell'art. 1, dalla definizione dei beni contenuta nell'art. 2 e nella individuazione dei soggetti passivi effettuata nell'art. 3.

Pertanto esso è costituito dal “possesso di fabbricati, di aree fabbricabili e di terreni agricoli”, per tali intendendosi, ai fini del tributo, solo quelli che abbiano i requisiti indicati nel successivo art. 2 (iscrivibilità nel catasto edilizio del terreno in una delle attività previste dall'art. 2135 cod. civ., per i terreni agricoli), da parte del *proprietario*, ovvero del *titolare di diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie*, nonché del *locatario* per gli immobili concessi in locazione finanziaria.

Nel concepire la base imponibile il legislatore ha fissato il principio della rilevanza del valore degli immobili tassati, che si ricava applicando alla rendita catastale determinati moltiplicatori. Per gli immobili non iscritti in catasto o modificati in via definitiva viene adottato il sistema della comparazione ai fabbricati similari già iscritti.

La liquidazione del tributo avviene applicando l'aliquota alla base imponibile. Il legislatore ha fissato il limite minimo e massimo dell'aliquota applicabile, lasciando al comune la fissazione in concreto dell'aliquota, secondo le esigenze dell'ente locale e la configurazione degli immobili stessi. È quindi riservata alla deliberazione di giunta la fissazione annuale delle aliquote. È questa una attività obbligatoria, che il comune non può tralasciare, comportando l'omissione, l'applicazione dell'aliquota minima prevista dalla legge e la sospensione dell'erogazione dei contributi erariali, per i comuni dissestati.

La normativa statale prevede le esenzioni, collegandole ad obblighi di carattere internazionale, derivanti dalla natura pubblica del soggetto titolare, dall'uso istituzionale del bene ovvero dall'essere i beni utilizzati in attività di rilevanza sociale, ovvero in ragione della ridotta attitudine contributiva dell'indice prescelto. In tema di agevolazioni l'art. 59 del d.lgs n. 446/1997 ammette con maggior ampiezza l'esercizio di una potestà regolamentare del comune, circoscrivendo le materie destinatarie di questo ampliamento.

Il meccanismo applicativo del tributo prevede una dichiarazione del contribuente, da presentare al comune competente, efficace anche per gli anni successivi in assenza di modificazioni e/o variazioni che incidano sull'importo del tributo dovuto. La riscossione avviene attraverso adempimento spontaneo del contribuente: l'imposta complessiva è solitamente versata in due rate, di cui la prima costituisce un'acconto del 90% del-

l'importo complessivo e la seconda costituisce il conguaglio. Per gli immobili compresi in procedure fallimentari, l'imposta è prelevata, per tutti i periodi di riferimento, all'atto della vendita degli stessi, dal prezzo ricavato e deve essere versata nei tre mesi successivi all'incasso del prezzo.

Il comune, sulla scorta della dichiarazione e dei versamenti effettuati dal contribuente, può procedere alla liquidazione del tributo effettivamente dovuto richiedendo anche interessi e sanzioni; può altresì procedere alla rettifica delle dichiarazioni in caso di omissioni od infedeltà delle stesse. Per compiere questa attività istruttoria, il comune designa un responsabile del procedimento, che emette anche i conseguenti atti relativi, compresi quelli relativi alla raccolta di elementi istruttori. Il mancato pagamento del tributo liquidato, da parte del contribuente, comporta la riscossione coattiva mediante ruolo.

Le controversie sono affidate alla giurisdizione delle Commissioni Tributarie. Peraltro, le questioni riguardanti gli atti generali di determinazione dell'aliquota e gli atti regolamentari integrativi o modificativi della disciplina statale sono affidati al giudice amministrativo. Tali atti, comunque, indipendentemente dalla loro impugnazione, sono disapplicabili dalle Commissioni Tributarie, con efficacia limitata al caso controverso.

Da questa disciplina si ricava la natura patrimoniale e reale dell'ICI. È noto come secondo autorevole dottrina questi caratteri non devono intendersi in senso assoluto, poiché attenuati e "contaminati" dalle finalità prefigurate dal legislatore, come ad esempio la rilevanza che viene attribuita alla persona del soggetto passivo.

L'ICI è generalmente definita, poi, come imposta locale; tuttavia dalla disciplina sopra esposta non risulta evidente l'aspetto locale del tributo. Anzi, tale aspetto è limitato al gettito.

In materia di ICI sussiste un potere regolamentare del comune previsto dall'art. 59 del d.lgs 446/1997. Tale disposizione consente al comune di prevedere, con regolamento una disciplina propria in materia di I.C.I. limitatamente alle fattispecie previste nell'art. 52 d.lgs 446/97. Con questa disposizione il legislatore ha voluto assegnare al comune un ruolo centrale nelle scelte di politica di gestione del tributo.

Tuttavia tale ruolo è stato circoscritto a precise fattispecie, per non creare eccessive differenze nell'applicazione del tributo ad opera dei diversi enti locali. In particolare può semplificare le procedure di accertamento e di riscossione, può ridurre gli adempimenti dei contribuenti,

semplificare l'attività degli uffici, potenziare gli uffici tributari comunali. Queste facoltà hanno diversificato il ruolo del comune, da mero esattore ad eventuale protagonista nel procedimento impositivo del tributo.

5. L'imposta regionale sulle attività produttive.

L'imposta regionale sulle attività produttive viene istituita con d.lgs 15 dicembre 1997 n. 446, emanato su delega contenuta nell'art. 3, commi 143, 144 e 147 della legge 23 dicembre 1996 n. 662, con decorrenza dal 1 gennaio 1998.

Anche per questo tributo lo schema è analogo ai precedenti tributi locali: l'imposta, infatti, non è frutto della potestà legislativa delle regioni, ma è erariale a tutti gli effetti ed all'ente locale è riservato il compito di incassarne il gettito, con facoltà limitate in ordine alle aliquote¹¹.

Il presupposto è costituito dall'esercizio di un'attività produttiva di beni e servizi nel territorio della regione. La base imponibile è costituita dal "valore aggiunto prodotto" dall'attività. Il soggetto attivo è identificato nella regione in cui il valore aggiunto è prodotto, mentre il soggetto passivo è costituito dalle persone fisiche, società ed enti che svolgono l'attività, indipendentemente dalla soggettività ai fini della imposizione diretta. L'aliquota è proporzionale, con possibilità di variazione, con legge regionale, sia in aumento che in diminuzione.

¹¹ Per il Gallo "vi possono essere vari tipi di tributi regionali: da quelli, frutto di una piena potestà regionale di imposizione, radicati con il loro presupposto su competenze e su interessi prettamente regionali, a quelli riscossi direttamente dalla regione, il cui presupposto, pur essendo non pienamente correlato alle competenze regionali, è comunque allocato nel suo territorio, è accertato dagli uffici regionali ed è assoggettato ad aliquote determinate dalla regione stessa tra un minimo ed un massimo. L'Irap, in quanto colpisce le attività produttive e professionali – e cioè un settore estraneo alle attuali competenze regionali – appartiene a questo secondo tipo di tributo e passerà tra i tributi regionali del primo tipo solo quando tali competenze avranno per oggetto anche la produzione e le professioni, come sembra proposto dal progetto di decentramento amministrativo delle funzioni dello Stato presentato in Parlamento dal Ministro Bassanini. È, in ogni caso da escludere che sia un tributo erariale travestito, derivando la sua regionalità, oltre che dal radicamento del presupposto nel territorio regionale, dall'essere gestito direttamente dalla regione stessa e dall'essere utilizzato per espandere l'autonomia tributaria dell'ente territoriale attraverso la riserva di aliquota assegnatagli (F. GALLO, *La tassazione dei redditi di impresa: difetti e le proposte di modifica*, in *Rass. Trib.*, n. 1/97 131).

Così strutturata, l'IRAP risulta essere una imposta di tipo reale, con una aliquota relativamente bassa ed una base imponibile molto ampia.

La novità del tributo, cui non corrisponde alcun precedente nella normativa italiana¹², ha suscitato un notevole dibattito dottrinario circa la sua compatibilità con il dettato costituzionale.

Il tributo prevede la tassazione della differenza tra ricavi o i compensi tipici dell'attività imprenditoriale o professionale ed i costi per l'acquisto di materie prime, beni strumentali e servizi professionali e d'impresa. La differenza positiva costituisce la base imponibile del tributo, costituita dalle retribuzioni corrisposte ai dipendenti, interessi passivi pagati su finanziamenti ricevuti ed eventualmente redditi d'impresa o professionali.

Esemplificando, nelle imprese in cui non esistono costi per personale dipendente ed interessi passivi, ovvero questi ultimi non vengono dedotti, il valore aggiunto tassabile coincide con il reddito dell'imprenditore o del professionista. In presenza, invece, di costi di lavoro, subordinato o di collaborazione coordinata e continuativa, e di interessi passivi, od oneri finanziari in genere, la base imponibile dell'IRAP viene determinata sottraendo dalla sommatoria dei ricavi delle vendite e delle prestazioni, delle variazioni delle rimanenze e dei lavori in corso, degli incrementi di immobilizzazioni derivanti da lavori interni, e degli altri ricavi e proventi, che identificano il cd 'valore della produzione', i costi per l'acquisto delle materie prime, quelli per servizi d'impresa e professionali, ammortamenti e quant'altro esistente, ad esclusione del costo del lavoro e la remunerazione dei finanziamenti.

Ritroviamo il concetto economico di valore aggiunto costituito dall'impiego dei singoli fattori della produzione – lavoro, capitale, organizzazione dell'imprenditore – patrimonialmente rilevanti, che trovano la loro remunerazione nel salario, nell'interesse o nel profitto. Già come all'epoca dell'introduzione dell'imposta sulle società, il legislatore ha posto l'accento sulla capacità contributiva dell'attività organizzata, in quanto suscettibile di creare nuova ricchezza. Quindi l'impiego dei fattori prodotti-

¹² Per il Lupi, l'Irap richiama – vagamente – la *taxe professionnelle* francese e la *Gewerbesteuer* tedesca (R. LUPI, *L'Irap tra giustificazioni costituzionali e problemi applicativi*, in *Rass. Trib.* 1997, 1409) mentre per Ferlazzo Natoli – Nostro si presenta molto simile ad un tributo adottato dagli stati del *Michigan* e del *New Hampshire* negli USA (L. FERLAZZO NATOLI – R. NOSTRO, *Riflessioni in tema di Irap*, in *Finanza Locale*, 1998,198).

vi produce quell'incremento di valore che si identifica nella differenza tra l'ammontare delle vendite e l'ammontare degli acquisti.

L'imposizione sul valore aggiunto prodotto ha però creato, sin dalla discussione del progetto, dubbi circa la conformità del tributo al principio della capacità contributiva. Vi è chi ne ha difeso la costituzionalità sulla base della considerazione che l'IRAP "non colpisce né il reddito, né il consumo, né il patrimonio, ma un'entità reale rilevante sotto il profilo della capacità contributiva e che può identificarsi col dominio sui fattori della produzione e con la potenzialità economica e produttiva. Sul piano giuridico-costituzionale presupposto dell'imposta è, quindi, l'esercizio di attività organizzate che si esprimono in sequenza di atti e comportamenti coordinati e programmati al conseguimento di fini unitari stabilmente perseguiti. Dove è sufficiente per la tassazione, sotto il profilo della capacità contributiva, il semplice fatto che l'attività abbia rilevanza economica, sia collegata cioè a fatti e situazioni concretamente espressivi di potenzialità economica identificabili nei singoli fattori della produzione"¹³.

Altri autori, pur dissentendo da quelle che vengono chiamate "raffinate elaborazioni in tema di capacità contributiva", ritengono l'imposta costituzionale perché sottopone a tassazione la "ricchezza prodotta presso l'impresa, e ripartita in retribuzioni, interessi e profitti"¹⁴. In buona sostanza, nell'IRAP, "salari ed interessi non vengono colpiti come tali, ma solo nella misura in cui trovano capienza nel suddetto "valore della produzione netta" (valore aggiunto. Le eccedenze di interessi passivi e di salari rispetto al valore della produzione netta (ricavi meno costi deducibili) non sono invece tassate, perché non rappresentano valore aggiunto: in questi casi l'impresa distribuisce ai dipendenti e finanziatori ricchezza che non è neppure riuscita a creare"¹⁵.

Di parere contrario è invece chi afferma che "l'Irap è contraria al principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., laddove tassa il soggetto passivo in relazione ad una ricchezza altrui"¹⁶. A questa con-

¹³ F. GALLO, *La tassazione dei redditi d'impresa, i difetti e le proposte di modifica*, in *Rass. Trib.* 1997, 132.

¹⁴ R. LUPI, *La nuova imposta regionale sulle attività produttive. Prime considerazioni tecniche - giuridiche*, in *Tributi*, 1997, 162.

¹⁵ R. LUPI, *La nuova imposta regionale sulle attività produttive. Prime considerazioni tecniche - giuridiche*, cit., 162.

¹⁶ R. SCHIAVOLIN, *Il collegamento soggettivo*, in *La capacità contributiva* a cura di F. Moschetti, Padova, 1993, 67 ss

clusione si giunge dall'esame dell'art. 53 Cost. secondo cui ciascuno deve concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità economica e non a quella ad altri riferibile. Il valore aggiunto è riferibile all'esercente solo per la parte di ricchezza riferibile al suo reddito, poiché per il resto, si tratterebbe di ricchezza riferibile ai lavoratori ed ai finanziatori cui è destinata.

Il rilievo dell'incostituzionalità del tributo, fondata sulla astrattezza della sua giustificazione legata all'astratta potenzialità a produrre ricchezza dell'esercizio di attività organizzate, è ancora più evidente ove si esamina la posizione del professionista o dell'artista.

Al riguardo sono già state inviate all'esame della Consulta, da parte di Commissioni Tributarie provinciali diverse questioni, riguardanti l'IRAP applicata a professionisti. In particolare per i giudici della 33° Sez. della Commissione Tributaria Provinciale di Milano "ammesso quindi (e non concesso) che l'impresa possa considerarsi una cosa produttiva, tassabile per la sola attitudine a produrre reddito, non altrettanto potrebbe dirsi per l'artista o per il professionista in cui è prevalente la componente personale, spesso esclusiva, e quindi la possibilità di non produrre alcun reddito per eventi relativi alla persona stessa del professionista o dell'artista (malattia, invalidità, ecc.)" (ord. 25.11.1999).

Sempre la Commissione Tributaria Provinciale di Milano, sez. 5° ha rilevato come "per i professionisti non è prospettabile alcuna capacità contributiva reale espressa dallo studio professionale in sé, e disgiunta dalla capacità contributiva personale del professionista, stante l'attività prevalentemente personale dallo stesso svolta." (ord. 27.10.1999).

La Corte Costituzionale, investita del problema, ha dichiarato infondate tutte le questioni sollevate, con un'unica eccezione che riguarda le attività imprenditoriali o professionali con unico o prevalente apporto d'opera del titolare. Dette attività non sarebbero soggette ad Irap, in quanto presupposto dell'imposta è quello di avere anche una minima organizzazione che funzioni anche senza l'apporto del titolare (sent. n. 156 del 10.5.2001).

Dal pur sommario esame dei due tributi economicamente più rilevanti per l'economia degli enti locali, si evince che, all'epoca della loro introduzione, sia I.C.I. che IRAP erano stati concepiti come tributi erariali, il cui gettito era destinato agli enti locali. Non era stata, infatti, prevista

alcuna forma di autonomia finanziaria degli enti locali e conseguentemente, la dipendenza dallo stato era una conseguenza necessitata.

6. La compatibilità delle legge statali in tema di tributi locali alla luce dei principi introdotti con la revisione del titolo V della Costituzione.

Le considerazioni sopra svolte permettono di svolgere, da ultimo, una breve riflessione conclusiva. Il legislatore statale, prima della revisione in esame, obbediva ad una logica e si muoveva entro un quadro di riferimento costituzionale che, oggi, appare profondamente modificato.

La disciplina sull'ICI. e sull'IRAP., che pur sottintendono lo sforzo progressivo di approntare un sistema locale in tema di finanza locale, sono ancora ispirate da una concezione "centralista" del potere di imposizione fiscale. Le autorità comunali o regionali, infatti, si muovono necessariamente entro una predefinita griglia normativa; non si scorge, dunque, una riserva di legge (*rectius* un potere impositivo fiscale autonomo) in capo agli enti pubblici territoriali.

Le cose, oggi, sono cambiate. Occorre chiedersi, allora, se le leggi statali attualmente in vigore debbano considerarsi incompatibili con l'attuale criterio di riparto dettato dalla Costituzione. In mancanza di una specifica disciplina transitoria – la cui previsione sarebbe stata quanto mai opportuna – l'approccio alla problematica in esame presenta inevitabili profili di incertezza.

Potrebbe dirsi, in prima battuta, che il nuovo assetto costituzionale non vieti allo Stato di legiferare in materie che, in base al già ricordato criterio residuale, spettano alla disciplina regionale. In sostanza, le leggi attualmente in vigore all'entrata in vigore della riforma potrebbero avere un carattere "cedevole" rispetto a quelle regionali: la loro applicabilità, dunque, sarebbe subordinata all'assenza, all'interno di ogni singola Regione, di una disciplina regolante la stessa materia.

Una tale impostazione, è evidente, permette di non pensare ad una automatica incostituzionalità delle leggi statali in essere per effetto dell'entrata in vigore della riforma, evitando così la prospettiva di una pericolosa paralisi istituzionale (determinata dalla temporanea assenza di una normativa di riferimento).

È pur vero, d'altra parte, che il nuovo dettato dell'art. 117 Cost. indica *espressamente* le materie oggetto di legislazione concorrente, entro le

quali lo Stato stabilisce i principi fondamentali di riferimento; al contrario, dunque, potrebbe ritenersi che nelle materie di competenza “residuale” delle Regioni non può sussistere un quadro di principi di fonte statali.

Oltretutto, deve dirsi che la prima prospettiva sopra indicata presenta alcuni innegabili punti critici. Più di un dubbio, infatti, suscita un sistema in cui la legislazione statale, attualmente in vigore, venga progressivamente meno attraverso l’adozione della normativa regionale in materia (che, dunque, finirebbe per avere un immediato effetto abrogante rispetto alla legislazione nazionale). In tal modo, poi, la legislazione statale finirebbe per avere vigore esclusivamente in alcune regioni (ossia in quelle che non abbiano ancora adottato la disciplina sostitutiva alla precedente).

Né possono essere sottaciuti problemi interpretativi destinati a nascere dalla configurazione di un tale assetto; ad esempio, qualora la normativa regionale non regoli ogni aspetto della materia, potrebbe ancora ritenersi operante – per la parte non regolata – la normativa statale (la quale quindi avrebbe una sorta reviviscenza ai fini integrativi)?

È evidente, in definitiva, che allo stato delle cose la recente revisione costituzionale può condurre ad una duplice – e divergente – lettura della disciplina statale in vigore al momento dell’entrata in vigore della riforma. La centralità della questione in tema di finanza locale, dunque, rende attuale l’importanza dell’adozione di una legge interpretativa o, comunque, di coordinamento del vecchio e del nuovo sistema, che eviti possibili questioni di incostituzionalità delle leggi statali attualmente in vigore, ispirate – come visto – a principi che il nuovo assetto costituzionale oggi ha inteso superare.