

FRANCESCA STRADINI *

*IL FEDERALISMO FISCALE TRA PRINCIPI TRIBUTARI E
PROSPETTIVE DI ATTUAZIONE*

SOMMARIO: 1. Il Federalismo Fiscale e l'autonomia impositiva tra federalismo solidaristico-cooperativo e federalismo competitivo. 2. Le fonti tributarie principali tra criticità dei tributi propri e altre forme di entrate. 3. Federalismo municipale e ruolo effettivo dei comuni tra considerazioni critiche e conclusive e prospettive di attuazione.

1. Il Federalismo Fiscale e l'autonomia impositiva tra federalismo solidaristico-cooperativo e federalismo competitivo

L'autonomia finanziaria riconosciuta alle Regioni dalla lettera dell'articolo 119 della Costituzione sembra avere un ruolo determinante nell'attuazione di quelli che sono gli obiettivi della Riforma costituzionale sulla base di una serie di principi – già presenti nella Costituzione ma a tal fine rivisitati – ai quali la stessa fa riferimento¹. In altre parole il federalismo fiscale, di cui l'autonomia in questione risulta essere la base portante, va letto nell'ambito del più vasto obiettivo del decentramento o

* Dottore di ricerca in Diritto tributario europeo, docente a contratto Università degli Studi di Urbino Carlo Bo.

¹ Si vedano in merito in dottrina C. BOTTARI (a cura di), *La riforma del titolo V, parte II della Costituzione*, Rimini 2003, p. 271; P. CARRETTI, G. TARLI BARBIERI, *Diritto Regionale*, Torino 2007, p. 24; A. DI PIETRO, *Federalismo e devoluzione nella recente riforma costituzionale*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 245; T.E. FROSINI, *Federalismo e riforma costituzionale*, in B. CARAVITA (a cura di), *I processi di attuazione del federalismo in Italia*, Milano 2004, p. 559; F. GALLO, *Il nuovo articolo 119 della Costituzione e la sua attuazione*, in F. BASSANINI, G. MACCIOTTA (a cura di), *L'attuazione del federalismo fiscale. Una proposta*, Bologna 2003, p. 155; A. GIOVANARDI, *Riflessioni critiche sulla ripartizione delle competenze legislative in materia tributaria tra Stato e Regioni alla luce della sentenza della Corte Costituzionale sui tributi propri della Regione Sardegna*, in *Rass. trib.*, 2008, p. 1424; G. MELIS, *La delega sul federalismo fiscale e la cosiddetta fiscalità di vantaggio: profili comunitari*, in *Rass. trib.*, 2009, p. 997; R. PEREZ, *L'autonomia finanziaria degli enti territoriali*, in *Rass. trib.*, 2007, p. 137; A. PETRETTO, *I decreti attuativi sul federalismo municipale e sui fabbisogni standard dei comuni: i rapporti tra Regioni e Enti Locali*, in *Osservatorio regionale sul federalismo fiscale*, 2011.

perdita di centralità dell'azione dello Stato nell'ambito delle funzioni legislative e amministrative rispetto al territorio di Regioni, Province, Comuni e Città metropolitane². Anzi pare opportuno individuarne la sua portata funzionale: non a caso a tutt'oggi la riforma stenta ad attuarsi in quanto effettivamente agli Enti in parola non è ancora riconosciuta una piena autonomia impositiva, quella stessa autonomia che consentirebbe loro di realizzare appieno il decentramento sotto l'aspetto politico, legislativo e soprattutto amministrativo.

Al fine di comprendere completamente l'importanza di tale concetto sembra necessario a chi scrive prendere le mosse dalle caratteristiche della Riforma costituzionale individuandone gli obiettivi ed i principi cardine. La normativa di riferimento in questione va ricercata nella Legge 18/10/2001 n. 3, *Modifiche al titolo V della parte II della Costituzione*³, con la quale il legislatore procede appunto alla riforma del Titolo V della Costituzione. Tuttavia va subito sottolineato come tale disciplina non

² Tant'è che infatti con tale Riforma si eliminano anche i controlli su Regioni ed Enti locali con la scomparsa dei Commissari di Governo per il controllo sulle Regioni e dei Co.re.co.

³ Legge 18/10/2001 n. 3, *Modifiche al titolo V della parte II della Costituzione*, in *Gazzetta Ufficiale* n. 248 del 24/10/2001. Sullo stato di attuazione si vedano ai fini di questo studio tra gli altri Legge 5/5/2009 n. 42, *Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'art. 119 della Costituzione*, in *Gazzetta Ufficiale* n. 103 del 6/05/2009; D. Lgs. 14/03/2011 n. 23, *Disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale*, in *Gazzetta Ufficiale* n. 67 del 23/3/2011; D. Lgs. 6/5/2011 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 nel settore sanitario*, in *Gazzetta Ufficiale* n. 109 del 12/5/2011, Serie Generale; D. Lgs. 31/05/2011 n. 88, *Disposizioni in materia di risorse aggiuntive ed interventi speciali per la rimozione di squilibri economici e sociali, a norma dell'art. 16 della legge 5 maggio 2009, n. 42*, in *Gazzetta Ufficiale* n. 143 del 22/06/2011; D. Lgs. 23/06/2011 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*, in *Gazzetta Ufficiale* n. 172 del 26/7/2011; D. Lgs. 10/8/2014 n. 126, *Disposizioni integrative e correttive del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, recante 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*, in *Gazzetta Ufficiale* n. 199 del 28/8/2014, S.O. n. 73; Legge 27/12/2019 n. 160, *Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2020 e bilancio pluriennale per il triennio 2020-2022*, in *Gazzetta Ufficiale* n. 304 del 30/12/2019 S.G., S.O. n. 45.

appaia una novità assoluta nel panorama legislativo in quanto risulta essere il prosieguo di una serie di provvedimenti normativi che a partire dagli anni Novanta hanno interessato i rapporti tra Stato, Regioni ed Enti locali al fine di realizzare il cosiddetto decentramento⁴.

Nel delineare i principi guida della Riforma costituzionale, il legislatore fa riferimento a quelli di autonomia, coordinamento, coesione e responsabilità. È, infatti, sulla base del primo che l'articolo 119 riconosce a Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni autonomia finanziaria di entrata e di spesa da attuare o specificare attraverso tributi ed entrate propri nonché compartecipazioni al gettito di tributi erariali. Il principio solidaristico, invece, emerge laddove viene previsto il fondo perequativo senza vincolo di destinazione tra le fonti di finanziamento delle funzioni pubbliche essenziali attribuite a tali Enti. In questi termini e correlato a tali principi, il federalismo può essere letto quale «valorizzazione dell'autogoverno, rafforzamento dell'autonomia e della responsabilità, e dunque competizione (virtuosa) da realizzarsi necessariamente ad armi pari»⁵.

⁴ Si intende far riferimento tra gli altri ai seguenti provvedimenti normativi: Legge 8/8/1990 n. 142, *Ordinamento delle Autonomie locali*, in *Gazzetta Ufficiale* n. 135 del 12/6/1990; la Legge 14/6/1990 n. 158, *Norme di delega in materia di autonomia impositiva delle Regioni e altre disposizioni concernenti i rapporti finanziari tra lo Stato e le Regioni*, in *Gazzetta Ufficiale* n. 144 del 22/6/1990; D. Lgs 30/12/1992 n. 504, *Riordino della finanza degli enti territoriali a norma dell'articolo 4 della Legge 23/10/1992 n. 421*, in *Gazzetta Ufficiale* n. 305 del 30/12/1992, S.O. n. 137; D.lgs. 15/11/1993 n. 507, *Revisione ed 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 solidi urbani a norma dell'art. 4 della Legge 23/10/1992 n. 421 concernente il riordino della finanza territoriale*, in *Gazzetta Ufficiale* n. 288 del 9/12/1993, S.O. n. 108; Legge delega 13/5/1999 n. 133, *Norme di delega in materia di autonomia impositiva delle Regioni ed altre disposizioni concernenti i rapporti finanziari tra lo Stato e le Regioni*, in *Gazzetta Ufficiale* n. 144 del 22/6/1990; D. Lgs. 18/2/2000 n. 56, *Disposizioni in materia di federalismo fiscale, a norma dell'art. 10 della Legge 13/5/1999 n. 133*, in *Gazzetta Ufficiale* n. 62 del 15/3/2000. Del resto anche in precedenza nello stesso senso si vedano Legge 18/5/1970 n. 281, *Provvedimenti finanziari per l'attuazione delle Regioni a Statuto ordinario*, in *Gazzetta Ufficiale* n. 127 del 22/5/1970, nonché Legge 10/5/1976 n. 356, *Nuove disposizioni per la finanza regionale*, in *Gazzetta Ufficiale* n. 147 del 5/6/1976.

⁵ F. BASSANINI, G. MACCIOTTA (a cura di), *op. cit.*, p. 24.

Se questi risultano essere i tratti essenziali e portanti della Riforma, pare necessario rilevare come la stessa finisca inevitabilmente per incidere su due aspetti strettamente connessi tra loro: l'organizzazione istituzionale della Repubblica - di cui agli articoli 114 e 119 della Costituzione - e la ripartizione della potestà legislativa tra Stato e Regioni in base al combinato disposto degli articoli 117, comma III, e 119 della Costituzione⁶. Infatti sotto il primo punto di vista, dall'articolo 114 della Costituzione emergono alcuni importanti elementi: il riferimento che il legislatore fa è alla Repubblica costituita da Comuni, Province, Città metropolitane, Regioni e Stato. E dunque è possibile intravedere l'identità, esplicitata dalla stessa norma, tra Repubblica e Stato, contrariamente alla versione precedente dove non si parlava affatto di Stato pertanto l'identità in parola era implicita. Nonché, in secondo luogo, la pariteticità tra questi stessi Enti, mentre in passato lo Stato ricopriva una posizione preminente rispetto agli altri Enti territoriali tra i quali, del resto, le Città metropolitane non erano incluse. È bene sottolineare e ribadire come questa pariteticità risulti poi confermata dall'articolo 119 della Costituzione in merito all'autonomia finanziaria.

Quanto, invece, alla ripartizione della potestà legislativa, due sono gli elementi che si ritiene opportuno evidenziare: la posizione di equiordinazione tra il potere legislativo regionale e quello statale e la diversa distribuzione di competenze. Infatti in base al combinato disposto degli articoli 119 e 117 della Costituzione è possibile rilevare come rispetto al passato alle Regioni compete la potestà legislativa in ogni materia non espressamente riservata alla legislazione statale, nel rispetto della Costituzione, dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario, nonché, per le materie concorrenti, dei principi fondamentali determinati dallo Stato.

A fronte di questi che sono gli aspetti predominanti interessati dal legislatore della Riforma, si presentano ed emergono diverse problematiche e difficoltà, in parte affrontate e in parte ancora da risolvere per la sua concreta attuazione. Si tratta di questioni a fronte delle quali si sono

⁶F. GALLO, *Il nuovo articolo 119 della Costituzione* cit.

susseguiti differenti interventi normativi⁷ e rispetto alle quali si sono misurate dottrina⁸ e giurisprudenza⁹.

In particolare tra gli elementi da sottolineare, occorre evidenziare la necessità di dare attuazione alle norme costituzionali in materia di federalismo fiscale, nel senso di concretizzare l'autonomia finanziaria – e di entrata e di spesa – di tali realtà territoriali. E nel fare ciò quella di tenere in considerazione diversi fattori quali il coordinamento tra il federalismo fiscale ed il sistema amministrativo, la differente realtà economica delle

⁷ Legge 5/5/2009 n 42, *Delega al Governo in materia di federalismo fiscale* cit.; D. Lgs. n. 23/2011, *Disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale* cit.; D. Lgs. 6/5/2011 n. 68, *Disposizioni in materia di autonomia di entrata delle Regioni a statuto ordinario e delle province* cit.

⁸ Tra gli altri si vedano M. BERTOLISSI, *Le risorse per l'esercizio delle funzioni amministrative e l'attuazione del nuovo art. 119*, in *Il diritto della Regione*, 2002, p. 317; D. DE GRAZIA, *L'autonomia finanziaria degli enti territoriali nel nuovo titolo V della Costituzione*, in *Le istituzioni del federalismo*, 2002, p. 267; F. GALLO, *Federalismo fiscale e ripartizione delle basi imponibili tra Stato, Regioni ed Enti locali*, in *Rass. trib.*, 2002, p. 2007; ID., *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione*, in *Rass. trib.*, 2002, p. 585; ID., *Ancora in tema di autonomia tributaria delle Regioni e degli enti locali nel nuovo titolo V della Costituzione*, in *Rass. trib.*, 2005, p. 1033; A. BRANCASI, *Gli orientamenti della Corte Costituzionale sull'autonomia finanziaria di Regioni ed EE. LL.*, in www.astridonline.it, 16.04.2004; ID., *L'autonomia finanziaria delle Regioni e l'attuazione dell'art. 119 della Costituzione*, in www.astridonline.it, 05.05.2006; V. CERIANI, *Federalismo, perequazione e tributi: dalle riforme degli anni Novanta al nuovo titolo V*, in F. BASSANINI, G. MACCIOTTA (a cura di), *op. cit.*, p. 117; P. VERONESI, *I principi in materia di raccordo Stato - Regioni dopo la Riforma del Titolo V*, in *Le Regioni*, 2003, p. 1007; F. ALIVERTI, F. ORLANDO, G. ROSA, *La giurisprudenza costituzionale successiva alla Riforma del Titolo V della Costituzione*, in B. CARAVITA (a cura di), *I processi di attuazione* cit., p. 507; M. BARBERO, *Dalla Corte Costituzionale un "vademecum" per l'attuazione dell'art. 119 della Costituzione (nota a Corte Costituzionale n. 37/2004)*, in *Federalismi*, n. 5/2004; ID., *Federalismo fiscale: dalla Consulta una sentenza con molte conferme, alcune precisazioni e qualche anticipazione (nota a Corte Costituzionale n. 320/2004)*, in *Federalismi*, n. 23/2004; A. CARINCI, *Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione Europea*, in *Rass. trib.*, 2004, p. 1201; T. VENTRE, *L'autonomia tributaria e la fiscalità federale nel nuovo articolo 119 della Costituzione*, in B. CARAVITA (a cura di), *I processi di attuazione* cit., p. 419; ID., *Un federalismo fiscale dai confini incerti:*

entità locali italiane, nonché il ruolo che anche in tale settore i principi comunitari possono e devono necessariamente ricoprire.

La scelta fatta dal legislatore, dunque, è quella di un federalismo solidaristico o cooperativo e non competitivo¹⁰: improntato, infatti, sui tributi locali e sull'autonomia di bilancio e, pertanto, caratterizzato da principi quali la responsabilità finanziaria degli Enti territoriali, l'autonomia nella provvista delle risorse, la sufficienza delle stesse rispetto

i problemi applicativi dell'articolo 119 della Costituzione, in AA.VV., *Il federalismo fiscale nel nuovo articolo 119 della Costituzione*, Roma 2005, p. 93; M.C. FREGNI, *Riforma del titolo V della Costituzione e federalismo fiscale*, in *Rass. trib.*, 2005, p. 683; A. MORRONE, *Il diritto regionale nella giurisprudenza e nelle fonti*, Padova 2005, p. 123; C. PETTINARI, *Brevi note sul primo triennio di vigenza del nuovo art. 119 Cost.*, in N. ZANON, A. CONCARO (a cura di), *L'incerto federalismo*, Milano 2005, p. 143; R. PROIETTO, *L'avvio del federalismo fiscale: le novità introdotte dalla legge delega n. 133/1999 e dal D. Lgs. N. 56/00. Primi commenti*, in AA.VV., *Il federalismo fiscale cit.*, p. 9; Z. STANCATI, *L'evoluzione delle leggi di finanziamento delle Regioni e degli enti locali nella vigenza dell'articolo 119 della Costituzione nel testo antecedente alle modifiche introdotte dalla Legge costituzionale n. 3 del 2001*, *ivi*, p. 15; ID., *Prime note sulle modalità di attuazione dell'articolo 119 della Costituzione: le riflessioni della dottrina*, *ivi*, p. 75; B. CARAVITA, *Lineamenti di diritto costituzionale federale e regionale*, Torino 2006; E. CORALI, *La potestà legislativa regionale in materia di disciplina del potere degli enti locali di imporre prestazioni di carattere patrimoniale per l'accesso a determinate aree territoriali*, in www.astridonline.it; A. DI PIETRO, *op. cit.*; A. ZANARDI, *Le prospettive del federalismo fiscale nel documento di sintesi del comitato tecnico-scientifico dell'Alta Commissione sul federalismo fiscale*, in *Federalismi*, n. 22/2006; E. BUGLIONE, *La finanza*, in ISSIRFA – ISTITUTO DI STUDI SUI SISTEMI REGIONALI FEDERALI E SULLE AUTONOMIE, *Quarto rapporto annuale sullo stato del regionalismo in Italia*, Milano 2007, p. 331; P. CARRETTI, G. TARLI BARBIERI, *op. cit.*, p. 249; P. DE IOANNA, *Il titolo V della Costituzione: livelli essenziali e perequazioni. Note e spunti alla luce della recente giurisprudenza costituzionale*, in www.astridonline.it, 11.2004; P. GIARDA, *Sull'incompletezza del sistema del federalismo fiscale proposto dalla nuova Costituzione: ci sono rimedi?*, in www.astridonline.it, 19.06.2003; ID., *L'esperienza italiana di federalismo fiscale Una rivisitazione del decreto legislativo 56/2000*, Bologna 2005; E. JORIO, *Le contraddizioni e i limiti applicativi dell'articolo 119 della Costituzione*, in *Federalismi*, n. 14/2007; ID., *La perequazione nel DDL delega*

ai compiti attribuiti, l'autonomia e la responsabilità di spesa, la perequazione e la solidarietà¹¹.

Fondamentale, dunque, risulta essere il rapporto tra Stato e Regioni nonché quello tra Stato, Regioni ed Enti locali. Dal punto di vista della potestà legislativa regionale l'autonomia tributaria attribuita alle Regioni dall'articolo 119 della Costituzione acquista un ampio contenuto sulla scorta dell'articolo 117, comma IV, della Costituzione, essendo limitata soltanto dalla Costituzione e dai principi fondamentali dello Stato. Il fatto poi che la potestà impositiva delle Regioni si estenda anche ai tributi locali non vuol dire affatto che gli Enti locali non abbiano una rilevante autonomia normativa tributaria. Semplicemente si tratta di un'autonomia diversa in quanto si svolge all'interno di quella regionale, sulla base dell'articolo 23 della Costituzione, e attraverso lo strumento del regolamento¹².

di attuazione del federalismo fiscale licenziato dal governo il 3/8/2007, in Federalismi, n. 18/2007; G. MASCIOCCHI, *Diritto regionale*, Torino 2007, p. 139; A. PERSIANI, *La riforma Renzi-Boschi e la sua incidenza sul federalismo fiscale*, in *Diritto Pratica Tributaria*, n. 1/2017, p. 51; A. QUATTROCCHI, *La riforma federalista tra Statuti, assetti interni e diritto UE*, in *Diritto e Pratica tributaria internazionale*, 2018, p. 725; R. CORDEIRO GUERRA, A. PACE, C. VERRIGNI, A. VIOTTO, *Finanza pubblica e misure tributarie per il patrimonio culturale. Prime riflessioni*, Torino 2018.

⁹ In giurisprudenza tra le altre si vedano Corte cost. n. 296/2003; Corte cost. n. 297/2003; Corte cost. n. 311/2003; Corte cost. n. 37/2004; Corte cost. n. 381/2004; Corte cost. n. 431/2004; Corte cost. n. 397/2005; Corte cost. n. 455/2005; Corte cost. n. 2/2006; Corte cost. n. 412/2006; Corte cost. n. 413/2006; Corte cost. n. 237/2009; Corte cost. n. 326/2010; Corte cost. n. 302/2010; Corte cost. n. 214/2011; Corte cost. n. 155/2015; Corte cost. n. 128/2019; Corte cost. n. 262/2020.

¹⁰ Quanto al federalismo competitivo si veda tra gli altri M.C. FREGNI, *op. cit.* L'autore evidenzia infatti come «si è rigettato il federalismo competitivo misto di tipo americano, secondo il quale ogni livello di governo, dallo Stato federale al comune, avrebbe il potere di istituire liberamente qualsiasi tipo di tributo su qualsiasi base imponibile, senza dover rispettare i limiti posti dalle leggi di grado superiore (e il coordinamento tra i diversi livelli avverrebbe ex post su basi giuridiche)».

¹¹ F. BASSANINI, *Principi e vincoli costituzionali in materia di finanza regionale e locale nel nuovo articolo 119 della Costituzione*, in *Astrid rass.*, n. 26/2006.

¹² Il fatto che agli Enti locali è attribuita autonomia finanziaria di entrata e di spesa (articolo 119, comma I) e che gli stessi stabiliscono ed applicano tributi propri in armonia con la Costituzione (articolo 119, comma II) permette di riconoscere loro una maggiore

Questo aspetto è del resto strettamente connesso con i commi III e IV dello stesso articolo 117 della Costituzione. Nel senso che si richiama la materia del coordinamento del sistema tributario (articolo 117, comma III) e quello dei principi fondamentali riservati allo Stato in materia di coordinamento del sistema tributario (articolo 117, comma IV).

Pertanto pare opportuno precisare come se da un lato l'articolo 117, comma III, della Costituzione attribuisce esplicitamente la materia del coordinamento alla potestà legislativa delle Regioni, d'altro canto l'articolo 119, al comma II, dispone che gli Enti locali e le Regioni stabiliscono e applicano i tributi propri secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. Secondo autorevole dottrina, ciò potrebbe significare che la legge statale rilevarebbe soltanto ed esclusivamente per la determinazione dei principi fondamentali. Al di fuori di questi il coordinamento andrebbe fatto solo con legge regionale nei confronti degli Enti locali. «L'unico coordinamento possibile in senso tecnico tra Stato e Regioni è quello realizzato dallo Stato applicando i principi fondamentali; il coordinamento del sistema tributario che non si fonda sui principi fondamentali riguarda, invece, il rapporto tra le Regioni e gli Enti locali ed avviene per iniziativa legislativa delle Regioni in quanto titolari del potere di coordinamento; il potere di coordinamento delle Regioni deve svolgersi all'interno del territorio regionale con riferimento agli Enti locali che in esso insistono e, ovviamente, nel rispetto dei principi fondamentali posti previamente dallo Stato o, in mancanza, desumibili dall'ordinamento giuridico generale»¹³.

Quanto invece al secondo aspetto relativo alla fissazione dei principi fondamentali in materia di coordinamento del sistema tributario, occorre

discrezionalità ed autonomia nella determinazione di tali elementi, maggiore rispetto a quanto risultava dalla versione previgente della stessa disposizione. Del resto lo stesso verbo utilizzato dal legislatore nel nuovo testo *stabilire* è differente da quello di istituire. Infatti «un tributo istituito dall'Ente locale è normalmente un tributo già in precedenza 'stabilito' nella sua struttura da un altro livello di governo; un tributo 'stabilito' è invece qualcosa di più e cioè un tributo determinato dallo stesso ente locale e solo abbozzato dalla legge statale regionale». Così si esprime F. GALLO, *Il nuovo articolo 119 della Costituzione* cit., p. 162. Rispetto al potere impositivo dell'Ente locale, dunque, la legge regionale è la base di cui all'articolo 23 della Costituzione, delimitandone l'ambito di esplicazione nel territorio della Regione.

¹³ *Ivi*, p. 167.

considerare il rapporto tra la legge statale quadro e la legge regionale tributaria. Sembra opportuno, infatti, riconoscere la potestà legislativa alla Regione anche quando lo Stato non fissi con propria legge tali principi scongiurando così che l'inerzia statale finisca per bloccare l'iniziativa legislativa regionale in materie di competenza esclusiva delle Regioni e degli Enti locali – quale quella dei tributi regionali e locali.

Relativamente alla natura ed all'individuazione di quelli che sono i principi fondamentali, è possibile affermare come sia compito dello Stato determinarne il contenuto al fine di garantire più opportune politiche macroeconomiche nell'interesse nazionale e di assicurare l'autonomia tributaria agli Enti locali rispetto all'ingerenza della legge regionale. Tali principi vanno ricercati comunque nella razionalità e nella coerenza dei singoli istituti tributari e del sistema tributario nel suo complesso, nell'omogeneità dei tributi regionali, nella semplificazione del sistema tributario e degli adempimenti a carico dei contribuenti, nella limitazione delle agevolazioni concesse da ciascuna Regione ed infine nella trasparenza ed efficienza nelle decisioni di entrata e spesa.

2. Le fonti tributarie principali tra criticità dei tributi propri e altre forme di entrate

Al fine di delineare le fonti principali, vale a dire i cosiddetti tributi propri, volte a finanziare le funzioni essenziali delle Regioni e degli Enti locali è fondamentale e necessario procedere facendo riferimento alla funzione impositiva, il cui *discrimen* va ricercato non nella territorialità ma proprio nel concetto, giuridico, di proprietà. Ciò significa che l'entrata, se presenta i requisiti ritenuti essenziali dalla Consulta per la sua giuridica esistenza, può essere qualificata quale tributo a prescindere dal fatto che sia regionale, locale o statale. Quanto affermato, tuttavia, vale per la funzione impositiva non anche per quella finanziaria. Dal momento che la correlazione tra proprietà e funzione impositiva rientra nell'oggetto di ripartizione ex art. 117 Cost., occorre affrontare la questione del riparto di competenze tra Stato e Regioni sulla base del combinato disposto degli artt. 119 e 117 Costituzione. Secondo l'interpretazione della Consulta, la natura di tributo proprio regionale è correlata alla fonte, regionale, istitutiva dello stesso, reputando tali soltanto quei tributi che risultano

istituiti con legge regionale pur nel rispetto dei principi di coordinamento col sistema tributario¹⁴.

Poiché la legge istitutiva dei tributi definiti regionali è quasi sempre una legge di natura statale, a tutt'oggi non esiste un vero tributo proprio regionale: di conseguenza la disciplina sostanziale rientra nella competenza esclusiva dello Stato ex art. 117, comma II, lett. e) e non è oggetto di legislazione concorrente (art. 117, comma III). Questo significa che per tali tributi è legittimo l'intervento statale (ad esempio con legge finanziaria) mentre non è così per quello regionale. La Regione, infatti, non può mai intervenire né con legge interpretativa né con legge innovativa su un tributo del genere in quanto istituito e regolato da legge statale. Neppure se la legge statale violasse norme e principi costituzionali¹⁵. Infatti è attraverso queste motivazioni che la Corte nega la natura di tributo proprio regionale all'IRAP¹⁶, all'imposta sulla pubblicità¹⁷, all'addizionale comunale e provinciale IRPEF¹⁸, al tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi¹⁹, alla tassa automobilistica regionale²⁰ e all'imposta di consumo sul gas metano²¹. La Consulta si sofferma anche sul fatto che spesso il legislatore considerava propri della Regione tributi che non possono essere più tali sulla base dell'art. 119 Cost. nella versione

¹⁴ Tra le altre Corte cost. n. 196/2003; Corte cost. n. 381/2004. Sul punto si premette di rinviare a F. STRADINI, *Considerazioni sui tributi regionali sardi alla luce dell'interpretazione della Corte Costituzionale tra Statuto speciale, diritto comunitario e federalismo fiscale*, in *Giurisprudenza imposte*, n. 4/2009; ID., *Categoria di tributo e tributi propri nell'esperienza della giurisprudenza costituzionale (Rassegna ragionata di giurisprudenza costituzionale)*, *ivi*, n. 4/2010.

¹⁵ Corte cost. n. 37/2004; Corte cost. n. 451/2007.

¹⁶ Tra le altre Corte cost. n. 296/2003; Corte cost. n. 431/2004; Corte cost. n. 37/2004; Corte cost. n. 241/2004; Corte cost. n. 381/2004; Corte cost. n. 155/2006; Corte cost. n. 2/2006; Corte cost. n. 193/2007; Corte cost. n. 216/2009.

¹⁷ Corte cost. n. 37/2004.

¹⁸ Corte cost. n. 37/2004; Corte cost. n. 381/2004; Corte cost. n. 2/2006; Corte cost. n. 193/2007.

¹⁹ Corte cost. n. 397/2005; Corte cost. n. 335/2005; Corte cost. n. 412/2006; Corte cost. n. 413/2006.

²⁰ Corte cost. n. 296/2003; Corte cost. n. 297/2003; Corte cost. n. 311/2003; Corte cost. n. 455/2005.

²¹ Corte cost., ordinanza, n. 100/2006.

riformata²². Analogamente queste sono le basi, nell'ambito della finanza locale, per negare la competenza regionale in merito all'ICI²³, oggi IMU: per tale imposta, secondo l'interpretazione del giudice, in quanto istituita con legge statale, non è ammessa la possibilità che una legge regionale – quale quella del Friuli Venezia Giulia – preveda ulteriori e particolari casi di esenzione. Infatti in tal modo si finirebbe per intervenire su una materia non attribuita dallo Statuto alla competenza del legislatore regionale²⁴.

Pertanto sulla base dell'articolo 117, comma II, lettera e), della Costituzione, lo Stato non sembra incontrare limiti nella determinazione di tributi propri e dei relativi presupposti d'imposta dal momento che oggetto della competenza legislativa statale è solo la materia del sistema tributario dello Stato. la scelta e l'individuazione dei presupposti dei tributi erariali non risulta essere vincolata ad una valutazione di continenza delle materie attribuite alla competenza legislativa dello Stato stesso dalle altre lettere della disposizione citata. L'unico vincolo ipotizzabile concerne l'ammontare delle spese che lo Stato deve finanziare con i propri tributi, tra le quali è possibile annoverare oltre a quelle propriamente statali anche quelle che, pur relative allo svolgimento delle funzioni regionali e locali, risultano pesare sulla finanza statale²⁵.

Sulla base di queste considerazioni per quanto concerne le Regioni, occorre constatare l'impossibilità di creare nuove imposte per gli stessi presupposti e con le medesime basi imponibili di quelle erariali. In altre parole in merito al fatto imponibile, l'imposizione regionale deve riguardare presupposti impositivi diversi da quelli oggetto delle imposte statali. Quindi, ex art. 117, comma IV della Costituzione, la stessa deve rientrare nelle materie di esclusiva competenza regionale. Nel senso che tali introiti devono fornire le risorse necessarie a finanziare le proprie politiche: ne deriva la stretta connessione con il territorio regionale. La legittimità di un tale tributo va valutata sulla base della continenza «dell'interesse espresso dall'elemento materiale del suo presupposto negli interessi

²² Corte cost. n. 241/2004.

²³ Tra le altre Corte cost. n. 37/2004; Corte cost. n. 381/2004; Corte cost. n. 397/2005.

²⁴ Corte cost. n. 75/2006.

²⁵ Si tratta in particolare di quelle funzioni dell'apparato regionale e locale finanziate attraverso le compartecipazioni o il fondo perequativo, con esclusione di tributi propriamente locali o regionali.

compresi nell'elencazione delle materie attribuite alla competenza regionale (e locale)»²⁶. Pertanto si è di fronte ad una potestà legislativa regionale piena quando e se riguarda materie di competenza delle stesse Regioni e, in secondo grado, degli Enti locali. Tuttavia incontrerà limiti nel momento in cui risulti in collisione con quella statale e vada aldilà dell'ambito territoriale regionale.

Conseguentemente si può sostenere che per i tributi istituiti e regolati con legge statale ma il cui gettito è attribuito alle Regioni, la potestà normativa delle Regioni si riferisca esclusivamente alla determinazione dell'aliquota all'interno di un *range* stabilito dalla stessa legge dello Stato. Sono infatti tributi propri in senso stretto soltanto quelli per i quali è possibile constatare una potestà legislativa regionale primaria ed esclusiva, ex articolo 117, comma IV della Costituzione. Si tratta in altre parole di «tributi locali o regionali (siano essi denominati tasse o imposte o contributi) non generali, e cioè tributi commutativi improntati al criterio del beneficio e dovuti da soggetti che si avvantaggiano (o possono avvantaggiarsi) della prestazione o dell'opera pubblica al cui finanziamento è, anche parzialmente, correlato il tributo proprio»²⁷.

In sostanza alla luce di tali considerazioni la Corte in generale non ritiene possibile parlare delle imposte regionali tuttora esistenti in termini di tributi propri così come previsti dall'art. 119 Cost. Queste osservazioni valgono a maggior ragione laddove si consideri il ruolo, ancora attuale e fondamentale, delle compartecipazioni a tributi di natura statale, quale espressione dell'autonomia finanziaria e in particolare impositiva di Regioni ed Enti locali. Con la stessa legge n. 42/2009²⁸ si intende correlare le fonti di finanziamento - risorse autonome, compartecipazioni e fondo perequativo - con una serie di principi: territorialità, solidarietà, sussidiarietà, differenziazione ed adeguatezza di cui all'art. 118. Nello stesso tempo vuole essere ispirata alle stesse funzioni pubbliche attribuite (art. 2, comma II, lettera e)). Ciò sta a significare che nei rapporti finanziari Stato - Regioni viene riconosciuta a queste ultime una forma di entrata autonoma costituita da tributi e una derivata costituita dalle compartecipazioni all'iva

²⁶ F. GALLO, *Ancora in tema di autonomia tributaria* cit., p. 1035.

²⁷ *Ivi*, p. 1037.

²⁸ Legge 5/5/2009 n. 42, *Delega al governo in materia di federalismo fiscale* cit.

(art. 7, lettera a)), in grado di finanziare le spese derivanti dall'esercizio delle funzioni nelle materie che la Costituzione attribuisce alla loro competenza esclusiva e concorrente nonché le spese relative a materie di competenza esclusiva statale, in relazione alle quali le regioni esercitano competenze amministrative. In questi termini, dunque, non risulta affatto facile conciliare i principi ispiratori con le esigenze di adeguatezza dal momento che la caratteristica propria della compartecipazione valorizza un ruolo centrale dello Stato sia nella scelta dell'imposta di riferimento sia nella misura.

Attraverso il profilo della territorialità si tenta di conciliare i principi ispiratori della riforma federalista con l'eteronomia normativa e con l'adeguatezza finanziaria. Non a caso nel decreto di attuazione si fa riferimento al luogo di consumo per i tributi sul consumo, a quello in cui si trova il bene in materia di tributi patrimoniali, al luogo di prestazione del lavoro per i tributi basati sulla produzione, nonché al luogo di residenza per gli altri tributi sul reddito delle persone fisiche.

Il ruolo della compartecipazione si riscontra del resto anche nella finanza locale laddove tra le diverse fonti finanziarie si elencano le compartecipazioni all'iva e all'irpef, sottolineandone la correlazione con i servizi fondamentali per i Comuni e per le Province.

Dati e noti il concetto e la ratio della compartecipazione, risulta estremamente difficile e critico correlare i principi propri del federalismo in termini di adeguatezza dal momento che la compartecipazione si ispira proprio al ruolo centrale dello Stato per quel che concerne il tipo di imposta interessato e la stessa misura. Dunque un ruolo questo non coerente con lo stesso obiettivo del federalismo. Se tuttavia si vuole anche valorizzare nella compartecipazione il ruolo delle Regioni rispetto agli Enti locali, occorre prestare molta attenzione al fine di evitare che le stesse Regioni diventino soggetti redistributori di ricchezza sostituendosi allo Stato.

3. Federalismo municipale e ruolo effettivo dei comuni tra considerazioni critiche e conclusive e prospettive di attuazione

Se questo è il quadro normativo attuale di riferimento occorre chiedersi quale ruolo abbiano gli Enti locali e se effettivamente può dirsi attuato il

federalismo a livello municipale. Diversi interventi normativi²⁹ e numerose sentenze della Corte Costituzionale³⁰ rendono estremamente attuale tale questione ed evidenziano una serie di problematiche attuative. Infatti se da un lato l'intento del legislatore è quello di propendere verso una maggiore responsabilizzazione dell'amministrazione locale, dall'altro in questo modo finisce per correre il «rischio di accentuare l'eteronomia finanziaria degli enti locali ... L'istituzione e la disciplina dei tributi locali dipendono dal livello di coordinamento»³¹. Fondamentale sarà rispetto al grado di autonomia normativa delle Regioni – e in materia di tributi regionali e in materia di tributi locali – il coordinamento o addirittura la codecisione, nel cui ambito giocano senza dubbio un ruolo rilevante i cosiddetti Consigli delle autonomie locali che, infatti, «in coerenza con quanto stabilito per il Senato Regionale, dovrebbero essere espressione degli organismi rappresentativi locali»³².

Queste considerazioni si desumono dal D. Lgs. n. 68/2011 il cui obiettivo è quello di concorrere «ad assicurare, in prima applicazione della legge 5 maggio 2009, n. 42, e successive modificazioni, e in via transitoria, l'autonomia di entrata dei Comuni (art. 14, comma IV)». Di qui gli strumenti volti a garantire questa possibile autonomia: connessione impositiva tra territorio comunale e settore immobiliare, compartecipazione all'iva, imposta di soggiorno e imposta di scopo nonché IMU. In sostanza si constata, nonostante queste tipologie di entrate e le ulteriori possibili volte a interessare i settori ambiente e turismo, la

²⁹ Si fa riferimento a D. Lgs. 14/3/2011 n. 23, *Disposizioni in materia di federalismo Fiscale Municipale* cit.; D. Lgs. 6/5/2011 n. 68, *Disposizioni in materia di autonomia di entrata delle Regioni a statuto ordinario e delle province* cit.; D. Lgs. 31/05/2011 n. 88, *Disposizioni in materia di risorse aggiuntive ed interventi speciali per la rimozione di squilibri economici e sociali* cit.; D. Lgs. 23/06/2011 n. 118, *Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi* cit.; D. Lgs. 10/8/2014 n. 126, *Disposizioni integrative e correttive del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118* cit.; Legge 27/12/2019 n. 160, *Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2020* cit.

³⁰ Tra le altre Corte cost. n. 274/2003; Corte cost. n. 37/2004; Corte cost. n. 102/2008 (sulla cui questione, tra l'altro, si è pronunciato anche il giudice comunitario: si veda CGCE, Grande sezione, 17/11/2009, C-169/08); Corte cost. n. 238/2009; Corte cost., ordinanza n. 144/2009

³¹ A. DI PIETRO, *op. cit.*

³² *Ibidem.*

manca di tributi propri. Infatti queste forme di autonomia impositiva, laddove presenti, sono tutte o di origine statale (si veda per tutte l'IMU, o anche le forme impositive contenute e previste nel decreto approvato) o di origine regionale. Anche perché il Comune non ha potestà legislativa ma solo potestà regolamentare. Pertanto è necessaria, comunque, una norma di natura sovraordinata che determini gli elementi essenziali della prestazione imposta, coperti dalla riserva *ex lege*. Nell'ipotesi in cui tale fonte sovraordinata fosse di natura statale, come si desume ed è previsto nel decreto in esame, si attuerebbe dunque un federalismo a due soli livelli legislativi. Questa possibile scelta, tuttavia, non può essere letta in relazione ad un altro principio, quello della coordinazione Stato – Regioni – Comuni e della competenza regionale.

Posta quindi la difficoltà attuale di istituire tali forme impositive proprie, un'altra opzione che dimostrerebbe una qualche autonomia di entrata potrebbe essere quella di introdurre agevolazioni ed esenzioni localizzate a livello territoriale. Ciò sembrerebbe attuabile in quanto non si tratterebbe di una materia coperta dalla riserva di legge ed in particolare potrebbe interessare per la realtà municipale proprio l'IMU.

Concludendo queste considerazioni, occorre constatare e ribadire la criticità che caratterizza il 'costituendo' sistema tributario locale, considerando tanto la legge n. 42/2009 e il Decreto n. 23/2011. La prima, che doveva essere legge di coordinamento e di riforma, nonostante rappresenti l'attuazione dell'art. 119 Cost, presenta molti margini di ambiguità laddove propone ancora un forte livello centralizzato per i tributi propri, regionali e locali, riconosce una ridotta autonomia locale, ribadisce l'importanza delle partecipazioni. Lo stesso decreto legislativo sul fisco municipale rispecchia, rappresenta e ripropone questa ambiguità presentando questioni di legittimità costituzionale e comunitaria: infatti rispetto alla riforma del titolo V, in particolare agli artt. 117 e 119, si constata un forte centralismo; nei confronti dei principi comunitari, manca ancora un riferimento esplicito agli stessi nel tentativo di costruire un'effettiva autonomia locale.

In questo spazio che risulta pertanto ridotto al fine di garantire autonomia impositiva di fronte al ribadito centralismo l'unica area di intervento lasciata ai Comuni sembra essere dunque quella tariffaria e della parafiscalità. Dunque mancano ancora interventi attuativi in tal senso nell'ottica dell'efficienza e dell'efficacia nel contenimento dei costi e nella

gestione delle entrate proprie sulla base non più del criterio del costo storico ma del fabbisogno standard.