

**RELAZIONE SULL'ATTIVITÀ SVOLTA DALL'ALTA
COMMISSIONE PER LA DEFINIZIONE DEI MECCANISMI
STRUTTURALI DEL FEDERALISMO FISCALE**

INDICE

1. Introduzione.....	3
2. I lavori dell'Alta commissione per la definizione dei meccanismi strutturali del federalismo fiscale.....	10
3. Struttura del documento.....	16
4. Alcune categorie costituzionali di riferimento e il nuovo articolo 119 della Costituzione.....	17
5. La giurisprudenza della Corte costituzionale sull'articolo 119 della Costituzione.....	26
6. Il problema del coordinamento della finanza pubblica.....	40
6.1. L'individuazione dei principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica.....	46
6.2. Il Patto di stabilità interno e la golden rule.....	56
6.3. L'ipotesi di una sede dedicata al coordinamento finanziario.....	64
7. Ipotesi di sviluppo del sistema tributario della Repubblica.....	69
7.1. La redistribuzione dei tributi erariali: compartecipazioni, addizionali e sovrimposte.....	75
7.2. I meccanismi di sussidiarietà fiscale.....	84
7.3. La gestione del tributo e l'accertamento: assetti e processi di governance.....	87
8. La perequazione ed il fondo perequativo.....	93
8.1. La perequazione delle capacità fiscali.....	96
8.2. La perequazione dei bisogni: risorse aggiuntive ed interventi speciali	100
8.3. Particolari aspetti della perequazione presi in esame dal Comitato tecnico scientifico.....	103
8.4. Particolari aspetti della perequazione affrontati dal Comitato Istituzionale.....	104

APPENDICI

Introduzione.

E' naturale, quanto meno a prima vista, che ogni discorso sul federalismo fiscale sia caratterizzato da un tecnicismo che ne ostacola una chiara comprensione e che comunque oscura i temi fondamentali riconducibili al binomio forma di Stato - forma di governo. Tuttavia, un simile, scontato e comprensibile rischio non lo si è affatto corso quando l'argomento, esaminato in una prospettiva non soltanto teorica ma di concreta attuazione costituzionale, è stato affrontato *funditus*. Ad esempio, se si assumono, secondo il criterio cronologico, i momenti estremi, quando ne hanno trattato, nel lontano 1946, la Commissione economia istituita presso il Ministero per la Costituente, e, ai giorni nostri, l'Alta Commissione per la definizione dei meccanismi strutturali del federalismo fiscale, nata quest'ultima per volontà del legislatore dopo la riforma costituzionale del 2001.

In entrambe le circostanze, sia pure velatamente e implicitamente, si può dire sia stato condiviso l'assunto di Benjamin Franklin, il quale, in una lettera del 13 novembre 1789, indirizzata a Jean-Baptiste Leroy, ebbe a sostenere che la morte e i tributi sono le uniche certezze dell'uomo: il quale, dunque, vuole capire perché deve pagare, come notò Luigi Einaudi.

È questa evidente verità, di rilievo innanzi tutto psicologico e di altrettanta pregnanza istituzionale, che regge l'elaborazione critica e ricostruttiva condotta dall'Alta Commissione, le cui ipotesi di lavoro fondamentali si intendono qui riassumere in una sintesi di carattere essenziale, beninteso variamente calibrata nelle sue parti.

Il tema del federalismo fiscale rappresenta, per diversi aspetti, una pagina della nostra storia repubblicana che attende ancora di essere scritta in modo da attuarne compiutamente presupposti e potenzialità. Non si vuole sostenere, con questo, quella *vulgata* che troppo facilmente sembra attribuire al federalismo fiscale la capacità di risolvere tutti i mali: questo vorrebbe dire "cercare nel posto sbagliato" le risposte alla crisi della sovranità statale e alle attese dei contribuenti. Più semplicemente si vuole indicare nel federalismo fiscale una possibile evoluzione idonea, nel contesto della crisi della sovranità statale indotto dalla globalizzazione, a modernizzare e attualizzare alcuni elementi del "patto fiscale", anche rendendolo più rispondente ai presupposti di fondo del principio *no taxation without representation*.

Il nostro ordinamento, in conformità ad un processo di modernizzazione che ha interessato nell'ultimo decennio numerosi Paesi europei, ha avviato un processo di riforma verso il federalismo, nell'intento di corrispondere a quella tendenza in atto anche a livello mondiale definibile come la spinta *global-local*. Tuttavia, le riforme non sono compartimenti stagni, assomigliano piuttosto a vasi comunicanti dove l'intreccio delle implicazioni è tale da rendere necessaria una considerazione dinamica e complessiva dei processi. L'attuazione del nuovo articolo 119 della Costituzione costituisce, da questo punto di vista, una condizione necessaria perché il disegno costituzionale sul federalismo possa svilupparsi compiutamente. Si tratta di un dato che la giurisprudenza costituzionale ha già avuto modo di evidenziare: nella sentenza n. 370/2003 si legge, infatti, *“appare evidente che l'attuazione dell'articolo 119 della Costituzione sia urgente al fine di concretizzare davvero quanto previsto nel nuovo Titolo V della Costituzione, poiché altrimenti si verrebbe a contraddire il diverso riparto di competenze configurato dalle nuove disposizioni”*.

Con una prima metafora si può quindi paragonare la riforma del Titolo V ad un motore che attende il carburante: in mancanza, per quanto evoluto, non potrà mai essere messo in moto. Il carburante, in questo caso, è l'insieme delle risorse destinate ad essere mobilitate dal federalismo fiscale.

Tuttavia, con una seconda metafora si può anche ritenere che l'impianto del Titolo V rappresenti solo il progetto del motore e finché non sarà compiuto il c.d. IV decentramento (attraverso l'allocazione delle funzioni amministrative e il conseguente trasferimento delle risorse strumentali, finanziarie e umane) quel motore, pure disegnato sulla carta della Costituzione, ancora non sia stato effettivamente ultimato. Ne deriva che fino a quando non sarà possibile valutare con chiarezza il concreto esito dell'applicazione del principio di sussidiarietà, indicato nell'articolo 118 della Costituzione e attuato dall'articolo 7 della legge n. 131 del 2003, sarà difficile stabilire con precisione di quanto “carburante” il motore ha bisogno per funzionare a regime.

In altre parole, il meccanismo del federalismo fiscale è strettamente collegato alla definizione dei quadri competenziali: solo una volta stabilite con chiarezza le funzioni sarà possibile mettere definitivamente a regime i flussi necessari al loro finanziamento attraverso meccanismi di federalismo fiscale. Peraltro, è indubbio che l'approfondimento dei meccanismi del federalismo fiscale costituisce un punto fondamentale della stessa

valutazione in ordine alla coerente allocazione delle stesse funzioni legislative e amministrative.

E' inoltre opportuno ricordare il processo diacronico che ha condotto alla formulazione del d. lgs. n. 56 del 2000. Quel processo aveva, infatti, il proprio presupposto nel c.d. Terzo decentramento, avviato con la legge n. 59 del 1997, cui è seguito il d. lgs. n. 112 del 1998 e quindi le leggi regionali generali che ad esso hanno dato completamento. Una volta definito il quadro legislativo delle competenze degli enti sub statali (Regioni, Province, Città metropolitane, Comuni) lo Stato ha potuto trasferire a questi le risorse umane, strumentali e monetarie con i d.P.C.M., dalla cui entrata in vigore è decorso l'inizio della titolarità delle nuove funzioni. Solo a questo punto è stato possibile disegnare quel sistema di federalismo fiscale che si è tradotto nel d. lgs. n. 56 del 2000.

Il sistema di federalismo fiscale si è quindi potuto avviare solo dopo tre anni dalla prima previsione normativa del Terzo decentramento (la legge n. 59 del 1997). L'emanazione del d. lgs. n. 56 del 2000, dimostra, in altre parole, come si sia prolungato per ben tre anni l'arco temporale diretto a dare attuazione a un sistema di federalismo fiscale relativo solo ad un processo di decentramento amministrativo a "costituzione invariata".

Per quanto riguarda l'attuazione del nuovo articolo 119 della Costituzione il quadro di riferimento appare decisamente più complesso di quello alla base del d. lgs. n. 56 del 2000: mentre in quel caso si trattava solo di un decentramento amministrativo "a costituzione invariata", il nuovo Titolo V non solo ha inaugurato un processo di "federalismo legislativo" ma ha anche previsto nuovi criteri di allocazione delle funzioni amministrative (alle quali si ricollega l'attività di spesa) incentrati sui principi di sussidiarietà e adeguatezza. Rispetto al semplicistico criterio del parallelismo utilizzato dal vecchio testo costituzionale, l'innovazione introdotta dal nuovo articolo 118 della Costituzione implica un processo d'attuazione senz'altro più moderno ma anche più complesso. Il principio di sussidiarietà, fondato non più su una logica geometrica qual era quella del parallelismo delle funzioni, s'ispira ad una relazione di *adequatio rei et iuris* e implica, pertanto, che la sua concretizzazione si sviluppi attraverso momenti consensuali diretti a permettere l'adequazione delle allocazioni. L'articolo 7 della legge n. 131 del 2003 (c.d. legge La Loggia), infatti, ai fini della distribuzione delle nuove funzioni amministrative degli enti sub statali, prevede la conclusione di accordi in sede di Conferenza Unificata e la predisposizione di disegni di legge diretti, in sede di manovra finanziaria

annuale, a recepire i suddetti accordi¹. Inoltre, nelle materie di competenza legislativa regionale a queste leggi statali dovranno (*rectius*: potranno) seguire leggi regionali di attuazione, cui spetterà in concreto definire, in queste materie, il livello di governo cui la funzione dovrà essere allocata (Regione, Provincia, Città metropolitana, Comune).

La complessità del quadro complessivo è quindi costruita su diverse coordinate: quella del nuovo federalismo legislativo; quella riguardante il IV decentramento che, in attuazione del nuovo articolo 118 della Costituzione, dovrà interessare il nostro ordinamento; quella, infine, della riforma costituzionale *in itinere* destinata, nelle intenzioni, a correggere, tra l'altro, le più vistose lacune della riforma del Titolo V.

Fino al momento in cui il processo di attuazione del Titolo V non sarà concluso, l'entità di risorse finanziarie necessarie per finanziare l'attività amministrativa allocata ad ogni livello di governo territoriale, rimarrà avvolta da un inevitabile margine di incertezza.

A ciò si devono aggiungere ulteriori elementi di variabilità derivanti dal nuovo progetto di revisione costituzionale, al momento giunto all'approvazione in prima lettura dal Parlamento e ora all'esame della Camera dei Deputati per l'approvazione in seconda lettura.

La definitiva approvazione del d.d.l. costituzionale AC 4862 è destinata infatti a produrre impatti rilevanti sia sulla quantificazione dei flussi finanziari, sia sulla relativa competenza a definire la struttura del federalismo fiscale. Il d.d.l. cost., infatti, non solo ingloba la c.d. *devolution*, ma alloca alcune competenze legislative in modo diverso dalla riforma del Titolo V, prevedendo infine che la disciplina in materia di federalismo fiscale si distribuisca all'interno di un nuovo bicameralismo asimmetrico caratterizzato dalla presenza di un Senato federale.

L'attuale instabilità del quadro costituzionale, la complessità del processo di attuazione legislativa del conferimento delle funzioni amministrative e la conseguente variabilità in ordine alla entità delle risorse strumentali, finanziarie ed umane che dovranno essere trasferite, non preclude tuttavia la possibilità di definire i nuovi meccanismi del federalismo fiscale e i principi di quello quadro sul federalismo fiscale cui fa riferimento lo stesso articolo 3 della finanziaria 2003².

Limita però la possibilità di stabilire con precisione gli impatti finanziari del decentramento, al punto che, una volta stabilite le linee

¹ Peraltro, lo stesso articolo 7 prevede la possibilità che, nelle "more" dell'approvazione dei disegni di legge statale, i conferimenti possono essere anticipati da d.P.C.M.

² Articolo 3 della legge finanziaria per il 2003, che si apre nei seguenti termini: "1. In funzione dell'attuazione del titolo V della parte seconda della Costituzione e in attesa della legge quadro sul federalismo fiscale ..."

fondamentali di quell'assetto, sarà comunque necessario prevedere una fase transitoria, destinata a regolare il processo fino al completamento dei processi di allocazione delle funzioni. Si evidenzia quindi, soprattutto in questa fase di transizione, la necessità di prevedere una prima fase caratterizzata da meccanismi elastici e di clausole di revisione periodica che siano in grado di informare i flussi finanziari agli assetti delle competenze che via via si definiranno. Questi assetti, peraltro, potranno essere non uniformi e variare anche riguardo alle diverse scelte che saranno compiute a livello regionale. Non è infatti detto che le nuove competenze saranno attivate nello stesso momento da tutte le Regioni e con la stessa tempestività: ad esempio vi potranno essere Regioni che si attivano e Regioni che, non attivandosi, lasciano sopravvivere più a lungo la precedente normativa statale nelle materie eppure di loro competenza.

L'esigenza di una fase di transizione è stata prospettata, oltre che dall'Accordo tra Regioni ed Enti locali del 23 giugno 2003³, anche dalla stessa Corte costituzionale, che nella sentenza n. 37/2004 ha evidenziato l'opportunità di prevedere "una disciplina transitoria che consenta l'ordinato passaggio dall'attuale sistema, caratterizzato dalla permanenza di una finanza regionale e locale ancora in non piccola parte "derivata", cioè dipendente dal bilancio statale, e da una disciplina statale unitaria di tutti i tributi, con limitate possibilità riconosciute a Regioni ed Enti locali di effettuare autonome scelte, ad un nuovo sistema".

Quanto appena affermato, che vale a ridimensionare gli allarmi sui "costi del federalismo" prospettati in quest'ultimo periodo senza una chiara cognizione di causa, non contraddice però la necessità di avviare con gradualità e nello stesso tempo con urgenza un nuovo sistema di federalismo fiscale (vista anche la disposizione transitoria contenuta nelle disposizioni finali della riforma costituzionale in discussione), che possa permettere al nostro Paese quelle conseguenze virtuose già sperimentate in altri ordinamenti (ad es. in quello spagnolo e, più recentemente, in quello francese⁴).

³ Tale accordo è riportato nell'appendice I di questo documento, assieme(per memoria) agli articoli 117, 118, 199 dell'attuale Costituzione.

⁴ All'interno dei lavori dell'Alta Commissione è stata evidenziata (soprattutto sotto il profilo della capacità di contenimento dei costi) la notevole portata del decentramento recentemente sperimentato nell'ambito di un ordinamento tradizionalmente centralista quale quello francese. Il mutamento istituzionale francese, pur caratterizzandosi per un minore grado di autonomia rispetto al processo avviato in Italia, determinerà una riduzione della responsabilità dello Stato a livello locale, che verrà limitata alle materie sicurezza, giustizia, lavoro, educazione, fisco, sanità e alla gestione degli interventi relativi alle situazioni di crisi. Il decentramento sarà finanziato integralmente con le risorse provenienti dalle imposte trasferite alle comunità locali. Per queste finalità saranno trasferiti più di 11 miliardi di Euro, ma, soprattutto, più di 130.000 funzionari statali passeranno negli organici delle amministrazioni locali. Viene inoltre fissato nella misura del 33% il livello minimo delle risorse proprie degli Enti locali al di sotto del quale non si potrà scendere.

Senz'altro in questa fase transitoria sarà importante ed urgente rivedere l'assetto del d. lgs. n. 56 del 2000. Tale decreto, concepito per adeguare il sistema di finanziamento alle competenze amministrative trasferite con il Terzo decentramento, se da un lato ha permesso un passo in avanti rispetto al precedente sistema della finanza derivata, dall'altro si è dimostrato, nella sua applicazione concreta, foriero di gravi complicazioni e distorsioni.

E', infatti, indubbio che il d. lgs. n. 56 del 2000 mirava a segnare il punto d'arrivo di una fase, iniziata negli anni Novanta, in cui si è dato impulso alla finanza degli enti territoriali, per adeguarla finalmente al disegno costituzionale del 1948. Nonostante la Costituzione, nella versione originale, riconoscesse già significativi spazi di autonomia finanziaria agli enti territoriali, e in particolare alle Regioni, fino agli anni Ottanta, infatti, si è assistito ad un sistema finanziario regionale e locale fortemente dipendente dallo Stato. Il d. lgs. n. 56 del 2000 voleva quindi permettere un passo in avanti nel processo del regionalismo italiano: il sistema di finanziamento regionale, fino ad allora basato su trasferimenti statali vincolati nella destinazione, veniva sostituito dalla compartecipazione all'IVA, da un aumento dell'addizionale IRPEF e della compartecipazione all'accisa sulle benzine. Quanto al meccanismo perequativo, è stato istituito in tal senso un fondo, alimentato dalla compartecipazione all'IVA.

Il decreto, tuttavia, a dispetto delle intenzioni, nel suo funzionamento concreto ha mostrato gravi difetti, che confermano l'attuale incompiutezza della riforma della finanza nazionale e la necessità di portarla al passo della riforma costituzionale del 2001.

Alla resa dei fatti il d. lgs. n. 56 del 2000 ha prodotto risultati decisamente inferiori alle aspettative: non è stato garantito quell'automatismo nella ripartizione delle risorse fra centro e periferia che, nelle intenzioni degli estensori del decreto, avrebbe dovuto esaltare l'autonomia finanziaria di Regioni ed Enti locali mediante la certezza di disponibilità finanziarie adeguate rispetto alle necessità di spesa. Soprattutto non si è trovata un'adeguata soluzione alle problematiche connesse alla sistematica sottostima dei fabbisogni sanitari regionali, con la permanente necessità di ricorrere a forme di ripiano *ex post*. Tutto ciò, unitamente ai forti ritardi nelle erogazioni effettive da parte dello Stato, ha causato alle Regioni notevoli difficoltà operative, specialmente per quanto concerne la gestione di cassa. Riguardo ai meccanismi perequativi, poi, il d. lgs. n. 56 del 2000 ha introdotto un modello "ibrido", che pur mantenendo una connotazione essenzialmente verticale (in quanto imperniato sul ruolo dello Stato come gestore principale del Fondo perequativo nazionale)

presenta anche elementi diretti a rendere evidente la distinzione fra Regioni contribuenti nette e Regioni beneficiarie nette. In tal modo, lungi dall'individuare un'efficace soluzione di compromesso, si sono cumulati i difetti principali dei due modelli estremi della perequazione verticale e della perequazione orizzontale, ovvero i rischi, nel primo caso, di ingerenze dello Stato nei confronti della finanza regionale e locale, e, nel secondo, di conflitti distributivi fra enti ricchi ed enti poveri. Rischi che si sono puntualmente tradotti in concrete difficoltà operative, anche a causa degli stessi meccanismi perequativi del d. lgs. n. 56 del 2000. Questi, infatti, sono stati fondati (sia pure parzialmente) sul riequilibrio delle capacità fiscali, ma sono stati imperniati su tributi distribuiti in modo fortemente disomogeneo sul territorio nazionale, come l'IRAP e l'IRPEF. Proprio questa disomogeneità nella distribuzione ha indotto ulteriori forti disuguaglianze territoriali, attenuando sensibilmente il carattere solidale del nostro federalismo fiscale, senza d'altra parte essere in grado di stimolare maggior efficienza nella gestione del denaro pubblico. Sarebbe stato sufficiente scegliere tributi distribuiti in modo maggiormente omogeneo per evitare quest'effetto perverso. Il quadro, peraltro, è stato complicato anche da altre lacune, come ad esempio la mancanza, nel nostro ordinamento, di un organo in grado di funzionare come una vera camera territoriale diretta a garantire la compensazione finanziaria fra i differenti livelli di governo.

A tale proposito, vanno segnalate le recenti iniziative assunte da alcune Regioni del Centro-Sud (dapprima la Puglia, successivamente la Campania ed altre Regioni del Sud)⁵, che hanno deciso di impugnare il d.P.C.M. 2002 volto a ripartire fra le Regioni le risorse del Fondo perequativo nazionale e lo stesso decreto legislativo n. 56 del 2000⁶. Le ricorrenti lamentano, infatti, da una parte la perdita secca, rispetto alla situazione preesistente, di risorse finanziarie in capo a molte realtà meridionali; dall'altra, il contrasto fra il d. lgs. 56 del 2000 ed i nuovi criteri dell'articolo 119 della Costituzione.

L'attuazione di un nuovo tipo di federalismo fiscale in grado di superare definitivamente il modello contenuto nel d. lgs. n. 56 del 2000 pare, quindi, urgente anche al fine di rimuovere l'insorgere di nuove forme di contenzioso interistituzionale, che altrimenti potrebbero gravare

⁵ Si tratta, peraltro, di iniziative fortemente condivise anche da altre Regioni, prevalentemente centro-meridionali ma anche centro-settentrionali.

⁶ Cfr. il documento di Potenza del 1.09.04 adottato dai Presidenti delle Regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise e Puglia dove si afferma: "il carattere di particolare urgenza della revisione del d.lgs.n. 56/2000, concernente i criteri di riparto delle risorse assegnate alle Regioni, in particolare per far fronte alla spesa sanitaria. Ritengono infatti che detta normativa, oltre a penalizzare gravemente le Regioni meridionali, contrasta con lo stesso impianto costituzionale"

ulteriormente la Consulta di decisioni dall'evidente portata politica. Del resto, il superamento del modello costituito dal d. lgs. n. 56 del 2000 risulta anche dall'Accordo raggiunto dalle Regioni durante la Conferenza straordinaria del 21 luglio 2005 (tenutasi a Santa Trada in Calabria), ove si afferma che “per gli anni successivi si ritiene necessario apportare modifiche che rendano gli effetti del decreto stesso più compatibili con le specifiche caratteristiche della finanza regionale e con le problematiche tipiche dell'attuale fase congiunturale”.

2. I lavori dell'Alta commissione per la definizione dei meccanismi strutturali del federalismo fiscale.

L'Alta Commissione per la definizione dei meccanismi strutturali del federalismo fiscale (ACoFF) è stata istituita dall'articolo 3, lettera b), della legge n. 289 del 2002 (Legge finanziaria 2003), col compito di indicare al Governo “i principi generali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, ai sensi degli articoli 117, terzo comma, 118 e 119 della Costituzione”, sulla base delle indicazioni formulate in sede di Conferenza Unificata da Stato, Regioni ed Enti locali in merito ai meccanismi strutturali del federalismo fiscale⁷. Con d.P.C.M., da emanare entro il 31 gennaio 2003, avrebbe dovuto essere stabilita la composizione dell'ACoFF, la data di inizio della sua attività ed emanate le norme per il suo funzionamento. La Commissione entro il 31 marzo del medesimo anno avrebbe dovuto presentare al Governo il documento conclusivo dei lavori; entro il successivo 30 aprile l'Esecutivo avrebbe poi dovuto presentare al Parlamento una relazione contenente una proposta di attuazione dell'articolo 119 della Costituzione.

In realtà, il predetto termine si è dimostrato impossibile, perché il d.P.C.M. istitutivo dell'ACoFF, con l'indicazione e la nomina dei componenti, nonché con la definizione dei criteri di funzionamento, è stato emanato soltanto il 9 aprile 2003. Solo da quella data l'ACoFF ha potuto iniziare i suoi lavori coadiuvata da un Comitato tecnico-scientifico e da un

⁷ L'ACoFF ha inoltre avuto il compito di indicare i parametri da utilizzare per la regionalizzazione del reddito delle imprese per le quali la sede legale e quella dell'attività produttiva siano situate in Regioni diverse, al fine di consentire la partecipazione degli enti territoriali al gettito dei tributi erariali. Infine, era previsto che l'Alta Commissione indicasse le modalità con le quali “i soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche, che esercitano imprese industriali e commerciali con sede legale fuori dal territorio della Regione siciliana, ma che in essa dispongono di stabilimenti o impianti, assolvono la relativa obbligazione tributaria nei confronti della Regione stessa”, ai fini dell'applicazione dell'articolo 37 dello Statuto della medesima Regione.

Comitato istituzionale, i cui componenti sono stati nominati con lo stesso decreto⁸.

Il successivo 18 giugno Regioni ed Enti locali hanno approvato un accordo sulle linee fondamentali del federalismo fiscale, mentre è mancato, fino ad oggi, l'accordo, da raggiungere in senso alla Conferenza Unificata, tra Governo, Regioni e Enti locali.

L'articolo 2, ventesimo comma, lettera c) della legge n. 350 del 2003 (Legge finanziaria 2004) ha prorogato una prima volta i termini per concludere i lavori, prevedendo (all'articolo 2, comma ventesimo) che l'ACoFF avrebbe dovuto presentare il documento conclusivo al Governo entro il 30 settembre 2004, mentre a quest'ultimo sarebbe spettato il compito di presentare al Parlamento una proposta di attuazione dell'art. 119 della Costituzione entro il successivo 31 ottobre. Questa volta i termini hanno assunto carattere perentorio: qualora entro il 30 settembre l'ACoFF non avesse concluso i lavori, si sarebbe comunque sciolta, mentre al Governo, sempre entro il 31 ottobre, sarebbe spettato il compito di riferire al Parlamento i motivi per cui non intendeva proporre alle Camere l'attuazione del modello di federalismo fiscale accolto nella Costituzione. Poiché, ai sensi della legge istitutiva, l'ACoFF doveva orientare i propri lavori in base alle coordinate decise in sede di Conferenza Unificata (cioè in base all'Accordo tra Governo e Regioni/Enti locali), ci si è venuti a trovare nella contraddittoria situazione, da un lato, di dover terminare i propri lavori entro il 30 settembre, e, dall'altro, di non potere portarli a termine perché mancava l'Accordo di cui sopra.

Per uscire da questa contraddittoria situazione i membri dell'ACoFF hanno pertanto sollecitato – con una missiva inviata il 7 gennaio 2004⁹ – il Ministro dell'Economia e il Ministro per gli Affari

⁸ I componenti dell'Alta Commissione sono i seguenti: prof. Giuseppe Vitaletti (Presidente), prof. Luca Antonini, dott. Maurizio Leo, cons. Gianfranco Polillo, cons. Adriano Soi, cons. Giuseppe Troccoli, cons. Claudio Tucciarelli, cons. Francesco Tufarelli, dott. Aurelio Bertozzi (in rappresentanza delle Regioni, designato dalla Conferenza Unificata), dott. Norberto Cau (in rappresentanza delle Regioni, designato dalla Conferenza Unificata), prof. Marco Causi (in rappresentanza degli enti locali, designato dalla Conferenza Unificata), dott. Andrea De Maria (in rappresentanza degli enti locali, designato dalla Conferenza Unificata). I componenti del Comitato istituzionale sono i seguenti: prof. Luigi Mazzillo (coordinatore), dott.ssa Matilde Carla Panzeri, dott. Vieri Cerini, dott.ssa Alfonsina Caricchia, dott. Paolo Ciocca, dott. Edoardo Grisolia, dott. Stefano Daccò, avv. Matteo De Stasio, dott. Riccardo Carpino, dott.ssa Maria Grazia Cappugi, gen. Pasquale Debidda, dott. Romano Colozzi, dott. Filippo Bubbico, dott. Sergio Chiamparino, dott. Maurizio Zingani.

I componenti del Comitato Tecnico-scientifico sono i seguenti: dott. Enrico Buglione di Monale (coordinatore), prof. Massimo Bordignon, prof. Carlo Buratti, prof. Giuseppe Ferrari, dott.ssa Luciana Forsio Roncalli, dott. Antonio Giuncato, avv. Corrado Grande, prof. Marco Marè, prof. Federico Pica, prof. Roberto Pignatone, avv. Antonio Scino, avv. Gennaro Terracciano, avv. Francesco Valsecchi.

⁹ **Alta Commissione di Studio per la definizione dei principi generali della finanza pubblica e del sistema tributario.**

prot. n. 007/04

Roma, 7 gennaio 2004

Regionali ad inserire nell'ordine del giorno della Conferenza la discussione sui meccanismi strutturali del federalismo fiscale. Esperito inutilmente questo tentativo e poiché l'ACoFF avrebbe dovuto in ogni caso concludere i suoi lavori entro il 30 settembre 2004, l'ACoFF ha deliberato di iniziare comunque i lavori, assumendo come criteri di fondo il dettato costituzionale e del documento sul quale avevano convenuto Regioni ed Enti locali il 18 giugno 2003. Di tale decisione è stata data comunicazione al Presidente del Consiglio¹⁰.

Ministro per gli Affari Regionali
 Presidenza del Consiglio dei Ministri
 Via della Stamperia, 8
 00187 Roma

All' On. prof. Giulio TREMONTI
 Ministro dell'Economia e delle Finanze
 Via XX Settembre 97
 00186 Roma

Oggetto: situazione dei lavori dell'Alta Commissione di Studio per la definizione dei principi generali della finanza pubblica e del sistema tributario

Visto che a seguito dell'approvazione dell'art. 2 comma 20, lett. b) della legge finanziaria n. 350/2003, l'Alta Commissione è tenuta a indicare al Governo entro il termine tassativo del 30 settembre 2004 i principi generali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, ai sensi degli articoli 117, terzo comma, 118 e 119 della Costituzione, nonché a proporre i parametri per la regionalizzazione del reddito delle imprese che hanno la sede legale e tutta o parte dell'attività produttiva in Regioni diverse;

Visto che ai sensi della lett. c) del suddetto articolo 2, comma 20, se la scadenza del 30 settembre 2004 non sarà rispettata, la Commissione sarà sciolta e il Governo dovrà riferire al Parlamento, non oltre il 31 ottobre 2004, i motivi per i quali non ha ritenuto di proporre al Parlamento l'attuazione dell'articolo 119 Cost.;

Considerato che per assolvere tale compito l'Alta Commissione è normativamente tenuta, in forza dell'articolo 3 (tutt'ora in vigore) della legge finanziaria n. 289/02, a sviluppare i propri lavori assumendo come base i contenuti dell'accordo raggiunto in sede di Conferenza unificata tra Stato, Regioni ed Enti locali sui meccanismi strutturali del federalismo fiscale; Considerato pertanto che finché non verrà raggiunto tale accordo l'Alta Commissione si trova nella concreta impossibilità di portare a termine il proprio compito istituzionale, perché risulta priva della necessaria indicazione di base sui meccanismi strutturali del federalismo fiscale da parte della Conferenza unificata;

SI RITIENE

opportuno sollecitare la necessità di inserire quanto prima all'ordine del giorno della Conferenza unificata la discussione di tale accordo, che è già stato raggiunto fra Regioni ed Enti locali e attende ora solo di essere negoziato con il Governo.

Peraltro, si fa presente che, a differenza di quanto prevedeva la legge finanziaria per il 2003, la conclusione del suddetto accordo, in base alle nuove disposizioni (art. 2, comma 21) della legge finanziaria n. 350/2003, non avrà più l'effetto di determinare la rimozione del blocco degli aumenti delle addizionali comunali e regionali all'imposta sul reddito delle persone fisiche e della maggiorazione dell'aliquota dell'IRAP. Il blocco, infatti, è ora stato confermato dall'art. 2, comma 21, della stessa legge finanziaria, fino al 31 dicembre 2004 prescindendo da ogni legame con la conclusione dell'accordo.

La presente viene inviata dallo scrivente su indicazione unanime di tutti i presenti alla riunione dell'Alta Commissione di studio del 23/12/2003.

Il Presidente
 prof. Giuseppe VITALETTI

¹⁰ **Alta Commissione di Studio per la definizione dei principi generali della finanza pubblica e del sistema tributario**

Prot. n. 092/04

Roma, 29 marzo 2004

Al Presidente del Consiglio dei Ministri
 On.le Silvio Berlusconi
 Palazzo Chigi
 Piazza Colonna n. 370
 00187 ROMA

e p.c., nella successione indicata dal DPCM 9/4/2003

All'On.le prof. Giulio Tremonti
Ministro dell'Economia e delle Finanze
Via XX settembre, 97
00187 ROMA

Al Sen. prof. Enrico La Loggia
Ministro per gli Affari Regionali
Via della Stamperia n. 8
00187 ROMA

All'On.le Giuseppe Pisanu
Ministro dell'Interno
Palazzo Viminale
Via Agostino Depretis, 7
00184 ROMA

Al Sen. Umberto Bossi
Ministro per le Riforme istituzionali
e la devoluzione
Piazza Monte Citorio, 115
00186 ROMA

Oggetto: Alta Commissione di Studio per la definizione dei principi generali della finanza pubblica e del sistema tributario, istituita con DPCM 9 aprile 2003.

L'Alta Commissione presieduta dallo scrivente, a norma dell'art. 2 comma 20, lett. B) della legge finanziaria n. 350/2003, e successive modifiche è tenuta a indicare al Governo entro il termine tassativo del 30 settembre 2004 i principi generali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, ai sensi degli art. 117, terzo comma, 118 e 119 della Costituzione, nonché a proporre i parametri per la regionalizzazione del reddito delle imprese che hanno la sede legale e tutta o parte dell'attività produttiva in Regioni diverse.

Ai sensi della lett. c) del suddetto articolo 2, comma 20, se la scadenza del 30 settembre 2004 non sarà rispettata, la Commissione sarà sciolta e il Governo dovrà riferire al Parlamento, non oltre il 30 ottobre 2004, i motivi per i quali non ha ritenuto di proporre al Parlamento l'attuazione dell'art. 119 Cost..

Al momento peraltro esiste un impedimento formale per l'inizio dei lavori. In forza dell'art. 3 (tutt'ora in vigore) della legge finanziaria n. 289/02, questi devono svilupparsi assumendo come base i contenuti dell'accordo raggiunto in sede di Conferenza unificata tra Stato, Regioni ed Enti locali sui meccanismi strutturali del federalismo fiscale. Questo accordo è già stato raggiunto fra le Regioni e gli Enti Locali, ma deve essere ancora posto in discussione alla Conferenza Unificata Stato-Regioni, Città e Autonomie Locali, indicata dalla legge come luogo deputato all'approvazione del medesimo.

Considerato che:

- a) se l'Alta Commissione non concluderà i propri lavori entro il termine del 30 settembre 2004, il Governo risulterà esposto alla "sanzione" di dover riferire al Parlamento, entro il 31 ottobre 2004, i motivi per i quali non ha ritenuto di dover dare attuazione all'art. 119 Cost.;
- b) il compito dell'Alta Commissione è comunque quello di proporre al governo una relazione in ordine alle possibilità di declinazione dei principi generali della finanza pubblica e del sistema tributario in attuazione degli art. 117, terzo comma, 118 e 119 della Costituzione;
- c) tale compito non preclude la possibilità, per l'Alta Commissione, di iniziare a elaborare delle ipotesi attuative sulla base del binario normativo direttamente definito dalle medesime disposizioni costituzionali, alle quali lo stesso accordo tra Stato-Regioni, Città e Autonomie Locali è peraltro tenuto ad attenersi;
- d) proprio in quanto si tratta di ipotesi, può essere data adeguata considerazione alle modifiche costituzionali "in itinere", nonché al documento sui meccanismi strutturali del federalismo fiscale su cui Regioni ed Enti Locali hanno trovato l'accordo;
- e) proprio l'elaborazione di tali ipotesi da parte dell'Alta Commissione permetterà alla stessa di orientarle sulla base delle specificazioni indicate dall'accordo, una volta che questo sia stato raggiunto;

L'Alta Commissione all'unanimità ritiene, vista l'opportunità di garantire la possibilità di assolvere nei termini di legge al proprio compito istituzionale, di iniziare l'elaborazione di ipotesi attuative "a vasto raggio", direttamente sulla base dei menzionati articoli costituzionali, tenendo presente il documento sui meccanismi strutturali del federalismo fiscale su cui Regioni ed Enti Locali hanno trovato l'accordo, nonché le modifiche "in itinere" degli stessi articoli costituzionali. Esse verranno poi orientate sulla base delle specificazioni che verranno indicate dall'accordo globale tra Stato Regioni ed Enti Locali, una volta che questo sia stato raggiunto.

Il Presidente
prof. Giuseppe VITALETTI

Per il proprio funzionamento, l' ACoFF ha stabilito di formare 13 gruppi di lavoro¹¹, coordinati dal gruppo di Coordinamento generale giuridico-istituzionale, il quale ultimo, sinteticamente, ha visto tra i propri compiti la definizione dei principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario e l'individuazione delle linee di sviluppo dell'autonomia territoriale in un contesto di lealtà istituzionale¹². Le risultanze dei gruppi di lavoro sono state esposte ed approfondite nel corso di apposite giornate di discussione collegiale ed allargata, ove cioè hanno partecipato sia i componenti delle strutture costitutive dell'AcoFF (Alta Commissione in senso proprio, Comitato Istituzionale e Comitato Tecnico scientifico), sia l'apparato consulenziale appositamente costituito e che ha svolto un'ampia attività di collaborazione scientifica nei temi attinenti all'implementazione del federalismo fiscale. Tutto ciò ha condotto, in particolare, alla elaborazione, presentazione e discussione di taluni documenti che sono qui riportati in allegato e che fanno parte integrante della presente Relazione sull'attività svolta dall'AcoFF.

In particolare, deve essere ricordato che con lettera del Presidente del Consiglio dei ministri del 21 ottobre 2004, è stato chiesto all'Alta Commissione di predisporre “una relazione specifica, che anticipi il documento sui meccanismi strutturali per la parte che riguarda la perequazione e che dovrà essere rassegnata non oltre il 30 giugno 2005”¹³.

¹¹ Dei tredici gruppi di lavoro costituiti dall'ACoFF, tre hanno affrontato la tematica delle spese (rispettivamente da parte dei Comuni, Province e Regioni), sei dedicati alle imposte (distinguendo, tra l'altro, tre gruppi in ordine alle imposte generali e tre gruppi dedicati alle imposte cd. specifiche), tre dedicati allo studio della perequazione e della composizione del quadro finanziario nel suo complesso, ed uno al Coordinamento generale, giuridico ed istituzionale.

¹² Tale è l'elenco completo degli obiettivi del gruppo:

- a) definire i principi giuridici di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario idonei a garantire lo sviluppo armonico del sistema nel suo complesso, sulla base del quadro definito dai gruppi precedenti;
- b) definire le modalità idonee a garantire lo sviluppo dell'autonomia impositiva e di spesa dei vari livelli di governo regionali e locali, nel contempo garantendo l'attuazione dei principi costituzionali degli artt. 2, 5, 23, 53, 117, 119, 120 della Costituzione;
- c) permettere, attraverso la formulazione dei principi, la definizione di un quadro che favorisca simultaneamente: 1) la massima lealtà istituzionale tra tutti i livelli di Governo, nel rispetto dei vincoli comunitari anche in riferimento al Patto di stabilità interno; 2) la massima trasparenza nel rapporto tra istituzioni e contribuenti; 3) la massima efficienza in termini di costi e benefici;
- d) definire principi e regole idonee a consentire: l'attuazione dell'*accountability*; la non esportabilità delle imposte; la non sovrapposizione delle imposte regionali e locali con le imposte statali; la semplificazione degli oneri e degli adempimenti fiscali; la valorizzazione della sussidiarietà fiscale;
- e) definire le modalità di coordinamento tra finanza regionale e finanza locale, e specificare i principi relativi alle forme di partecipazione ai poteri di accertamento e di lotta all'evasione da parte delle realtà regionali e locali;
- f) prospettare soluzioni dirette ad armonizzare i criteri e le modalità dell'esercizio delle funzioni di monitoraggio e di controllo delle spese di tutto il settore pubblico, in forma concertata tra i diversi livelli istituzionali, a tutela dell'equilibrio economico-finanziario e della sua corretta, efficace ed efficiente gestione.
- g) suggerire, se ritenuto necessario, anche in riferimento ad esperienze di altri ordinamenti, forme e configurazioni di eventuali raccordi istituzionali di carattere permanente specificamente destinati a garantire il raccordo tra finanza statale e regionale/locale;
- h) analizzare le possibili modalità applicative del nuovo art. 118.

¹³ **IL PRESIDENTE DEL CONSIGLIO DEI MINISTRI**
Prot. 4706/09

Anche la bozza di documento, predisposta quale possibile proposta in tema di perequazione e rimodulazione del sistema tributario della Repubblica, e discussa dall'ACoFF nel corso della giornata di lavoro collegiale del 30 maggio 2005, è allegata al presente documento.

Va aggiunto che i predetti termini relativi alla conclusione dei lavori dell'ACoFF, già prorogati al 2004, sono stati successivamente differiti al 30 settembre 2005, ai sensi dell'art. 1 – quinquies della legge 19 ottobre 2004, n. 257 (legge di conversione del decreto legge 3 agosto 2004, n. 220). Anche tale differimento, tuttavia, non si è dimostrato sufficiente per consentire la necessaria definizione dei meccanismi strutturali mediante accordo tra Governo, Regioni ed Enti locali in sede di Conferenza Unificata.

Il presente documento, approvato dall'Alta Commissione, costituisce una sintesi ragionata dell'intera attività sinora svolta dall'AcoFF in ordine alla determinazione dei meccanismi strutturali del federalismo fiscale. Esso rappresenta e testimonia l'ampiezza, la profondità e la serietà dell'impegno profuso dai componenti tutti dell'Alta Commissione nello svolgimento dei compiti affidati. Non vi è dubbio, a parere unanime dell'Alta Commissione, che tale documentazione dunque fornisca un'ampia e condivisa base di studio, di analisi e di riflessione che potrà essere utilmente impiegata dalle istituzioni cui spetta procedere alla formulazione dei principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario della Repubblica.

Illustre Professore,

L'Alta Commissione da Lei presieduta, istituita con la legge 27 dicembre 2002, n.289, art.3, comma 1, lett.b) e successive modificazioni, è incaricata di studiare i principi generali del coordinamento della finanza pubblica e sistema tributario, in attuazione del dettato del nuovo art.119 della Costituzione sui meccanismi strutturali del federalismo fiscale, producendo una relazione entro il 30 settembre 2005.

Da lettera da Lei inviata in data 29 settembre u.s. a nome dell'intera Commissione, risulta che i vostri lavori sono già in fase avanzata.

L'attuazione dei meccanismi strutturali del federalismo fiscale comprende come passaggio essenziale la perequazione.

D'altro canto le disposizioni che regolano attualmente la perequazione contenute nel d.lgs.56/2000, hanno prestato il destro a lamentele di inadeguatezza rispetto alla norma costituzionale e potrebbero essere squilibrate nei loro risultati.

Per tali motivi il Governo ha deciso di sospendere l'applicazione di tale legge per il 2005, e di rivedere contestualmente in profondità il decreto legislativo 56, al fine di renderlo coerente con l'art.119, producendo un assetto strutturalmente più equilibrato della distribuzione territoriale delle risorse fiscali e finanziarie.

Il Governo ha deciso altresì, a tale scopo, di incaricare l'Alta commissione perché predisponga, in tempi adeguati all'obiettivo sopra menzionato, una relazione specifica che anticipi il documento sui meccanismi strutturali del federalismo fiscale per la parte che riguarda la perequazione e che dovrà essere rassegnata non oltre il 30 giugno 2005.

Detto incarico viene formalizzato con la presente lettera.

Cordialmente

Silvio Berlusconi

3. *Struttura del documento.*

Il documento è strutturato nel seguente modo.

Il paragrafo 4 riepiloga le categorie ed i principi che, dal punto di vista giuridico, possono essere dedotti dal nuovo assetto costituzionale in tema di federalismo fiscale.

Il paragrafo 5 è dedicato ad una sintesi della giurisprudenza costituzionale intervenuta riguardo al nuovo articolo 119 della Costituzione.

Il paragrafo 6 affronta il tema del coordinamento della finanza pubblica, dapprima individuando le problematiche attinenti all'individuazione dei principi fondamentali indispensabili idonei a garantire su un piano generale uno sviluppo armonico del sistema; in secondo luogo, proponendo alcune soluzioni per rendere il Patto di stabilità interno maggiormente conforme alla nuova autonomia finanziaria di Regioni ed Enti locali delineata dal nuovo articolo 119 della Costituzione; in terzo luogo, trattando la questione del Patto di stabilità interno e la regola della *golden rule*; e, infine, evidenziando l'opportunità di istituire una sede privilegiata di coordinamento interistituzionale in materia finanziaria, preferibilmente da individuarsi nella Conferenza Unificata dotata del supporto di un apposito organo tecnico di elevata competenza.

Il paragrafo 7 è dedicato ai livelli secondo cui si potrebbe strutturare il sistema tributario della Repubblica in conformità ai principi di cui al paragrafo precedente, ed in particolare alla descrizione di una proposta, avanzata e discussa in seno all'Alta Commissione, circa la distribuzione dei tributi erariali, delle partecipazioni e delle addizionali, la configurazione dei tributi propri regionali; si affrontano, inoltre, i principali profili dei meccanismi di sussidiarietà fiscale. Infine, un particolare approfondimento è dedicato agli aspetti connessi alla gestione dei tributi da parte degli enti territoriali sub-statali, con particolare riguardo all'esercizio dei poteri di accertamento.

Da ultimo, il paragrafo 8, dedicato alla perequazione, esamina separatamente e specificamente gli strumenti perequativi delle capacità fiscali e dei bisogni, anche con riferimento alle risorse aggiuntive e gli interventi speciali.

In allegato, poi, sono riportati i documenti redatti, presentati e discussi nel corso dello svolgimento dell'attività dell'Alta Commissione. Trattasi, in particolare:

- degli elaborati prodotti dai due Comitati di supporto dell'Alta Commissione, il Comitato tecnico scientifico e il Comitato istituzionale;
- della documentazione di base elaborata in materia di riforma del D. Lgs. 56/2000, su incarico del Presidente del Consiglio dei Ministri;
- di una relazione di sintesi sui modelli di federalismo fiscale in alcuni Paesi europei;
- di un documento sulla suddivisione regionale delle imposte sul reddito, preparato su espressa indicazione della Legge istitutiva dell'Alta Commissione;
- del rapporto sull'Indicatore della situazione economica equivalente (ISEE), redatto su incarico del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

4. Alcune categorie costituzionali di riferimento e il nuovo articolo 119 della Costituzione.

Il primo dato, sul quale vale la pena di riflettere, è che il problema del reperimento delle fonti di finanziamento della spesa pubblica deve essere affrontato nell'ottica della sua articolazione territoriale (o, se si preferisce, dei differenti livelli di governo da cui è costituita la Repubblica, ai sensi dell'art. 114 Cost.), avendo sempre ben presente che ciò deve fare i conti, oltre che con la formale riserva di legge posta dell'art. 23 Cost., con il contribuente, del quale va ricercato il "consenso". E il consenso non è, ove inteso in modo corretto, il risultato di un approccio demagogico al tributo, sebbene la percezione consapevole di un fatto incontestabile, vale a dire che l'imposizione è doverosa in ragione della solidarietà e dell'eguaglianza (artt. 2 e 3 Cost.), in breve perché postulata da un'esigenza elementare - oggi codificata dalla legge fondamentale nel suo art. 36, 1° co. - e cioè che a ciascuno deve essere assicurata, nei limiti del possibile, "un'esistenza libera e dignitosa".

A ben vedere e ove si ragioni - come l'Alta Commissione ha ragionato quando ha preso in considerazione il significato ultimo del proprio lavoro - nella prospettiva della comparazione, non solo di ordinamenti formali ma soprattutto di esperienze, proprio in ciò risiede il

nocciolo del federalismo fiscale, che coinvolge, secondo due differenti e tuttavia convergenti, direttrici, la forma di Stato: la distribuzione in senso verticale del potere fiscale e la relativa definizione secondo una dinamica orizzontale, che è quella - tanto per intenderci e a prescindere dai molteplici e contrastanti punti di vista manifestati in proposito - secondo cui “tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva” (ex art. 53, 1° co., Cost.). Inutile dire che sullo sfondo si può intravedere la sussidiarietà, resa esplicita a livello costituzionale dalla legge n. 3/2001.

Ma il federalismo in generale e quello fiscale in specie hanno nel proprio corredo cromosomico un elemento che li caratterizza in modo inequivoco: l'elemento della concretezza, non già della razionalità puramente astratta. Per questo, l'Alta Commissione ha significativamente distinto le basi costituzionali del vigente sistema, retto dal d. lgs. n. 56 del 2000, proprio del c.d. terzo decentramento (imperniato sulla legge n. 59 del 1997 e sul d. lgs. n. 112 del 1998), dal sistema che verrà, incentrato sul nuovo art. 119 Cost. e, prima ancora, sul rinnovato titolo V, della parte seconda, il quale si salda - dovendosi leggere, quindi, congiuntamente - con i principi fondamentali, *in primis* con l'art. 5 Cost. Tutto ciò ben sapendo - per dirla con Leopoldo Elia - che “il punto di fondo che come ragione costituzionale va evidenziato ed enunciato per primo è il superamento del contrasto interno alla Costituzione che si era determinato nel corso degli ultimi anni (caso alquanto singolare nella storia costituzionale): una nuova lettura dell'art. 5 Cost., a proposito del principio di autonomia (insieme a quelli dell'unità e dell'invisibilità) alla luce del principio di sussidiarietà, aveva determinato una scissura all'interno del corpo normativo della Costituzione, per cui gran parte del titolo V veniva ad essere inadeguata e perfino contrastante con la nuova lettura che dell'art. 5 veniva data”.

Per questo è ragionevole prevedere che l'attuazione del dettato costituzionale, quanto al metodo, debba tenere presente, costantemente, il nesso risorse-competenze e debba realizzarsi con gradualità: in tempi diversi e per parti (non in un unico momento e tutto insieme), e ciò nel rispetto di puntuali disposti volti a regolare una fase transitoria, non contemplata dalla legge costituzionale n. 3 del 2001, ma tuttavia imprescindibile. D'altra parte, l'esigenza di una fase transitoria è stata prospettata, oltre che dall'Accordo tra Regioni ed Enti locali del 23 giugno 2003, anche dalla stessa Corte costituzionale, che nella sentenza n. 37/2004 ha affermato l'opportunità di prevedere “una disciplina transitoria che consenta l'ordinato passaggio dall'attuale sistema, caratterizzato dalla permanenza di una finanza regionale e locale ancora in non piccola parte

‘derivata’, cioè dipendente dal bilancio statale, e da una disciplina statale unitaria di tutti i tributi, con limitate possibilità riconosciute a Regioni ed Enti locali di effettuare autonome scelte, ad un nuovo sistema”. Sull’assetto del futuro federalismo fiscale il nuovo articolo 119 della Costituzione detta una serie di regole la cui intelligibilità è, però, legata al coordinamento sistematico con altre previsioni del nuovo Titolo V relative al federalismo fiscale. L’articolo 117, secondo comma, lettera e), della Costituzione, riserva, infatti, alla legislazione esclusiva statale la materia “sistema tributario e contabile dello Stato” e la disposizione del terzo comma dello stesso articolo 117 attribuisce alla competenza concorrente la materia “armonizzazione dei bilanci pubblici e coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario”. Nel confronto tra le due disposizioni, la competenza esclusiva statale appare quindi limitata solo al sistema tributario dello Stato e ai principi fondamentali del coordinamento del sistema tributario *tout court*. Poiché il quarto comma dell’articolo 117 della Costituzione prevede la competenza regionale esclusiva in relazione alle materie “innominate”, ne dovrebbe quindi conseguire la competenza esclusiva delle Regioni in relazione ai tributi non istituiti dalla legge statale ai sensi della lettera e) del secondo comma dell’articolo 117 della Costituzione (quindi in relazione ai tributi regionali e locali).

Quest’impostazione, inoltre, sembra confermata dall’articolo 119, secondo comma, che prevede: “I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno risorse autonome. 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. Dispongono di compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio”. Il passaggio dalla forma passiva del vecchio testo (“alle Regioni sono attribuiti”) a quella attiva del nuovo articolo 119 della Costituzione, (“le Regioni stabiliscono”) sembrerebbe deporre a favore del riconoscimento alle Regioni della possibilità di introdurre autonomamente (a prescindere cioè da una legge statale) nuovi tributi. In altre parole, la tesi della non necessità della legge statale istitutiva, che sotto la vigenza del vecchio testo appariva altamente problematica, sembrerebbe ricevere un maggiore supporto testuale.

L’impostazione rivolta a riconoscere la possibilità di una pluralità di sistemi (o sotto-sistemi) tributari appare condivisibile se considerata insieme alla riserva allo Stato dei principi fondamentali del coordinamento tributario (cfr. la sentenza n. 533/2002 della Corte costituzionale). La nozione di coordinamento, infatti, che ha sempre ricevuto un’interpretazione molto forte e restrittiva dell’autonomia regionale, può ad

esempio ragionevolmente limitare la possibilità di istituire tributi regionali alle sole basi imponibili non soggette a tassazione da parte dello Stato. Il sistema tributario regionale, in questo caso, potrebbe caratterizzarsi per l'autonoma istituzione tributi istituiti con legge regionale ma solo in limitate ipotesi¹⁴.

A conferma di questa supposizione, inoltre, si deve considerare che il testo del secondo comma dell'articolo 119, nel prevedere la possibilità di stabilire e applicare tributi e entrate propri, non è riferito solo alle Regioni ma anche agli altri Enti locali, i quali non avendo potestà legislativa non possono essere titolari di quella potestà impositiva riservata dall'articolo 23 della Costituzione ai soggetti titolari di potestà legislativa. Escludendo quindi che la disposizione del secondo comma possa avere il significato di legittimare un autonomo potere di istituzione di tributi a favore di tutti gli enti territoriali autonomi in esso menzionati, il potere impositivo regionale, più che da tale disposizione, deve essere ricavato piuttosto dal riferimento ai solo tributi statali contenuto nella lettera e) del secondo comma dell'articolo 117 della Costituzione e dal generale rovesciamento del criterio della residualità in relazione alla potestà legislativa. Si tratterà, tuttavia, di un potere che potrà essere limitato, più o meno intensamente, dai principi fondamentali statali relativi al coordinamento.

Questa impostazione risulta confermata dalla disposizione del quarto comma dell'articolo 119, dove si stabilisce: "Le risorse derivanti dalle fonti di cui ai commi precedenti consentono ai Comuni, alle Province, alle Città metropolitane e alle Regioni di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite". Tale previsione, che pone un vincolo alla legislazione statale, infatti, non avrebbe significato in presenza di un forte ed autonomo potere regionale di istituire tributi. In conclusione, la circostanza che tutti gli enti territoriali autonomi siano indistintamente considerati sia nel secondo che nel quarto comma dell'articolo 119 della Costituzione, lascia trasparire un disegno complessivo in cui il finanziamento delle autonomie territoriali è destinato a compiersi principalmente attraverso i tributi istituiti con legge statale, se non per alcuni margini di ulteriore autonomia lasciati aperti dai principi del coordinamento statale e dalla previsione della potestà legislativa residuale regionale. Ulteriori spazi, inoltre, sembrano ricavarsi dal nuovo testo laddove aggiunge l'espressione "applicano" a quella "stabiliscono": è possibile che con questa formulazione si sia voluta riconoscere alle Regioni un'autonomia tributaria estesa anche a fasi del procedimento del prelievo

¹⁴ Questa ricostruzione dell'art.119 Cost. è ormai condivisa dalla prevalente dottrina. Ad essa si richiama anche il documento di sintesi predisposto dal Comitato Tecnico Scientifico dell'AcoFF.

(liquidazione, riscossione, accertamento), sempre nei limiti stabiliti dai principi statali di coordinamento. Fino ad oggi, invece, l'autonomia tributaria delle Regioni è stata sempre molto limitata: su alcuni tributi propri le Regioni non hanno spazi di autonomia, su altri dispongono solo del potere di manovrare le aliquote all'interno di un intervallo definito e solo negli anni più recenti è stato consentito alle Regioni di intervenire su qualche aspetto della determinazione della base imponibile (come nel caso dell'IRAP) e dei soggetti dell'obbligo tributario. La nuova formulazione dell'articolo 119, pertanto, potrebbe condurre a sviluppi interessanti, analoghi alle esperienze di altri Paesi europei: ad esempio nel sistema spagnolo le Comunità autonome hanno la gestione non solo economica, ma anche normativa del 30% dell'imposta sui redditi, potendo quindi prevedere, su tale compartecipazione, sistemi di incentivi e di deduzioni diversi o ulteriori rispetto a quelli stabiliti della legislazione statale. Questa soluzione ha permesso che le Comunità autonome diventassero compartecipi delle politiche di manovra fiscale, prima riservate solo allo Stato.

Rispetto ai tributi propri è utile infine anticipare che la Corte costituzionale ha opportunamente risolto alcune incertezze precisando che l'Irap non rientra tra i tributi propri regionali. Nella sentenza, la Corte costituzionale, correggendo anche la tesi dell'Avvocatura dello Stato, ha infatti precisato che l'Irap non rientra nella competenza concorrente, bensì in quella esclusiva statale (art.117, II comma, lett. e). I "tributi propri" regionali in senso stretto (o anche come saranno definiti più avanti, in questa sede, "autonomi") saranno, pertanto, solo quelli istituiti con legge regionale nel rispetto dei principi statali di coordinamento della finanza pubblica.

La pronuncia è importante perché parte della dottrina aveva, invece, ritenuto che l'Irap dovesse essere qualificata come tributo proprio regionale ai sensi del III comma del nuovo art.119 Cost., giungendo anche a sostenere l'incostituzionalità della delega contenuta nella l. n. 80/2003 (riforma del sistema tributario statale).

Se è stato risolto con chiarezza l'equivoco che poteva derivare dal passaggio dalla vecchia alla nuova formulazione dell'art.119 Cost., occorre però anche rilevare che quest'ultimo, così interpretato, prevede ora solo tributi propri e compartecipazioni al gettito di tributi erariali, senza prevedere espressamente tributi erariali-regionali (come appunto l'Irap). Evidentemente si tratta di un problema di diritto transitorio destinato a coinvolgere tutta la gamma degli attuali tributi che, sotto la vigenza del vecchio art.119 Cost., sono stati istituiti dallo Stato ma attribuiti alle

Regioni. Si tratta di un problema che il nuovo Titolo V lascia completamente scoperto: l'intera riforma non prevede alcuna disposizione rivolta direttamente a regolare il passaggio al nuovo regime, rispetto al quale una soluzione potrà essere ricavata in via interpretativa, in relazione ad un periodo transitorio più o meno lungo, sulla base di una lettura sistematica dell'art.117 e 119 Cost. Occorre peraltro precisare che comunque l'esistenza di tributi propri "derivati" è stata legittimata dalle recenti sentenze della Corte costituzionale.

Un notevole cambiamento è poi intervenuto riguardo ai criteri di perequazione. Mentre la precedente formulazione prevedeva un modello di perequazione legata ai "bisogni"¹⁵, il terzo comma del nuovo articolo 119 dispone "La legge dello Stato istituisce un fondo perequativo, senza vincoli di destinazione, per i territori con minore capacità fiscale per abitante". Nel sistema precedente vi erano state diverse attuazioni della disposizione costituzionale: la legge n. 281 del 1970 aveva previsto che le quote dei tributi erariali affluissero a un fondo nazionale che veniva ripartito per 6/10 in base alla popolazione, per 3/10 in base al tasso di disoccupazione, per 1/10 in base alla superficie. Il d. lgs. n. 56 del 2000 ha da ultimo disposto una formula di perequazione che assegna un peso pari al 60% alla perequazione delle capacità fiscali e un peso del 40% all'indicatore dei bisogni sanitari, con attuazione tramite la compartecipazione all'IVA, che alimenta il fondo perequativo. Il nuovo testo costituzionale, invece, elimina completamente il riferimento ai differenziali di spesa e sviluppa la perequazione esclusivamente sulle differenze di capacità fiscale, finalizzando il fondo perequativo a tale scopo.

Un particolare significato sembra poi assumere la norma del quarto comma dell'articolo 119 della Costituzione¹⁶, che appare diretta a garantire l'invarianza delle risorse rispetto alla situazione precedente all'attivazione delle nuove funzioni. Essa, infatti, sembra riferirsi, quasi come una norma transitoria, ai valori di spesa definiti prima del trasferimento delle funzioni al sistema degli enti territoriali autonomi. Da una lettura combinata con il successivo comma quinto¹⁷, sembra, tuttavia, ricavabile l'ulteriore significato che l'esercizio normale delle funzioni è destinato ad essere finanziato con i tributi propri, le compartecipazioni al gettito dei tributi

¹⁵ Art. 119 vecchia versione: "Alle Regioni sono attribuiti tributi propri e quote di tributi erariali in relazione ai bisogni delle Regioni per le spese necessarie all'esercizio delle loro funzioni normali".

¹⁶ "Le risorse derivanti dalle fonti di cui ai commi precedenti consentono ai Comuni, alle Province, alle Città metropolitane e alle Regioni di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite".

¹⁷ "Per promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale, per rimuovere gli squilibri economici e sociali, per favorire l'effettivo esercizio dei diritti della persona, o per provvedere a scopi diversi dal normale esercizio delle loro funzioni, lo Stato destina risorse aggiuntive ed effettua interventi speciali in favore di determinati Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni".

erariali, le quote del fondo perequativo (che sono senza vincolo di destinazione). L'espressione "esercizio normale", quindi, sembrerebbe fare riferimento ad una nozione standardizzata dei livelli di attivazione delle funzioni attribuite, diretta ad assorbire anche il riferimento all'efficienza economica. Gli obiettivi del quinto comma (la promozione dello sviluppo economico, della coesione e della solidarietà sociale, la rimozione degli squilibri economici e sociali, la necessità di favorire l'effettivo esercizio dei diritti della persona), invece, sono finanziabili anche attraverso risorse aggiuntive e interventi speciali.

E' importante precisare, inoltre, come tale intervento aggiuntivo (risorse e interventi speciali) previsto dal quinto comma si configuri destinato a garantire un catalogo di valori (dalla coesione sociale all'effettivo esercizio dei diritti della persona) qualificato dall'articolo 119 come obiettivo esterno rispetto al "normale esercizio" delle funzioni: con questa espressione, infatti, si fa riferimento, come già precisato, ad una nozione standardizzata di attivazione delle funzioni, che esclude ogni riferimento alla nozione di bisogno e quindi ai differenziali di spesa che si realizzeranno in ogni territorio.

Da ultimo, il sesto comma prevede che "I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno un proprio patrimonio, attribuito secondo i principi generali determinati dalla legge dello Stato. Possono ricorrere all'indebitamento solo per finanziare spese di investimento. E' esclusa ogni garanzia dello Stato sui prestiti dagli stessi contratti". Si tratta di una regola (c.d. *golden rule*) diretta a evitare che il costo delle spese non in conto capitale sia indiscriminatamente scaricato sulle generazioni (o anche solo sulle amministrazioni) future.

Un ulteriore problema evidenziato dalla dottrina è che l'articolo 119 della Costituzione non esprime indicazioni sulle regole di perequazione in relazione al diverso regime di competenza legislativa regionale (concorrente o primaria). A fronte di questo silenzio, è stato comunque sostenuto che l'attuazione più adeguata si otterrebbe relativizzando le prime tre fonti di finanziamento previste dall'articolo 119 della Costituzione (entrate proprie, partecipazioni e quote di partecipazione al fondo perequativo) sia alle materie di competenza concorrente che a quelle di competenza esclusiva e destinando invece la quarta fonte (le risorse aggiuntive e i contributi speciali) alle sole materie di competenza concorrente. Il duplice presupposto su cui si fonda tale impostazione è che gli obiettivi indicati nel quinto comma corrispondono alle finalità per le quali una materia è assegnata alla competenza regionale concorrente e che

le regole della solidarietà avrebbero un peso ridotto nelle materie regionali primarie, rendendo recessivo il ruolo finanziario statale.

In realtà, tale distinzione appare eccessivamente semplificata: nella competenza esclusiva statale rientrano materie dal carattere trasversale e dalla forte incidenza anche finanziaria, ma tali materie riguardano indistintamente sia la competenza regionale primaria che concorrente. Ad esempio, la determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni dei diritti civili e sociali è destinata a condizionare pesantemente una materia come l'assistenza sociale, che pure rientra nella competenza regionale primaria, mentre svolge un condizionamento più blando in materie della competenza concorrente come "alimentazione" o "ordinamento sportivo". Inoltre, nel caso dell'approvazione del d.d.l. sulla *devolution*, materie dal forte contenuto di redistribuzione del reddito reale sono destinate a passare dalla competenza concorrente a quella esclusiva.

Appare quindi più realistico sostenere che il ricorso alle forme di finanziamento del quinto comma dovrà raccordarsi alla competenza statale sui livelli essenziali dei diritti civili e sociali, indipendentemente dal titolo della competenza regionale (primaria o concorrente) esercitata.

Da ultimo, occorre ribadire che, in base al terzo comma dell'articolo 119, le quote del fondo perequativo non potranno avere vincolo di destinazione (sul modello dei *block grants* della tradizione anglosassone): ciò appare coerente con la finalizzazione della perequazione alla riduzione delle differenze di capacità fiscale, senza riferimento ai differenziali di spesa. Gli interventi e le risorse aggiuntive di cui al quinto comma, invece, non sono gravati da un analogo divieto e potranno quindi strutturarsi come interventi specifici, condizionati o di cofinanziamento (sul modello dei *matching grants* della tradizione anglosassone). In ogni caso, i criteri della loro assegnazione non potranno che essere i "bisogni", secondo quanto già stabiliva il vecchio articolo 119 della Costituzione

Un discorso molto particolare deve poi essere svolto sulla finanza degli Enti locali, dal momento che l'intreccio delle disposizioni del nuovo Titolo V potrebbe prestare il fianco ad interpretazioni dall'effetto indesiderabile.

Dal punto di vista della titolarità e dell'esercizio delle funzioni amministrative, cui è inevitabilmente legata l'attività di spesa, l'articolo 118, comma primo, della Costituzione, sembra individuare nei Comuni i principali protagonisti del nuovo assetto costituzionale. In realtà, una tale interpretazione deve essere ridimensionata alla luce del nuovo criterio allocativo (il principio di sussidiarietà, integrato da quelli di adeguatezza e

di differenziazione) introdotto dallo stesso articolo 118 e in base al quale l'esigenza dell'esercizio unitario legittima il conferimento delle funzioni ad un livello più alto (Provincia, Regione, Stato).

E' molto importante questa precisazione, anche dal punto di vista della configurazione del sistema di finanziamento degli Enti locali: proprio la necessità di salvaguardare l'*accountability* potrebbe, infatti, configurarsi come una delle esigenze idonee, in base alla sussidiarietà e all'adeguatezza, a giustificare l'unitarietà dell'esercizio e quindi l'allocazione al livello di governo superiore, soprattutto da parte delle leggi regionali di conferimento.

Infatti, nonostante gli Enti locali figurino sempre allineati con le Regioni (nei vari commi dell'articolo 119 si fa sempre riferimento indistintamente a "I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni"), essi non sono titolari di quel potere legislativo che, invece, è indispensabile, ai sensi dell'articolo 23 della Costituzione, per esercitare la potestà impositiva. Senza autorizzazione legislativa, quindi, gli Enti locali non possono assumere iniziative in materia tributaria. Agli Enti locali, inoltre, è preclusa la competenza sul coordinamento della finanza, che, rientrando nella competenza legislativa concorrente, si ripartisce tra lo Stato (per i principi) e le Regioni (per lo svolgimento dei principi).

Questa dissociazione tra responsabilità politico-legislativa e responsabilità amministrativa potrebbe quindi rendere difficilmente governabile l'aumento della spesa pubblica, qualora l'attività di spesa fosse decentrata ai Comuni con ampi margini di discrezionalità ma senza una sufficiente responsabilizzazione sul piano impositivo.

Per questo motivo, secondo autorevole dottrina, il meccanismo del finanziamento delle funzioni degli Enti locali dovrebbe essere prevalentemente costituito - anche a causa delle enormi difficoltà tecniche di finanziamento attraverso l'effetto congiunto del gettito delle compartecipazioni ai tributi erariali e della loro correzione con il fondo perequativo - da contributi specifici, statali o regionali, potenzialmente assistiti da vincolo di destinazione.

Tuttavia, a fronte di questa giusta preoccupazione bisogna ricordare che la Corte costituzionale ha fortemente limitato la possibilità del ricorso ai fondi a destinazione vincolata. Inoltre, non bisogna neppure trascurare la possibilità d'intervento sul complesso dei tributi propri degli Enti locali, che, con tutte le dovute avvertenze e le possibili innovazioni (ad esempio un coerente sviluppo del principio della correlazione), aspetti di quel

municipalismo fiscale indebitamente cancellato dalla logica statalistica della riforma fiscale degli anni Settanta.

A rendere nuovamente praticabile questa soluzione, peraltro, potrebbe concorrere una duplice rivalutazione del ruolo regionale, ricavabile in via interpretativa dal nuovo testo costituzionale. In primo luogo, la competenza concorrente in materia di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario potrebbe essere interpretata, anche sulla scorta dell'esperienza di alcune Regioni ad autonomia speciale, nel senso di assegnare alle Regioni ampi margini di manovra in relazione al coordinamento tra finanza regionale e finanza locale (mentre più limitati appaiono gli spazi regionali in relazione al coordinamento tra finanza statale e finanza regionale).

In secondo luogo, non sembra possa escludersi, in virtù del carattere residuale della competenza legislativa regionale primaria, che la legge regionale non solo sia abilitata a definire alcune condizioni per l'esercizio dell'autonomia tributaria a livello locale, ma diventi essa stessa la fonte normativa, al pari della legge statale, dell'istituzione di nuovi tributi locali.

Da ultimo occorre ricordare che il terzo comma dell'articolo 119 prevede espressamente che il fondo di perequazione sia "istituito con legge dello Stato" e che la materia "perequazione delle risorse finanziarie" è attribuita, dall'articolo 117, secondo comma, lettera e) alla legislazione esclusiva dello Stato. Questo dato non esclude, peraltro, che sia la stessa legge statale ad attribuire un certo ruolo alle Regioni nella gestione della perequazione.

5. La giurisprudenza della Corte costituzionale sull'articolo 119 della Costituzione.

L'Alta Commissione ha dedicato una attenzione degna di nota alle ormai numerose pronunce rese dalla Corte costituzionale in tema di autonomia finanziaria complessivamente intesa con un intento quanto meno duplice: da un lato, di effettuare una esatta ricognizione dello *status quaestionis* in termini di effettività dell'ordinamento, anche allo scopo di individuarne i punti critici suscettibili di essere legislativamente regolati, e, d'altro lato, di concorrere a un suo superamento, avendo ritenuto - come emerge con indiscutibile chiarezza dall'insieme dei documenti elaborati

anche dai vari Comitati - di far propria una lettura del nuovo assetto costituzionale non tanto orientata al recupero del principio di unità e indivisibilità della Repubblica, quanto alla definizione di un positivo ed equilibrato bilanciamento tra quest'ultimo e il principio autonomistico.

Va da sé che questo angolo visuale rappresenta senz'altro un *quid novis* nella storia delle istituzioni repubblicane, in quanto i vari organi costituiti allo scopo di decentrare la finanza dello Stato avevano normalmente concluso chiudendo ogni varco tra quelli facoltizzati dalla legge fondamentale: essendo vero oltretutto - come ha autorevolmente sottolineato Augusto Barbera - che "l'ispirazione giacobina (...) attraversa tuttora, al di là dei tanti aggiornamenti fin qui effettuati, tanta parte della cultura costituzionalistica italiana e continentale".

Dunque, l'opzione di fondo dell'Alta Commissione è per il rifiuto di un costituzionalismo giacobino e per l'attuazione di un costituzionalismo di stampo liberale, radicato sulla dialettica centro-periferia e non sull'unilateralità, sul colloquio e non sul soliloquio.

Ciò posto, vale la pena di riprendere le conclusioni del giudice delle leggi per come sono state puntualizzate nel documento conclusivo del 23 settembre 2004 e alla luce delle successive pronunce. Ebbene,

(a) la Corte ha più volte rilevato l'urgenza di attuare il nuovo articolo 119 della Costituzione, in modo da fornire un adeguato supporto finanziario al nuovo assetto delle competenze definito dalla Costituzione riformata (cfr., in modo esplicito, la sentenza n. 370/2003);

(b) per orientare la transizione dal vecchio al nuovo assetto delle finanze pubbliche, la Consulta ha ritenuto necessaria la definizione da parte del legislatore statale dei principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario;

(c) ciò emerge, in particolare, dalle sentenze (nn. 296, 297 e 311/2003 e 241/2004) relative all'autonomia impositiva di Regioni ed Enti locali, i cui poteri in questo ambito sono stati sostanzialmente congelati appunto in attesa della determinazione, da parte del Parlamento, della necessaria legislazione di coordinamento;

(d) a regime, l'ossatura del nuovo sistema tributario delineata del legislatore statale dovrà prevedere, per ciascun livello di governo, un adeguato *mix* di risorse proprie, compartecipazioni e trasferimenti dal fondo perequativo, assumendo come criterio-guida il principio del parallelismo fra responsabilità di disciplina e responsabilità finanziaria (sentenza n. 17/2004), nelle sue due componenti essenziali, ovvero la correlazione e la continenza;

(e) dovrà, inoltre, essere definito l'assetto della finanza locale, optando per una delle tre soluzioni alternative ipotizzate "in astratto" dalla Consulta nella sentenza n. 37/2004 (concorso fra leggi statali, leggi regionali e regolamenti degli enti locali, intervento esclusivo della legge statale e della normazione secondaria locale, ovvero disciplina legislativa regionale di principio e regolamentazione locale di dettaglio);

(f) sul piano dell'autonomia di spesa degli Enti locali territoriali sub-statali il legislatore statale incontra maggiori vincoli. In questo ambito, il giudice delle leggi ha più volte evidenziato, infatti, il carattere sostanzialmente auto-applicativo della nuova normativa costituzionale, censurando la riproposizione di meccanismi di finanza derivata imperniati su trasferimenti di risorse vincolate dal centro alla periferia. In questa prospettiva, assumono rilievo le indicazioni contenute nelle sentenze nn. 370/2003, 16 e 49/2004, cui sarà inevitabile attenersi nella definizione delle modalità di finanziamento delle funzioni amministrative locali e della disciplina degli interventi aggiuntivi e delle risorse speciali, ai sensi dell'articolo 119, quinto comma, della Costituzione;

(g) un ruolo importante del legislatore statale si giustifica, altresì, in considerazione della necessità di garantire un efficace esercizio, da parte dello Stato, di quei poteri di coordinamento finanziario che costituiscono il *pendant* dei c.d. vincoli comunitari alle finanze pubbliche nazionali (ovvero, soprattutto, di quelli discendenti dal trattato di Maastricht e dal Patto europeo di stabilità e crescita) (sentenza n. 376/2003). In quest'ottica, accanto ad un esplicito riconoscimento del ruolo del livello centrale di governo in ordine alla conduzione delle politiche di stabilizzazione della finanza pubblica e nel contesto della predisposizione della relativa strumentazione operativa, resta ribadita la validità del Patto di stabilità interno. Tuttavia è importante aggiungere che la Corte costituzionale ha anche contemporaneamente affermato la necessità di renderlo maggiormente conforme alla nuova autonomia finanziaria delle Regioni e degli Enti locali, sottolineando l'esigenza di superare gli aspetti più marcatamente dirigistici e lesivi dell'autonomia (sentenze nn. 4 e 36/2004). Le pronunce della Corte costituzionale relative al nuovo articolo 119 della Costituzione hanno ormai raggiunto una cifra importante, sia dal punto di vista qualitativo che quantitativo.

In particolare, è utile evidenziare la distinzione che, riguardo a questa fase di prima attuazione del nuovo articolo 119 della Costituzione, la giurisprudenza costituzionale ha operato tra l'autonomia impositiva e quella di spesa, offrendo un suggerimento metodologico che è opportuno seguire nella stessa analisi delle sentenze. Tale distinzione è efficacemente

sintetizzata nella sentenza n. 16/2004: “E’ ben vero che, per quanto riguarda l’assetto dei tributi locali, l’attuazione 119 richiede il preventivo intervento del legislatore statale, che detti principi e regole di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, non potendosi ammettere, in mancanza di ciò, l’emanazione di discipline autonome delle singole Regioni o dei singoli Enti locali (cfr. sentenze nn. 296/2003, 297/2003 e 311/2003). Ma ciò non vale, invece, per quanto riguarda la disciplina della spesa e il trasferimento di risorse dal bilancio statale: in questo campo, fin d’ora lo Stato può e deve agire in conformità al nuovo riparto di competenze e alle nuove regole, disponendo i trasferimenti senza vincoli di destinazione specifica, o, se del caso, passando attraverso il filtro dei programmi regionali, coinvolgendo dunque le Regioni interessate nei processi decisionali concernenti il riparto e la destinazione dei fondi, e rispettando altresì l’autonomia di spesa degli Enti locali ”.

Entrando nello specifico, si può iniziare ricordando un primo gruppo di sentenze (nn. 296/2003, 297/2003, 311/2003, n. 241/2004 e, da ultimo, 335/2005) che affronta la complessa questione relativa alla delimitazione delle competenze normative in ordine a quei tributi (come l’IRAP o il c.d. bollo auto) qualificati dalla legislazione statale istitutiva precedente alla riforma del Titolo V come “propri” delle Regioni ovvero ad esse integralmente devoluti (come il tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi, oggetto dell’ultimo, richiamato pronunciamento della Consulta).

Secondo la Corte, la circostanza che una determinata imposta *sia stata istituita con legge statale e che alle Regioni a statuto ordinario, destinatarie del tributo, siano espressamente attribuite competenze di carattere solo attuativo, rende palese che l’imposta stessa – nonostante la sua denominazione – non può considerarsi «tributo proprio della Regione», nel senso in cui oggi tale espressione è adoperata dall’art. 119, secondo comma, della Costituzione, essendo indubbio il riferimento della norma costituzionale ai soli tributi istituiti dalle Regioni con propria legge, nel rispetto dei principi del coordinamento con il sistema tributario statale.*

Ne discende che, allo stato, la disciplina sostanziale di siffatti tributi non è divenuta (...) oggetto di legislazione concorrente, ai sensi dell’art. 117, terzo comma, della Costituzione, ma rientra tuttora nella esclusiva competenza dello Stato in materia di tributi erariali, secondo quanto previsto dall’art. 117, secondo comma, lettera e)(...).”

In tal modo la Consulta opera una netta distinzione fra quei tributi che, pur se qualificati come “propri” delle Regioni in base alla

formulazione originaria dell'articolo 119 della Costituzione afferivano (e continuano oggi ad afferire) alla legislazione statale esclusiva, da un lato, e quelli che possono essere fatti rientrare, anche nel nuovo quadro costituzionale, nella categoria dei tributi regionali propri. Questi ultimi possono essere solo ed esclusivamente i tributi istituiti con legge regionale, nel rispetto della normativa quadro statale.

Tale orientamento è stato da confermato anche dalla sentenza n. 381/2004, con la quale la Corte ha rigettato le censure regionali avverso quelle norme contenute nelle ultime leggi finanziarie statali che hanno sancito il c.d. "blocco" della fiscalità locale, sospendendo (l'efficacia de)gli aumenti delle addizionali regionali e comunali all'IRPEF, nonché (del)le maggiorazioni, da parte delle Regioni, dell'aliquota dell'IRAP fino al raggiungimento del previsto accordo interistituzionale sui meccanismi strutturali del federalismo fiscale.

Anche in tale occasione il Giudice delle leggi ha ulteriormente riaffermato la persistente natura erariale dei tributi *de quo*.

Con un secondo gruppo di sentenze (nn. 370/2003, 16/2004 e 49/2004), la Consulta ha affermato la recessività di tutte quelle modalità di finanziamento delle funzioni amministrative di competenza di Regioni ed Enti locali rispondenti agli schemi della c.d. finanza derivata. In questa prospettiva, la possibilità per lo Stato di destinare fondi a destinazione vincolata in favore degli altri livelli di governo è circoscritta alle sole materie di propria competenza legislativa esclusiva, oltre che alle particolari fattispecie previste dal quinto comma dell'articolo 119 della Costituzione, ovvero agli istituti denominati "risorse aggiuntive" ed "interventi speciali", di cui la Corte definisce contestualmente i criteri applicativi, valorizzando il ruolo delle Regioni.

Nella sentenza n. 370/2003, si legge infatti che *il nuovo art. 119 della Costituzione, prevede espressamente, al quarto comma, che le funzioni pubbliche regionali e locali debbano essere "integralmente" finanziate tramite i proventi delle entrate proprie e la compartecipazione al gettito dei tributi erariali riferibili al territorio dell'ente interessato, di cui al secondo comma, nonché con quote del "fondo perequativo senza vincoli di destinazione", di cui al terzo comma. Gli altri possibili finanziamenti da parte dello Stato, previsti dal quinto comma, sono costituiti solo da risorse eventuali ed aggiuntive "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 funzioni, ed erogati in favore "di determinati Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni.*

Pertanto, nel nuovo sistema, per il finanziamento delle normali funzioni di Regioni ed Enti locali, lo Stato può erogare solo fondi senza vincoli specifici di destinazione, in particolare tramite il fondo perequativo di cui all'art. 119, terzo comma, della Costituzione.”

Di conseguenza, è contraria alla disciplina costituzionale vigente la configurazione di un fondo settoriale di finanziamento gestito dallo Stato, che viola in modo palese l'autonomia finanziaria sia di entrata che di spesa delle Regioni e degli Enti locali e mantiene allo Stato alcuni poteri discrezionali nella materia cui si riferisce.

Tale orientamento è ribadito e precisato nelle successive sentenze nn. 16/2004 e 49/2004.

Nella prima, la Consulta afferma che sul piano finanziario, in base al nuovo articolo 119, gli Enti locali e le Regioni hanno “autonomia finanziaria di entrata e di spesa” (primo comma) e godono di “risorse autonome” (secondo comma). Tributi ed entrate proprie, da essi stessi stabiliti secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica, compartecipazioni al gettito di tributi statali riscossi sul loro territorio, e accesso ad un fondo perequativo per i territori con minore capacità fiscale, da utilizzarsi “senza vincoli di destinazione”, sono le risorse che debbono consentire a Regioni ed Enti locali di “finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite” (secondo, terzo e quarto comma). Per il resto, è prevista solo la possibilità che lo Stato destini risorse aggiuntive ed effettui interventi finanziari speciali “in favore di determinati Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni” per gli scopi indicati, o “diversi dal normale esercizio delle loro funzioni” (quinto comma). (...) In questo contesto, non possono trovare oggi spazio interventi finanziari diretti dello Stato a favore dei Comuni, vincolati nella destinazione, per normali attività e compiti di competenza di questi ultimi, fuori dall’ambito dell’attuazione di discipline dettate dalla legge statale nelle materie di propria competenza, o della disciplina degli speciali interventi finanziari in favore di determinati Comuni, ai sensi del nuovo articolo 119, quinto comma. Soprattutto non sono ammissibili siffatte forme di intervento nell’ambito di materie e funzioni la cui disciplina spetta invece alla legge regionale, pur eventualmente nel rispetto (quanto alle competenze concorrenti) dei principi fondamentali della legge dello Stato. Gli interventi speciali previsti dall’articolo 119, quinto comma, a loro volta, non solo debbono essere aggiuntivi rispetto al finanziamento integrale (articolo 119, quarto comma) delle funzioni spettanti ai Comuni o agli altri enti, e riferirsi alle finalità di perequazione e di garanzia enunciate nella norma costituzionale, o comunque a scopi diversi dal normale esercizio delle

funzioni, ma debbono essere indirizzati a determinati Comuni o categorie di Comuni (o Province, Città metropolitane, Regioni). L'esigenza di rispettare il riparto costituzionale delle competenze legislative fra Stato e Regioni comporta altresì che (ecco il rilevante ruolo riconosciuto alle Regioni), quando tali finanziamenti riguardino ambiti di competenza delle Regioni, queste siano chiamate ad esercitare compiti di programmazione e di riparto dei fondi all'interno del proprio territorio. Ove non fossero osservati tali limiti e criteri, il ricorso a finanziamenti ad hoc rischierebbe di divenire uno strumento indiretto ma pervasivo di ingerenza dello Stato nell'esercizio delle funzioni degli Enti locali, e di sovrapposizione di politiche e di indirizzi governati centralmente a quelli legittimamente decisi dalle Regioni negli ambiti materiali di propria competenza.

Pertanto, va escluso il ricorso a forme di finanziamento che determinino la prosecuzione di quella pratica di trasferimento diretto di risorse dal bilancio dello Stato ai Comuni per scopi determinati dalla legge statale, in base a criteri stabiliti, nell'ambito della stessa legge, dall'amministrazione dello Stato: pratica che ha trovato nel passato frequente impiego, sulla base della premessa per cui la finanza locale era materia rimessa alla legislazione statale e alla gestione amministrativa del Ministero dell'interno (...), ma che oggi risulta del tutto estranea al quadro costituzionale delineato dal nuovo articolo 119 della Costituzione.

Nella sentenza n. 49/2004, questo orientamento è definitivamente sistematizzato. La Corte afferma con chiarezza :

- *che, sul piano finanziario, in base al nuovo art. 119, è prevista solo la possibilità che lo Stato destini risorse aggiuntive ed effettui interventi finanziari speciali “in favore di determinati Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni” per scopi particolari, comunque “diversi dal normale esercizio delle loro funzioni”;*
- *che, in questo contesto, possono trovare spazio interventi finanziari dello Stato a favore dei Comuni, vincolati nella destinazione, per normali attività e compiti di competenza di questi ultimi, solo nell'ambito dell'attuazione di discipline dettate dalla legge statale nelle materie di propria competenza, o della disciplina degli speciali interventi finanziari in favore di determinati Comuni (art. 119, quinto comma), con la conseguente inammissibilità di siffatte forme di intervento nell'ambito di materie e funzioni la cui disciplina spetta invece alla legge regionale, pur eventualmente nel rispetto (quanto alle competenze concorrenti) dei principi fondamentali della legge dello Stato;*

- *che gli interventi speciali previsti dall'art. 119, quinto comma, a loro volta, non solo debbono essere aggiuntivi rispetto al finanziamento integrale delle funzioni spettanti ai Comuni o agli altri enti, e riferirsi alle finalità di perequazione e di garanzia enunciate nella norma costituzionale, o comunque a scopi diversi dal normale esercizio delle funzioni, ma debbono essere indirizzati a determinati Comuni o categorie di Comuni (o Province, Città metropolitane, Regioni), con la conseguenza che quando tali finanziamenti riguardino ambiti di competenza delle Regioni, queste – per l'esigenza di rispettare il riparto costituzionale delle competenze fra Stato e Regioni – siano chiamate ad esercitare compiti di programmazione e di riparto di fondi all'interno del proprio territorio;*
- *che il ricorso a finanziamenti da parte dello Stato, senza il rispetto di questi limiti e criteri, rischia di diventare uno strumento di ingerenza nell'esercizio delle funzioni degli Enti locali e di "sovrapposizione di politiche e di indirizzi governati centralmente a quelli legittimamente decisi dalle Regioni negli ambiti materiali di propria competenza.*

Più recentemente, la Corte è tornata sull'argomento, con una nuova serie di sentenze.

In particolare, la sentenza n. 320/2004 ha chiarito che la preclusione per lo Stato ad operare trasferimenti di risorse vincolate nelle materie di competenze regionale opera anche qualora beneficiari delle erogazioni siano non amministrazioni pubbliche ma soggetti privati.

Secondo la Consulta, infatti, *le funzioni attribuite alle Regioni ricomprendono pure la possibile erogazione di contributi finanziari a soggetti privati, dal momento che in numerose materie di competenza regionale le politiche pubbliche consistono appunto nella determinazione di incentivi economici ai diversi soggetti che vi operano e nella disciplina delle modalità per la loro erogazione". D'altra parte, il tipo di ripartizione delle materie fra Stato e Regioni di cui all'art. 117 Cost., vieta comunque che in una materia di competenza legislativa regionale, in linea generale, si prevedano interventi finanziari statali seppur destinati a soggetti privati, poiché ciò equivarrebbe a riconoscere allo Stato potestà legislative e amministrative sganciate dal sistema costituzionale di riparto delle rispettive competenze.*

La posizione del Giudice delle leggi, pertanto, è, nel suo complesso, piuttosto chiara: la gestione degli interventi finanziari pubblici che, a prescindere dalla natura pubblica o privata dei rispettivi beneficiari, riguardino ambiti di competenza (concorrente od esclusiva) delle Regioni

deve necessariamente coinvolgere queste ultime, almeno a livello di programmazione.

Rimangono ancora da definire i meccanismi di finanziamento delle competenze statali di carattere esclusivo, nel cui ambito, come visto, la Consulta ha mostrato di considerare ammissibile il ricorso a forme di trasferimenti vincolati nella destinazione.

Evidentemente, infatti, il carattere indiscutibilmente trasversale di molte delle suddette competenze rischia, per così dire, di far rientrare dalla finestra quei meccanismi di finanza derivata appena cacciati dalla porta.

In tal senso, si comprende perché la Corte abbia finora sottoposto ad uno *strict scrutiny* le varie norme istitutive di fondi statali vincolati di volta in volta sottoposte alla sua attenzione, frequentemente concludendo per la loro illegittimità costituzionale laddove la inevitabile interferenza con ambiti di pertinenza regionale e locale non fosse adeguatamente compensata dal riconoscimento di un ruolo programmatico e gestorio in favore delle Autonomie (si segnalano, in particolare, le sentenze nn. 308/2004, 423/2004, 424/2004, 51/2005 e 107/2005).

Resta ferma la necessità, più volte rimarcata dalla stessa Consulta, di un riordino complessivo di tali strumenti finanziari per adeguarli alla nuova cornice costituzionale, compito che non può che essere assegnato al legislatore.

Nella sentenza n. 376/2003 (in materia di accesso di Regioni ed Enti locali al mercato dei capitali, ex articolo 41, secondo comma, legge n. 448 del 2001), la Corte fornisce un'interpretazione estensiva del potere statale di coordinamento finanziario, in considerazione dei vincoli imposti alla finanza pubblica dalla normativa comunitaria.

La disciplina delle condizioni e dei limiti dell'accesso degli enti territoriali al mercato dei capitali rientra principalmente nell'ambito di quel "coordinamento della finanza pubblica" che l'articolo 117, terzo comma, della Costituzione attribuisce alla potestà legislativa concorrente delle Regioni, vincolata al rispetto dei principi fondamentali stabiliti dalle leggi dello Stato (...). Tuttavia, il coordinamento finanziario può richiedere, per la sua stessa natura, anche l'esercizio di poteri di ordine amministrativo, di regolazione tecnica, di rilevazione di dati e di controllo: onde, attesa la specificità della materia, non può ritenersi preclusa alla legge statale la possibilità, nella materia medesima, di prevedere e disciplinare tali poteri, anche in forza dell'art. 118, primo comma, della Costituzione. Il carattere "finalistico" dell'azione di coordinamento esige che al livello centrale si possano collocare non solo la determinazione

delle norme fondamentali che reggono la materia, ma altresì i poteri puntuali eventualmente necessari perché la finalità di coordinamento – che di per sé eccede inevitabilmente, in parte, le possibilità di intervento dei livelli territoriali sub-statali – possa essere concretamente realizzata. (...).

Naturalmente i poteri in questione non sono scevri da limiti; essi, in particolare, *devono essere configurati in modo consono all'esistenza di sfere di autonomia, costituzionalmente garantite, rispetto a cui l'azione di coordinamento non può mai eccedere i limiti, al di là dei quali si trasformerebbe in attività di direzione o in indebito condizionamento dell'attività degli enti autonomi.*”

E' dunque escluso che si attribuisca (allo Stato) il potere di incidere sulle scelte autonome degli enti (...), o, peggio, di adottare determinazioni discrezionali che possano concretarsi in trattamenti di favore o di sfavore nei confronti di singoli enti.

Due importanti sentenze (nn. 4/2004 e 36/2004) riguardano la normativa statale che definisce il c.d. Patto di stabilità interno.

In tali occasioni, la Corte afferma la legittimità delle limitazioni che lo Stato può imporre all'autonomia finanziaria di Regioni ed Enti locali in considerazione della necessità di garantire il rispetto dei vincoli discendenti dai Trattati comunitari e dal Patto europeo di stabilità e crescita, precisandone altresì l'estensione.

Non è contestabile (si legge nella sentenza n. 36/2004) il potere del legislatore statale di imporre agli enti autonomi, per ragioni di coordinamento finanziario connesse ad obiettivi nazionali, 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. La natura stessa e la finalità di tali vincoli escludono che si possano considerare le disposizioni impugnate come esorbitanti dall'ambito di una disciplina di principio spettante alla competenza dello Stato.

La Corte esamina poi, nello specifico, la legittimità di alcune norme particolarmente invasive dell'autonomia, in quanto impositive di limitazioni alla crescita non solo del *deficit* ma anche dei livelli di spesa degli enti territoriali sub-statali.

È ben vero che, stabilito il vincolo alla entità del disavanzo di parte corrente, potrebbe apparire superfluo un ulteriore vincolo alla crescita della spesa corrente, potendo il primo obiettivo conseguirsi sia riducendo le spese, sia accrescendo le entrate. Tuttavia il contenimento del tasso di crescita della spesa corrente rispetto agli anni precedenti

costituisce pur sempre uno degli strumenti principali per la realizzazione degli obiettivi di riequilibrio finanziario, ed infatti esso è indicato fin dall'inizio fra le azioni attraverso le quali deve perseguirsi la riduzione del disavanzo annuo (...). Non può dunque negarsi che, in via transitoria ed in vista degli specifici obiettivi di riequilibrio della finanza pubblica perseguiti dal legislatore statale, quest'ultimo possa, nell'esercizio non irragionevole della sua discrezionalità, introdurre per un anno anche un limite alla crescita della spesa corrente degli enti autonomi, tenendo conto che si tratta di un limite complessivo, che lascia agli enti stessi ampia libertà di allocazione delle risorse fra i diversi ambiti e obiettivi di spesa. Quanto poi alla natura indifferenziata del vincolo, imposto a tutti gli enti senza tener conto della loro concreta situazione, essa certo sottolinea come si tratti di una misura in qualche modo di emergenza, che tende a realizzare, nell'ambito della manovra finanziaria annuale disposta con la legge, un obiettivo di carattere nazionale, applicandosi allo stesso modo a tutti gli Enti locali di una certa dimensione: ma tale elemento non è sufficiente a rendere manifestamente irragionevole la misura in questione (...)"

Com'è evidente, la Consulta "salva" la normativa statale solo in virtù del suo carattere eccezionale e transitorio; in tal modo, essa sembra implicitamente suggerire la necessità di una revisione del Patto di stabilità interno allo scopo di adeguarlo, una volta cessata la fase di emergenza, al nuovo assetto federalista delle finanze pubbliche.

Ancora sull'argomento, oltre alle sentenza n. 425/2004 (sui cui cfr *infra*, paragrafo 6.2) merita di essere citata anche la sentenza n. 390/2004, la quale, censurando alcune norme statali in materia di "blocco delle assunzioni", ha ulteriormente precisato i limiti del potere statale di coordinamento finanziario funzionale ad esigenze di contenimento della spesa pubblica.

Nella sentenza n. 17/2004, la Corte ha sottolineato la centralità, nel nuovo assetto delle relazioni finanziarie fra i diversi livelli di governo, del principio del parallelismo fra responsabilità di disciplina di una determinata materia e responsabilità finanziaria concernente la materia medesima (principio già affermato, nel vigore della Costituzione originaria, dalle sentenze nn. 355/1993 e 416/1995). Tale principio rappresenta la *summa* dei due fondamentali principi di correlazione e di continenza, la cui rilevanza è ripetutamente emersa nel corso dei lavori dell'ACoFF, come si vedrà nella successiva trattazione dei principi fondamentali.

Ancora, si segnala quella che pare essere la pronuncia più rilevante della Consulta in materia di federalismo fiscale, ovvero la n. 37/2004.

Mediante tale pronuncia, la Corte detta con chiarezza le linee guida per l'attuazione del novellato articolo 119 della Costituzione, richiamando la propria giurisprudenza pregressa (in particolare le sentenze nn. 296/2003 e 297/2003) e prefigurando un ampio margine di manovra in capo al legislatore statale.

Afferma la Corte che l'attuazione del nuovo disegno costituzionale della finanza pubblica *richiede (...) come necessaria premessa l'intervento del legislatore statale, il quale, al fine di coordinare l'insieme della finanza pubblica, dovrà non solo fissare i principi cui i legislatori regionali dovranno attenersi, ma anche determinare le grandi linee dell'intero sistema tributario, e definire gli spazi e i limiti entro i quali potrà esplicarsi la potestà impositiva, rispettivamente, di Stato, Regioni ed Enti locali. E' evidente come ciò richieda altresì la definizione di una disciplina transitoria che consenta l'ordinato passaggio dall'attuale sistema, caratterizzato dalla permanenza di una finanza regionale e locale ancora in non piccola parte "derivata", cioè dipendente dal bilancio statale, e da una disciplina statale unitaria di tutti i tributi, con limitate possibilità riconosciute a Regioni ed Enti locali di effettuare autonome scelte, ad un nuovo sistema. Così che oggi non si danno ancora, se non in limiti ristrettissimi, tributi che possano definirsi a pieno titolo "propri" delle Regioni o degli Enti locali (cfr. sentenze n. 296 del 2003 e 297 del 2003), nel senso che essi siano frutto di una loro autonoma potestà impositiva, e quindi possano essere disciplinati dalle leggi regionali o dai regolamenti locali, nel rispetto solo di principi di coordinamento, oggi assenti perché "incorporati", per così dire, in un sistema di tributi sostanzialmente governati dallo Stato. Anche i tributi di cui già oggi la legge dello Stato destina il gettito, in tutto o in parte, agli enti autonomi, e per i quali la stessa legge riconosce già spazi limitati di autonomia agli enti quanto alla loro disciplina – e che perciò la stessa legislazione definiva talora come "tributi propri" delle Regioni, nel senso invalso nella applicazione del previgente art. 119 della Costituzione – sono istituiti dalla legge statale e in essa trovano la loro disciplina, salvo che per i soli aspetti espressamente rimessi all'autonomia degli enti territoriali.*

La Corte si concentra, poi, sul tema della finanza locale, chiarendo come, anche in tale ambito, sia necessario un intervento “in prima battuta” da parte dello Stato.

Per quanto poi riguarda i tributi locali, si deve aggiungere che, stante la riserva di legge che copre tutto l'ambito delle prestazioni patrimoniali imposte (art. 23 della Costituzione), e che comporta la necessità di disciplinare a livello legislativo quanto meno gli aspetti

fondamentali dell'imposizione, e data l'assenza di poteri legislativi in capo agli enti sub-regionali, dovrà altresì essere definito (dal legislatore statale), da un lato, l'ambito (sempre necessariamente delimitato in forza appunto della riserva di legge) in cui potrà esplicarsi la potestà regolamentare degli enti medesimi; dall'altro lato, il rapporto fra legislazione statale e legislazione regionale per quanto attiene alla disciplina di grado primario dei tributi locali: potendosi in astratto concepire situazioni di disciplina normativa sia a tre livelli (legislativa statale, legislativa regionale, e regolamentare locale), sia a due soli livelli (statale e locale, ovvero regionale e locale). Da ciò consegue che, come questa Corte ha già avuto modo di affermare, poiché non è ammissibile, in materia tributaria, una piena esplicazione di potestà regionali autonome in carenza della fondamentale legislazione di coordinamento dettata dal Parlamento nazionale, si deve tuttora ritenere preclusa alle Regioni (se non nei limiti ad esse già espressamente riconosciuti dalla legge statale) la potestà di legiferare sui tributi esistenti, istituiti e regolati da leggi statali (cfr. ancora sentenze n. 296 del 2003 e 297 del 2003); e per converso si deve ritenere tuttora spettante al legislatore statale la potestà di dettare norme modificative, anche nel dettaglio, della disciplina dei tributi locali esistenti.

A tutela dell'autonomia, la Consulta pone, peraltro, un divieto di interventi di tipo peggiorativo.

In proposito vale ovviamente il limite discendente dal divieto di procedere in senso inverso a quanto oggi prescritto dall'art. 119 della Costituzione, e così di sopprimere semplicemente, senza sostituirli, gli spazi di autonomia già riconosciuti dalle leggi statali in vigore alle Regioni e agli Enti locali, o di procedere a configurare un sistema finanziario complessivo che contraddica i principi del medesimo art. 119 (...).

Il riepilogo della giurisprudenza costituzionale in tema di federalismo fiscale consente di trarre alcune conclusioni che devono informare i lavori dell'ACoFF e del legislatore di attuazione.

a) La Corte ha più volte rilevato l'urgenza di attuare il nuovo articolo 119 della Costituzione, in modo da fornire un adeguato supporto finanziario al nuovo assetto delle competenze definito dalla Costituzione riformata (cfr. in modo esplicito, la sentenza n. 370/2003);

b) per orientare la transizione dal vecchio al nuovo assetto delle finanze pubbliche, la Consulta ha ritenuto necessaria la definizione da parte

del legislatore statale dei principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario;

c) ciò emerge, in particolare, dalle sentenze (nn. 296/2003, 297/2003, 311/2003 e 241/2004) relative all'autonomia impositiva di Regioni ed Enti locali, i cui poteri in questo ambito sono stati sostanzialmente congelati appunto in attesa della determinazione, da parte del Parlamento, della necessaria legislazione di coordinamento;

d) a regime, l'ossatura del nuovo sistema tributario delineata dal legislatore statale dovrà prevedere, per ciascun livello di governo, un adeguato *mix* di risorse proprie, partecipazioni e trasferimenti dal fondo perequativo, assumendo come criterio – guida il principio del parallelismo fra responsabilità di disciplina e responsabilità finanziaria (sentenza n. 17/2004), nelle sue due componenti essenziali, ovvero la correlazione e la continenza;

e) dovrà, inoltre, essere definito l'assetto della finanza locale, optando per una delle tre soluzioni alternative ipotizzate “in astratto” dalla Consulta nella sentenza n. 37/2004 (concorso fra leggi statali, leggi regionali e regolamenti degli Enti locali, intervento esclusivo della legge statale e della normazione secondaria locale, ovvero disciplina legislativa regionale di principio e regolamentazione locale di dettaglio);

f) sul piano dell'autonomia di spesa degli enti territoriali sub-statali il legislatore statale incontra maggiori vincoli¹⁸. In questo ambito, il Giudice delle leggi ha, infatti, più volte evidenziato il carattere sostanzialmente auto - applicativo della nuova normativa costituzionale, censurando la riproposizione di meccanismi di finanza derivata imperniati su trasferimenti di risorse vincolate dal centro alla periferia. In questa prospettiva, assumono rilievo le indicazioni contenute nelle sentenze nn. 370/2003, 16/2004 e 49/2004, cui sarà inevitabile attenersi nella definizione delle modalità di finanziamento delle funzioni amministrative locali e della disciplina degli interventi aggiuntivi e delle risorse speciali *ex* articolo 119, quinto comma, della Costituzione;

g) un ruolo importante del legislatore statale si giustifica, altresì, in considerazione della necessità di garantire un efficace esercizio, da parte dello Stato, di quei poteri di coordinamento finanziario che costituiscono il *pendant* dei c.d. vincoli comunitari alle finanze pubbliche nazionali (ovvero, soprattutto, di quelli discendenti dal Trattato di Maastricht e dal Patto europeo di stabilità e crescita) (sentenza n. 376/2003). In quest'ottica, accanto ad un esplicito riconoscimento del ruolo del livello centrale di

¹⁸ Molto esplicita, in proposito, la già citata sentenza n. 16/2004.

governo in ordine alla conduzione delle politiche di stabilizzazione della finanza pubblica e nel contesto della predisposizione della relativa strumentazione operativa, resta ribadita la validità del Patto di stabilità interno. Tuttavia è importante aggiungere che la Corte costituzionale ha anche contemporaneamente affermato la necessità di renderlo maggiormente conforme alla nuova autonomia finanziaria di Regioni ed Enti locali, sottolineando l'esigenza di superare gli aspetti più marcatamente dirigistici e lesivi dell'autonomia (sentenze nn. 4/2004 e 36/2004).

6. *Il problema del coordinamento della finanza pubblica.*

Dato un simile contesto, che oggi rappresenta un puro e semplice punto di partenza e non già un punto di arrivo per le ragioni poc'anzi accennate, è doveroso rilevare la circostanza che l'Alta Commissione ha ritenuto di sviluppare le potenzialità proprie della riforma costituzionale del 2001, nel convincimento che l'attuazione del federalismo fiscale possa rappresentare uno strumento per materializzare una riforma dello Stato nel suo complesso. Si tratta, non v'è dubbio, della ripresa di antiche suggestioni e di disegni concepiti nel momento in cui fu data attuazione all'originario titolo V della Costituzione, tuttavia mai realizzati proprio perché non si pose mano - anzi, si pose mano in senso contrario con la legge di delega n. 825 del 1971 - al decentramento delle risorse, *id est* alla realizzazione del pluralismo finanziario.

L'apertura prospettica che ne è seguita - documentata nelle varie elaborazioni - è stata resa possibile, oltre che dalla sensibilità di quanti hanno preso parte ai lavori dell'organo e delle sue articolazioni interne, dall'aver posto al centro dell'opera ricostruttiva il principio di responsabilità, che deve necessariamente presiedere sia alla percezione delle risorse sia alla loro gestione. Sicché, fin d'ora si può affermare che una simile scelta strategica - che non è d'ordine formale, ma inverata nelle scelte che danno corpo e visibilità alla struttura interna del federalismo fiscale delineata in ragione del sistema tributario che c'è e che si dovrà progressivamente adattare ai nuovi principi, senza inutili stravolgimenti - identifica l'ossatura di una forma di Stato moderna, funzionale alla semplificazione e alla visibilità dei comportamenti fiscali: funzionale, dunque, a una necessaria rilegittimazione delle istituzioni della Repubblica.

Nell'attesa che il disegno riformatore si compia azzerando una significativa anomalia, consistente nella mancanza di una seconda Camera espressione delle autonomie, l'Alta Commissione ha approfondito una serie di principi e di regole, e financo di possibili soluzioni, da stabilire con atto normativo primario, che si basano - come accennato - sulle "aperture" che la legge costituzionale n. 3 del 2001 ha offerto a Parlamento e Governo. Sicché, limitandosi in questa sede a scorrere il testo costituzionale secondo l'ordine progressivo delle disposizioni, si può ragionevolmente affermare che oggi la Costituzione pone il principio di pariordinazione tra gli enti dai quali è costituita (art. 114); che la funzione legislativa, ripartita tra Stato e Regioni, è svolta attraverso leggi di identica significatività costituzionale (art. 117); che la funzione amministrativa deve connettersi al livello di governo che è ad essa proprio, "sulla base dei principi di sussidiarietà, differenziazione ed adeguatezza" (art. 118, 1° co.); che ciascun ente (i Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni) ha risorse autonome, dunque un proprio ordinamento finanziario, "in armonia con la Costituzione e secondi i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario" (art. 119, 2° co.).

Fino ad ora, la potestà di coordinamento aveva attratto a sé, neutralizzandolo *in toto*, il principio autonomistico, dal momento che erano sistematicamente prevalse le esigenze riconducibili all'unità e indivisibilità della Repubblica. Ovvio, allora, che la vera e propria forma di Stato venga definita in sede di formulazione dei principi di coordinamento, ai quali l'Alta Commissione ha dedicato una attenzione assai significativa.

Il problema del coordinamento del sistema tributario, dunque, si palesa come vera e propria necessità istituzionale. Il che appare ancor più chiaramente dal momento in cui la Corte costituzionale ha statuito, nella fondamentale sentenza n. 37 del 2004, che l'attuazione del disegno costituzionale richiede come preliminare, necessaria ed ineludibile premessa, "l'intervento del legislatore statale il quale, al fine di coordinare l'insieme della finanza pubblica, dovrà non solo fissare i principi cui i legislatori regionali dovranno attenersi, ma anche determinare le grandi linee dell'intero sistema tributario, e definire gli spazi ed i limiti entro i quali potrà esplicarsi la potestà impositiva, rispettivamente di Stato, Regioni ed Enti locali". È necessario, secondo la Corte, "disciplinare a livello legislativo quanto meno gli aspetti fondamentali dell'imposizione", non potendo non prendersi atto che, data l'assenza di poteri legislativi in capo agli enti sub-regionali, "dovrà altresì essere definito, da un lato, l'ambito ... in cui potrà esplicarsi la potestà regolamentare degli enti medesimi; dall'altro lato il rapporto fra legislazione statale e legislazione

regionale per quanto attiene alla disciplina di grado primario dei tributi locali ..."¹⁹.

Occorre, quindi, porre le basi del prefigurato intervento statale, partendo, ma è perfino ovvio evidenziarlo, dagli artt. 117 e 119 della Costituzione.

Ebbene, l'art. 119, secondo comma, dispone espressamente 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*". La norma costituzionale fa in tal modo rinvio all'art. 117, terzo comma, che, come è noto, comprende il coordinamento tra le materie oggetto di legislazione concorrente.

A differenza del precedente art. 119 - in cui la legislazione ripartita era intesa nel senso che l'autonomia finanziaria regionale si configurava come subprimaria in quanto svolta nelle forme e nei limiti della legge statale che la coordinava - detto art. 117, terzo comma, attribuisce ora la materia del coordinamento alla potestà legislativa (e quindi all'iniziativa) delle Regioni. L'ultima parte del terzo comma dispone, infatti, espressamente che "nelle materie di legislazione concorrente [e quindi anche in materia di coordinamento del sistema tributario, n.d.r.] spetta alle Regioni la potestà legislativa, salvo che per la determinazione dei principi fondamentali, riservata alla legge dello Stato".

Dal complesso delle indicate disposizioni consegue dunque che lo strumento della *legge statale* "quadro" o "cornice" o di "principio" è adottabile solo per la determinazione dei "principi fondamentali". Il che importa che il coordinamento non riconducibile a detti principi va effettuato, l'esigenza pare essere quella di tenere conto degli interessi e dei bisogni territorialmente localizzati, ai sensi del più volte citato art. 117, terzo comma, solo dalla *legge regionale*.

In tale prospettiva si pone anche l'Accordo tra Regioni ed Enti Locali, laddove si afferma che l'ambito normativo ricoperto dai principi dettati con legge dello Stato non abbraccia e comprende in sé l'intera attività di coordinamento, tenuto conto del successivo concorso delle leggi regionali cui competerà provvedere al coordinamento del sistema tributario

¹⁹ Già con la sentenza n. 111 del 26 gennaio 1999, peraltro, la Corte ammoniva che i principi fondamentali indicati nella legge quadro devono perseguire l'intento di unitarietà del sistema tributario, essendo il coordinamento finalizzato ad evitare "turbamento ai rapporti tributari nel resto del territorio nazionale".

nell'ambito del territorio di ciascuna Regione, con particolare riferimento, è chiaro, agli Enti locali²⁰.

In altre parole, è pur vero che l'azione di coordinamento sembrerebbe presupporre, per sua natura ed essenza, un soggetto che, nell'interesse generale dell'ordinamento, ha il compito di allineare gli interessi delle Regioni, dello stesso Stato e degli Enti locali (un soggetto cioè che esercita un potere, appunto, di coordinamento). È altresì indiscutibile, però, che con il nuovo art. 117, terzo comma, questo potere – si tratta di una delle principali novità del nuovo sistema costituzionale - non spetta più allo Stato per quanto riguarda le materie estranee ai principi fondamentali, proprio perché la potestà legislativa in tema di coordinamento è ora espressamente attribuita alla Regione dallo stesso terzo comma²¹.

La questione che si pone a questo punto è la seguente.

E cioè a dire se, una volta preso atto che la funzione del coordinare va ripartita tra lo Stato e le Regioni, non caratterizzandosi il sistema costituzionale per la presenza di un unico soggetto coordinante, si possa ipotizzare che l'ambito di intervento dell'azione di coordinamento regionale riguardi anche gli aspetti concernenti i rapporti tra Stato e Regioni.

Ora, si ritiene che il coordinamento realizzato fuori dai principi fondamentali possa riguardare solo il rapporto tra Regioni ed Enti locali e non il rapporto tra Stato, le Regioni e gli Enti locali.

Lo Stato, in quanto non sovraordinato alle Regioni nelle materie di legislazione concorrente (e, quindi, in materia di coordinamento), è titolare di un potere di coordinamento nei confronti delle Regioni e degli Enti locali solo per quanto attiene alla determinazione dei principi fondamentali. E tale potere svolge non in quanto Stato-persona – e cioè come ente equiordinato rispetto agli ordinamenti coordinati (tra i quali è compreso lo stesso Stato-persona) – bensì quale Stato-ordinamento e cioè in nome e nell'interesse (non della finanza statale, ma) della finanza pubblica nel suo complesso. I limiti alla “competenza” finanziaria regionale imposti dalla legge statale derivano, quindi, solo dalla tutela di interessi pubblici generali

²⁰ P.to 5: “Le Regioni hanno competenza in materia di coordinamento dei sistemi tributari delle Regioni e degli enti locali, nell'ambito dei principi fissati dalla legge dello Stato, ovvero, se mancanti, desumibili dalle leggi statali vigenti”.

²¹ Secondo alcuni membri del Comitato, quanto affermato nel testo può rappresentare una conferma dell'ammissibilità, sul piano costituzionale, di un sistema di perequazione articolato su due livelli, uno dallo Stato alle Regioni e uno dalle Regioni agli Enti locali. Secondo altri, la norma costituzionale rende assai difficile realizzare un efficace coordinamento fra i diversi livelli di governo.

che fanno capo all'ordinamento generale e non all'ordinamento particolare concorrente dello Stato(-persona).

In conclusione, da una lettura sistematica dell'art. 117, terzo comma e 119, secondo comma si desume che:

- 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, in sede di legislazione concorrente, 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 con propria legge;
- non è possibile, stante l'insegnamento della Corte costituzionale (sentenza n. 37 del 2004), che le Regioni desumano, nell'inerzia dello Stato, i principi fondamentali del coordinamento dall'ordinamento statale vigente.

Questa ricostruzione dell'art. 117, terzo comma trova puntuale rispondenza nel più volte richiamato secondo comma dell'art. 119, il quale, nell'affermare che le Regioni e gli Enti locali svolgono la loro potestà d'imposizione "secondo i principi di coordinamento", sottintende che i principi di coordinamento cui tali enti devono sottostare sono quelli fissati dallo Stato con riferimento ai principi fondamentali e dalle stesse Regioni *versus* gli Enti locali con riferimento agli altri principi e criteri non considerabili fondamentali. Ben si comprende, quindi, come un passaggio decisivo del processo di adeguamento della vigente legislazione al nuovo titolo V sia quello dell'individuazione dei principi di coordinamento. Per quel che finora si è detto, questi possono a volte identificarsi con quelli fondamentali, e in tal caso spetta allo Stato fissarli; e a volte essere ispirati solo a criteri "politici", e in tale caso spetta alle Regioni stabilirli nell'ambito della loro competenza territoriale.

Ne consegue, comunque, un sistema abbastanza macchinoso, insufficiente e di non facile realizzazione, sul quale potrebbe tuttavia incidere positivamente l'istituzione del Senato federale o Camera delle Regioni, la cui funzione di coordinamento e di reciproca consultazione e di formazione di una volontà collegiale difficilmente potrà essere surrogata

dal Consiglio delle autonomie locali (la cui istituzione, ai sensi dell'art. 123 Cost., ogni statuto regionale deve prevedere quale organo di consultazione fra Regioni e gli Enti locali) o dalla Commissione parlamentare per le questioni regionali (che, ai sensi dell'art. 11 della legge cost. n. 3/2001 dovrebbe essere integrata in sede legislativa statale da rappresentanti delle Regioni, delle Province autonome e degli Enti locali).

È comunque essenziale valorizzare al massimo il principio della leale collaborazione tra livelli di governo. Sul piano più propriamente giuridico la leale collaborazione, che ispira il rapporto Stato-Regioni nella vecchia come nella nuova interpretazione della Corte costituzionale, si traduce sia in accorgimenti organizzativi - quale potrebbe essere in un futuro imprecisato il Senato federale - sia in meccanismi procedurali, sia infine in disposizioni sul riparto di competenze, quale potrebbe essere quella dell'art. 117, terzo comma, in materia di coordinamento delle politiche fiscali, altrimenti incomprensibile.

Ciò premesso, non v'è dubbio che dei "principi fondamentali" – e cioè dei principi, stabili ed univoci, in qualche modo legati alla tutela dell'unità dell'ordinamento e ricavabili da parametri costituzionali – dovranno essere individuati dalla legge statale, avendo come obiettivo il coordinamento preventivo del sistema tributario nel suo complesso e, comunque, la formulazione di una *guide line* cui le Regioni (e gli Enti locali) dovranno attenersi nello svolgimento della loro potestà d'imposizione.

La puntuale fissazione di tali principi è necessaria perché:

- da un lato, è funzionale alla realizzazione da parte dello Stato delle più opportune politiche macro-economiche nell'interesse nazionale (e, quindi, anche delle Regioni e degli stessi Enti locali), avendo di mira soprattutto l'equità e la progressività del sistema e la non sovrapposizione delle basi imponibili dei tributi regionali e locali a quelle dei tributi statali oggetto di legislazione statale esclusiva;
- dall'altro, dovrebbe preservare lo svolgimento dell'autonomia tributaria degli Enti locali dal rischio di una eccessiva, indebita ed invasiva espansione della potestà legislativa tributaria delle Regioni medesime e, nello stesso tempo, dal rischio di un'assenza d'iniziativa legislativa in questo campo.

L'opportunità della espressa individuazione, con legge dello Stato, di tali principi consegue inoltre dalla constatazione che, in una materia delicata come quella tributaria, è del tutto sconsigliabile realizzare un sistema puro di "doppio binario" tra legge statale e legge regionale

lasciando alle sole Regioni di individuare esse stesse, in sede legislativa, i principi fondamentali desumendoli dall'ordinamento giuridico statale (salvo poi lasciare *a posteriori* alla Corte costituzionale di verificare se i principi medesimi siano stati correttamente individuati e rispettati).

6.1. L'individuazione dei principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica.

La complessità del quadro astrattamente configurabile dell'autonomia impositiva rende molto delicata la questione della definizione di quei principi di coordinamento del sistema tributario della Repubblica destinati a garantire un ordinato funzionamento del sistema.

La determinazione di tali principi, come già accennato, spetta alla legge dello Stato ai sensi dell'articolo 117, terzo comma, essendo poi rimessa alla potestà legislativa concorrente delle Regioni l'adozione della disciplina volta a completare il coordinamento del sistema tributario della Repubblica, soprattutto al fine di tenere conto degli interessi e dei bisogni territorialmente localizzati.

In tal senso, come afferma il pluricitato Accordo tra Regioni ed Enti Locali del giugno 2003, è corretto affermare che l'ambito normativo ricoperto dai principi dettati con legge dello Stato non abbraccia e comprende in sé l'intera attività di coordinamento, tenuto conto del successivo concorso delle leggi regionali cui competerà provvedere al coordinamento del sistema tributario nell'ambito del territorio di ciascuna Regione, con particolare riferimento, è chiaro, agli Enti locali²².

Ciò comporta dunque che i predetti principi stabiliti con legge dello Stato non dovrebbero essere concretamente elaborati in modo così tassativo e specifico da ledere quella sfera del coordinamento – operante, come appena detto, soprattutto a livello infraregionale - che appare rimessa dalla Costituzione all'autonoma determinazione legislativa delle Regioni. Nello stesso tempo, i principi volti al coordinamento del sistema tributario della Repubblica non potrebbero non essere caratterizzati da quell'elasticità necessaria affinché, nella determinazione dei molteplici contenuti del sistema tributario nei suoi distinti livelli ordinamentali, si possano adottare quelle scelte di natura impositiva di volta in volta coerenti con l'indirizzo

²² P.to 5: "Le Regioni hanno competenza in materia di coordinamento dei sistemi tributari delle Regioni e degli enti locali, nell'ambito dei principi fissati dalla legge dello Stato, ovvero, se mancanti, desumibili dalle legge statali vigenti".

politico perseguito. Tuttavia, se i principi di coordinamento dovrebbero dimostrarsi capaci di essere tradotti in una pluralità di opzioni tributarie contenutisticamente diverse, dall'altro lato essi dovrebbero essere sempre idonei a vincolare l'assetto dell'intero sistema tributario della Repubblica rispetto ad istanze ed esigenze considerate non derogabili e dunque giuridicamente preminenti rispetto al complesso delle norme tributarie.

Tali esigenze possono essere ragionevolmente ricondotte, in particolare, al rispetto dei valori di ordine costituzionale inerenti alla disciplina tributaria ed ai soggetti istituzionali coinvolti, agli impegni finanziari di rango internazionale e sovranazionale, alla sana e corretta gestione delle finanze pubbliche, alla tutela del contribuente, ovvero, più in generale, alla predisposizione di meccanismi atti ad assicurare l'omogeneo atteggiarsi dell'intero sistema tributario rispetto alla distribuzione delle risorse ed allo svolgersi dei processi economici nel paese. Ovviamente, i predetti principi fondamentali del coordinamento stabiliti con legge dello Stato non dovrebbero essere concretamente elaborati in modo così tassativo e specifico da ledere la sfera d'azione – operante, come appena detto, a livello infraregionale - che appare rimessa dalla Costituzione all'autonoma determinazione legislativa delle Regioni.

Nello stesso tempo, i principi volti al coordinamento del sistema tributario della Repubblica non potrebbero non essere caratterizzati da quell'elasticità necessaria affinché, nella determinazione dei molteplici contenuti del sistema tributario nei suoi distinti livelli ordinamentali, si possano adottare le scelte di natura impositiva di volta in volta coerenti con l'indirizzo politico perseguito.

Tuttavia, se i principi di coordinamento dovrebbero dimostrarsi capaci di essere tradotti in una pluralità di opzioni tributarie contenutisticamente diverse, dall'altro lato essi dovrebbero risultare pur sempre idonei a vincolare l'assetto dell'intero sistema tributario della Repubblica rispetto ad istanze ed esigenze considerate non derogabili e dunque giuridicamente preminenti rispetto al complesso delle norme tributarie.

Si tratta di esigenze che possono essere ragionevolmente ricondotte:

- al rispetto dei valori di ordine costituzionale inerenti alla disciplina tributaria ed ai soggetti istituzionali coinvolti;
- agli impegni finanziari di rango internazionale e sopranazionale;
- alla sana e corretta gestione delle finanze pubbliche;
- alla tutela del contribuente;

- ovvero, più in generale, alla predisposizione di meccanismi atti ad assicurare l'omogeneo atteggiarsi dell'intero sistema tributario rispetto alla distribuzione delle risorse ed allo svolgersi dei processi economici nel paese.

Per questo motivo appare opportuna la previsione nella legge statale di coordinamento dei seguenti principi rivolti a garantire:

a) *una definizione dell'assetto di competenze, laddove il processo di attuazione della Costituzione coinvolge la discrezionalità dei legislatori statale e regionali, capace di garantire l'equilibrio economico e finanziario complessivo del Paese e la sostenibilità della finanza pubblica:* si tratta di un principio basilare quanto necessario, poiché impegna ad una distribuzione di competenze responsabile. In altri termini, l'efficienza è un obiettivo alla base della medesima distribuzione delle funzioni, e non solo del loro esercizio;

b) *la correlazione tra prelievo fiscale e beneficio connesso alle funzioni esercitate:* si tratta di un principio dalla portata altamente innovativa. Qualora fosse applicato coerentemente, potrebbe consentire un coerente riordino delle basi imponibili tra le istituzioni, e fungere da filtro nella istituzione dei tributi propri. Tale principio si basa sulla considerazione che debba sussistere un legame tra il prelievo fiscale e il beneficio fornito dall'ente che percepisce il gettito. In altre parole è diretto a *garantire la corrispondenza tra responsabilità finanziaria e amministrativa:* cardine risultante dalle medesime disposizioni costituzionali, è diretto a garantire che gli enti abbiano la responsabilità finanziaria delle competenze da amministrare. Ovvero, in termini tributari, che si realizzi una tendenziale equivalenza tra "cosa tassata" e "cosa amministrata". In tal modo, i soggetti passivi avrebbero la percezione che l'Ente raccolga il gettito a fronte di un servizio; inoltre, sarebbe pienamente ragionevole che l'Ente potesse intervenire sull'imposizione attraverso la propria politica fiscale, poiché ad esso compete l'erogazione del relativo servizio, e quindi il compito di reperire le risorse per farvi fronte. Infine, questa impostazione appare perfettamente coerente con lo spirito della riforma federalista della Costituzione, che mira ad una specializzazione delle funzioni, e in particolare allo spostamento di competenze statali verso le istituzioni comunitarie da un lato e verso gli Enti territoriali dall'altro: in questo contesto risulta appropriato connettere le potestà tributarie alle competenze esercitate. Si possono svolgere alcuni esempi, per dimostrare

come si applicherebbe il principio. Di immediata evidenza risulta che l'IRAP è un tributo per il quale non vige il principio di correlazione, sotto un duplice profilo: in primo luogo, è nato per finanziare la sanità, ma colpisce i soggetti produttivi – divaricando il soggetto tassato dal beneficio prodotto col gettito; in secondo luogo, colpisce le attività produttive organizzate – ed è lo Stato ad intervenire sull'economia, mentre sono le Regioni a percepire il gettito. Risulterebbe dunque più ragionevole che il gettito IRAP andasse allo Stato. L'Ici, al contrario, è un esempio di tributo coerente col principio di correlazione. La proprietà immobiliare, infatti, si giova soprattutto dei servizi offerti dal Comune nel quale si trova; risulta pertanto ragionevole che sia colpita da un tributo il cui gettito è destinato a finanziare le politiche comunali. Altro esempio può essere costituito dai vari prelievi sull'automobile (come le accise sui carburanti, il bollo-auto, l'imposta di registro, l'imposta sulle assicurazioni). Sebbene siano le Regioni, insieme allo Stato, a ricevere la maggior parte di tali gettiti, dal punto di vista dei servizi all'automobilista queste dovrebbero essere collocate dopo Stato, Province e Comuni. Sarebbe quindi ragionevole, in base al principio di correlazione, che i gettiti fossero indirizzati agli enti che forniscono servizi nel campo dell'automobilismo. Il medesimo principio può inoltre guidare l'assegnazione di compartecipazioni e addizionali. Si tratta di un argomento di tutto rilievo, poiché, nonostante nella Costituzione novellata si rinvenga una considerevole apertura nei confronti dei tributi propri, è prevedibile che una componente essenziale dell'incremento dell'autonomia finanziaria degli enti territoriali sarà determinato dalle compartecipazioni. In questo senso, il principio di correlazione consente di individuare i livelli di governo cui assegnare le compartecipazioni, in base al servizio che essi rendono alla fattispecie colpita dall'imposizione. Tra l'altro, l'utilizzo in questa fase del principio di correlazione può favorire l'attivo coinvolgimento nella lotta all'evasione degli enti cui vengano attribuite le compartecipazioni, poiché questi sono in ottima posizione per controllare la reale consistenza della base imponibile, e direttamente interessati ad un recupero dell'evasione, in quanto titolari della compartecipazione;

c) *il principio di responsabilità (implicito in quello di correlazione)*: in tanto una Comunità territoriale ha titolo a decidere attraverso meccanismi politici della dimensione del suo bilancio, cioè del livello dei servizi pubblici locali resi disponibili ai cittadini, in quanto i costi prodotti da variazioni della spesa sostenuta siano posti a carico, almeno in via prevalente, dei componenti di detta comunità, e non di altri soggetti; rileva, a questo riguardo, l'incidenza dei tributi e non la mera percussione da essi prodotta;

d) *la trasparenza e l'efficienza delle decisioni di entrata e di spesa*: imperativo per tutti i livelli di governo, rende possibile da un lato il controllo della collettività sulle politiche dell'Ente, sia in entrata che in uscita, e dall'altro di calcolare la perequazione tenendo conto delle *performances* reali e di quelle sostenibili da parte degli enti interessati dalla distribuzione del fondo perequativo;

e) *il concorso di tutte le pubbliche amministrazioni alla realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica posti dalla disciplina comunitaria in materia di condizioni di bilancio degli Stati membri, mediante la progressiva riduzione del finanziamento delle spese in disavanzo e dell'ammontare del proprio debito, in conformità alle previsioni del Patto di stabilità interno*. Tale principio è diretto ad impegnare tutti gli Enti agli obiettivi comunitari di risanamento del proprio bilancio, di cui è garante lo Stato in sede continentale. La formulazione di tale principio è improntata ad un duplice scopo: in primo luogo, sottoporre la generalità degli Enti alle forme con le quali lo Stato decide di cadenzare il risanamento, tramite il Patto di stabilità interno. In secondo luogo, qualora non sia attivato il Patto interno, gli enti sono comunque tenuti ad osservare gli obiettivi stabiliti in sede comunitaria. Peraltro, questa eventuale subordinazione diretta delle autonomie territoriali alla normativa europea sembra andare al passo del dettato costituzionale, che all'articolo 117 della Costituzione primo comma, a proposito dell'esercizio del potere legislativo, precisa che questo è esercitato “dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali”;

f) *l'adozione, da parte di tutti i livelli di governo, di sistemi contabili uniformi che consentano di rilevare con sufficiente grado di affidabilità gli andamenti generali della finanza pubblica*: come ricordato, lo Stato dispone di una competenza legislativa concorrente in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici (articolo 117, terzo comma, della Costituzione) e deve, pertanto, enunciare principi fondamentali in grado di garantire l'omogeneità degli schemi e dei criteri contabili adottati dai vari attori istituzionali. Ciò, evidentemente, allo scopo di permettere la tempestiva e congrua rilevazione dei saldi complessivi del sistema finanziario pubblico, anche (e soprattutto) in considerazione della necessità di verificare il rispetto dei vincoli macro-economici posti dall'ordinamento comunitario. La materia richiede, evidentemente, un intervento normativo *ad hoc* (in parte già previsto dall'articolo 2, comma 4, lettera f) della legge n. 131 del 2003 – c.d. legge “La Loggia”), ma risulta legata da evidenti implicazioni sistematiche con il coordinamento della finanza pubblica,

oggetto dei lavori dell'ACoFF. Appare utile, pertanto, esplicitare anche in questa sede il principio dell'uniformità contabile, anche per permettere un adeguato esercizio delle funzioni di monitoraggio e di controllo delle spese di tutto il settore pubblico, a tutela dell'equilibrio economico-finanziario e della sua corretta, efficace ed efficiente gestione.

g) *il potere di Regioni, Città metropolitane, Province e Comuni d'indebitarsi soltanto per spese d'investimento*: l'inserimento tra i principi della cosiddetta *golden rule*, già introdotta nel testo costituzionale all'articolo 119, ultimo comma, non pare fuori luogo, soprattutto per l'opportunità di corredare tale affermazione con una definizione in via generale delle spese d'investimento. Il tentativo compiuto dal legislatore statale con la finanziaria per il 2004 (legge n. 350 del 2003), di indicare quali siano gli investimenti andava in questa direzione; tuttavia, l'articolo 3, comma 18 della finanziaria 2004, che conteneva tale elenco, non è andato esente da critiche, che si rivolgevano sia al suo contenuto²³ – riduttivo, a giudizio di molti osservatori – sia al suo inserimento nella legge finanziaria, a ridosso dell'esercizio cui la normativa si doveva applicare, senza lasciare il tempo necessario agli enti per adeguarvisi;

h) *la limitazione dei trasferimenti di risorse a destinazione vincolata*: indicazione – come si è potuto vedere nel precedente paragrafo – già proveniente, in buona misura, dalla giurisprudenza costituzionale, che costituisce un architrave del federalismo fiscale introdotto con la riforma del Titolo V. La novella costituzionale del 2001, esplicitamente affermando l'autonomia di entrata e di spesa degli enti territoriali, esclude il massiccio ricorso alla finanza derivata con vincolo di destinazione, che ha caratterizzato in buona parte l'esperienza del regionalismo italiano. Tra i principi appare pertanto opportuno ribadire tale precisazione, che segna la soluzione di continuità tra una finanza regionale e locale sostanzialmente derivata, ed un sistema che sia in grado di esaltare l'autonomia territoriale;

²³ Tale è il contenuto dell'articolo 3, diciottesimo comma, della legge n. 350 del 2003: "Ai fini di cui all'articolo 119, sesto comma, della Costituzione, costituiscono investimenti: a) l'acquisto, la costruzione, la ristrutturazione e la manutenzione straordinaria di beni immobili, costituiti da fabbricati sia residenziali che non residenziali; b) la costruzione, la demolizione, la ristrutturazione, il recupero e la manutenzione straordinaria di opere e impianti; c) l'acquisto di impianti, macchinari, attrezzature tecnico-scientifiche, mezzi di trasporto e altri beni mobili ad utilizzo pluriennale; d) gli oneri per beni immateriali ad utilizzo pluriennale; e) l'acquisizione di aree, espropri e servitù onerose; f) le partecipazioni azionarie e i conferimenti di capitale, nei limiti della facoltà di partecipazione concessa ai singoli enti mutuatari dai rispettivi ordinamenti; g) i trasferimenti in conto capitale destinati specificamente alla realizzazione degli investimenti a cura di un altro ente od organismo appartenente al settore delle pubbliche amministrazioni; h) i trasferimenti in conto capitale in favore di soggetti concessionari di lavori pubblici o di proprietari o gestori di impianti, di reti o di dotazioni funzionali all'erogazione di servizi pubblici o di soggetti che erogano servizi pubblici, le cui concessioni o contratti di servizio prevedono la retrocessione degli investimenti agli enti committenti alla loro scadenza, anche anticipata. In tale fattispecie rientra l'intervento finanziario a favore del concessionario di cui al comma 2 dell'articolo 19 della legge 11 febbraio 1994, n. 109; i) gli interventi contenuti in programmi generali relativi a piani urbanistici attuativi, esecutivi, dichiarati di preminente interesse regionale aventi finalità pubblica volti al recupero e alla valorizzazione del territorio."

i) *la limitazione dei trattamenti fiscali agevolativi*, previsti dalle leggi regionali o regolati dagli Enti locali, che si rivelino fattori rilevanti di competizione dannosa. L'accento qui si pone nell'uso distorsivo della detassazione²⁴, essendo al contrario accettabile (e per certi versi auspicabile) nei sistemi di federalismo fiscale una naturale *tax competition* tra Regioni e tra Enti locali;

j) *la sufficienza delle risorse finanziarie ai fini dell'esercizio delle competenze attribuite a Regioni ed Enti locali*: si tratta di un principio direttamente desumibile dal testo costituzionale (articolo 119, quarto comma), ma che non pare fuori luogo esplicitare anche nella legislazione di attuazione. Invero, il rispetto di tale principio potrebbe consentire di evitare il ripetersi di quelle pratiche – piuttosto frequenti a partire dal Terzo decentramento – di trasferimento di competenze a Regioni ed Enti locali senza una contestuale devoluzione di adeguate risorse finanziarie;

k) *l'obbligo per le Regioni di garantire l'autonomia e l'equilibrio finanziario degli Enti locali, nell'esercizio delle proprie competenze legislative*: poiché allo Stato spetta una potestà legislativa di principio, nella definizione della struttura finanziaria e tributaria alle Regioni rimane il ruolo di dettagliare con legge il sistema proprio e dei livelli di governo sub-regionali. Appare in linea con lo spirito del nuovo articolo 119 della Costituzione garantire che tale compito delle Regioni non finisca per invadere l'autonomia finanziaria locale, minandone le prerogative o il medesimo equilibrio di bilancio. In altri termini, tale principio riveste un ruolo di tutela degli Enti locali nei confronti delle Regioni, vincolandole ad un corretto uso delle loro competenze;

l) *la razionalità e la coerenza dei singoli tributi e del sistema nel suo complesso; la semplificazione del sistema tributario e degli adempimenti a carico dei contribuenti*. Tali principi sono in verità desumibili dalla Carta costituzionale e dallo Statuto del contribuente. Da questo punto di vista (come segnalato anche dal Comitato tecnico-scientifico dell'ACoFF) potrebbe essere utile ribadire i principi desumibili dallo Statuto dei diritti del contribuente (legge n. 212 del 2000): già principi generali, ai sensi dell'articolo 1²⁵, che possono essere tuttavia

²⁴ Ci si riferisce, in particolare, alla concessione di agevolazioni dirette ai non residenti, volte a favorire lo spostamento di attività economiche e basi imponibili.

²⁵ Che si riporta di seguito: “1. Le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali.

2. L'adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica.

3. Le Regioni a statuto ordinario regolano le materie disciplinate dalla presente legge in attuazione delle disposizioni in essa contenute; le Regioni a statuto speciale e le province autonome di Trento e di Bolzano provvedono, entro un anno dalla

nuovamente elencati, includendoli anche formalmente ed espressamente nei principi di coordinamento di cui all'art.119, II comma. In particolare appare utile favorire un denominatore comune in ordine a:

- *chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie e degli atti amministrativi;*
- *interpretazione, errore nell'interpretazione e principio di affidamento del contribuente;*
- *sanzioni amministrative;*
- *efficacia temporale delle norme tributarie;*
- *informazione del contribuente;*
- *tutela dell'integrità patrimoniale;*
- *tutela dell'affidamento del contribuente.*

m) *la continenza e la responsabilità nell'imposizione di tributi propri:* sono principi strettamente intrecciati a quello di correlazione, sopra visto, e al nesso necessario tra responsabilità amministrative e finanziarie. Essi prescrivono la necessità del legame tra il presupposto materiale del tributo e gli interessi la cui tutela è affidata all'ente impositore. Ad esempio, la competenza fiscale del Comune deve interferire con gli interessi riconducibili alla collettività comunale;

n) *l'omogeneità dei tributi regionali e locali:* i tributi istituiti dalle varie Regioni – o quelli che le Regioni prevedano in capo a Province e Comuni – dovrebbero essere riconducibili armonicamente al sistema tributario complessivo, e non antitetici quanto alla loro natura;

o) *l'omogeneità tra loro dei tributi che le diverse Regioni potranno distintamente disciplinare nello svolgimento della loro potestà legislativa.* Quello di omogeneità dovrebbe essere in particolare un principio armonizzatore che impone di istituire tributi regionali e locali i quali, pur essendo diversi, siano tuttavia conciliabili e non antitetici quanto alla natura, oppure siano, seppur *lato sensu*, dello stesso genere e si innestino, comunque, armonicamente nel sistema complessivo;

p) *l'impegno di tutti i livelli di governo a rispettare il principio di sussidiarietà fiscale:* è opportuno, sia al fine di limitare l'espansione

data di entrata in vigore della presente legge, ad adeguare i rispettivi ordinamenti alle norme fondamentali contenute nella medesima legge.

4. Gli Enti locali provvedono, entro sei mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, ad adeguare i rispettivi statuti e gli atti normativi da essi emanati ai principi dettati dalla presente legge.”

delle burocrazie regionali e locali, sia al fine di permettere un guadagno in termini di dignità personale ai cittadini, che il principio di sussidiarietà verticale, che ha ispirato la devoluzione di funzioni dal centro alla periferia, si accompagni ad una decisa valorizzazione del principio di sussidiarietà orizzontale. In questo modo vengono favorite condizioni di cittadinanza attiva, si evita la tentazione di gestioni “paternalistiche” dei servizi pubblici, si valorizzano risorse della società civile presenti sul territorio. Le istituzioni, all’interno del passaggio dal *Welfare State* alla *Welfare Society*, sono chiamate a valorizzare le forze sociali in grado di dare autonoma risposta ai propri bisogni e a quelli collettivi. Sono chiamate altresì a preferire la forma “dell’incentivo all’incentivo”, piuttosto che quella del mero assistenzialismo. In questo senso, il principio di sussidiarietà impone, laddove è possibile e tecnicamente praticabile, di utilizzare anche lo strumento fiscale per agevolare realtà, come le famiglie e le imprese *non profit*, che già contribuiscono alla costruzione sociale.

q) *il divieto di doppia imposizione sulla medesima fattispecie imponibile*. In particolare, sulle fattispecie imponibili sulle quali siano già assise imposte statali. Si tratta di un principio necessario. Infatti, costituisce un cardine per alcuni ordinamenti federali (come quello spagnolo), valido ad evitare che, moltiplicando i soggetti impositori, aumenti anche il peso fiscale sul medesimo bene. Potendo introdurre tributi propri, Regioni ed Enti locali si trovano ora teoricamente nella condizione di poter colpire i medesimi beni gravati da imposte erariali; né si possono escludere in via presuntiva sovrapposizioni impositive tra Regioni ed Enti locali. Tale principio vale ad escludere tali possibilità, imponendo agli Enti che vogliano introdurre nuovi tributi di reperire basi imponibili non gravate già da altri tributi.²⁶ La definizione normativa del principio della non sovrapposizione delle imposte locali con quelle statali richiederà però particolare attenzione. Si tratta di un principio molto delicato: in via teorica, infatti, se si può ritenere che se tale principio non venisse previsto si potrebbe addirittura correre il rischio che i tributi propri degli enti sub statali possano arrivare, per assurdo, a prendere gradualmente il posto di quelli statali, occorre anche aggiungere però che potrebbe anche verificarsi il rischio contrario: una formulazione troppo stringente potrebbe permettere allo Stato di nullificare l’autonomia impositiva degli altri Enti semplicemente estendendo la propria potestà su tutte le materie imponibili. Nella traduzione normativa di questo principio occorrerà quindi cercare di

²⁶ In questo senso, la Corte costituzionale spagnola (sentenza n. 37/1987) ha interpretato il divieto di doppia imposizione sancito dalla Legge Organica di Finanziamento delle Comunità Autonome – la c.d. LOFCA - come relativo alla sola fattispecie (*hecho imponible*) in senso stretto e non (più ampiamente) all’oggetto dell’imposta (*materia imponible*). Ciò consente di evitare duplicazioni senza comprimere eccessivamente l’autonomia tributaria degli enti di governi intermedi e locali.

raggiungere un punto di equilibrio tra questi due opposti rischi. Anche a questo riguardo è interessante la disposizione contenuta nella LOFCA (la legge organica sul finanziamento delle Comunità autonome) che prevede, oltre al divieto per le CC.AA. di istituire tributi sulle fattispecie imponibili già gravate da imposte statali, una disposizione di tipo speculare nei confronti dello Stato, disponendo che qualora venga introdotto un tributo statale su basi imponibili già gravate dalle CC.AA., causando una diminuzione del gettito, lo Stato debba approntare delle misure di compensazione o coordinazione adeguate;

r) *la lealtà istituzionale fra tutti i livelli di governo.* Nella LOFCA (articolo 1, lettera e) si prevede che in base ad esso: “sarà valutato l’impatto – positivo o negativo – che possono comportare le decisioni legislative prese dallo Stato in materia tributaria, o la adozione dei provvedimenti di interesse generale, che eventualmente possano far ricadere sulle CA obbligazioni di spesa non previste alla data di approvazione del sistema di finanziamento vigente, e che dovranno essere oggetto di valutazione annuale quanto al loro impatto, tanto in materia di entrate come di spese, da parte del Consiglio di Politica Fiscale e Finanziaria delle CC.AA.”.

s) *i principi di territorialità, neutralità dell’imposizione e divieto di esportazione delle imposte:* appare utile, da un lato, stabilire che ciascun ente territoriale non possa colpire fattispecie collocate al di fuori del proprio territorio, o prive di un legame con la propria collettività; dall’altro, ribadire il precetto costituzionale, contenuto nell’articolo 120 della Costituzione, primo comma, che non possano essere posti ostacoli alla libera circolazione delle persone e delle cose, nel territorio dello Stato (principio di neutralità). Nella LOFCA si stabilisce, a questo riguardo, che “Le CC.AA. potranno stabilire proprie imposte, rispettando, oltre a quanto stabilito nell’articolo 6 di questa Legge, i seguenti principi: non potranno colpire elementi patrimoniali situati, rendimenti originati o spese realizzate fuori dal territorio della rispettiva CA.; non potranno gravarsi, come tali, negozi, atti o fatti conclusi o realizzati fuori dal territorio della Comunità impositrice, né la trasmissione o l’esercizio di beni, diritti o obbligazioni che non siano nati né termineranno di compiersi nel detto territorio o il cui acquirente non vi risieda. Non potranno costituire ostacolo alla libera circolazione di persone, beni o servizi capitali né influire in maniera determinante sulla fissazione della residenza delle persone o sull’ubicazione di imprese e capitali nel territorio spagnolo, d’accordo con quanto stabilito all’articolo 2, comma 1, lettera a), né comportare oneri trasferibili ad altre Comunità”.

6.2. Il Patto di stabilità interno e la golden rule.

Commentando i recenti sviluppi della giurisprudenza costituzionale, si è già accennato a come gli stringenti vincoli posti dal Trattato di Maastricht ed ulteriormente rafforzati dal Patto europeo di stabilità e crescita²⁷ impongano la conservazione, in capo al livello centrale di governo, di importanti poteri di coordinamento del sistema complessivo di finanza pubblica.

Al necessario concorso dei diversi attori al perseguimento degli obiettivi di risanamento dei conti pubblici fissati in sede comunitaria corrisponde, infatti, nella medesima sede, l'esclusiva responsabilità dello Stato per eventuali violazioni del divieto di disavanzi pubblici eccessivi.

Quest'evidente discrasia fra destinatari dell'obbligo di risanamento (tutti gli enti appartenenti al settore pubblico allargato) e soggezione alla responsabilità per eventuali violazioni (gravante solo sullo Stato) è stata ulteriormente accentuata dal progressivo aumento del grado potenziale di decentramento fiscale verificatosi negli ultimi anni nel nostro ordinamento, secondo un processo culminato con la legge costituzionale n. 3 del 2001.

La necessità, per lo Stato, di disporre comunque (sia pure nel rinnovato sistema delle autonomie) di strumenti di controllo delle finanze regionali e locali (un controllo, come detto, imposto dalla normativa comunitaria e rimesso alla esclusiva responsabilità statale) ha condotto alla elaborazione ed alla periodica revisione di un complesso congegno giuridico denominato (con terminologia che richiama evidentemente il suo omologo europeo) Patto di stabilità interno²⁸.

Tale congegno ha comportato, in estrema sintesi, l'imposizione, agli enti sub-statali, in un primo tempo, di vincoli alla riduzione o alla stabilità del disavanzo annuo e, successivamente, di precisi tetti alla crescita del disavanzo stesso ovvero alla crescita di alcune tipologie di spese.

Le relative prescrizioni presentano natura, allo stesso tempo cogente, e pattizia; natura cogente in quanto impositive di obiettivi puntuali

²⁷ Come noto, in sede comunitaria è in cantiere un progetto di riforma degli strumenti di *governance* economica (*in primis* del Patto europeo di stabilità e crescita), che non potrà non avere riflessi profondi anche sul piano della normativa interna. Pur avendo il Gruppo di lavoro tenuto conto anche dei possibili sviluppi di tale progetto (in special modo per quanto concerne il rilievo attribuito al criterio del debito ai fini della valutazione della sostenibilità delle finanze pubbliche), le proposte qui formulate devono intendersi *rebus sic stantibus* e potrebbero dover essere adattate a fronte di nuovi ed inattesi esiti dell'anzidetto processo riformatore.

²⁸ Il Patto di stabilità interno è stato introdotto con l'articolo 28 della legge n. 448 del 1998 (ma si veda, già prima, l'articolo 48 della legge n. 449 del 1997, che stabiliva ambiziosi obiettivi di contenimento della spesa regionale e locale, in vista della realizzazione di significativi obiettivi di finanza pubblica). Esso è stato successivamente modificato dall'articolo 28 della legge n. 448 del 1998, dall'articolo 30 della legge n. 488 del 1999, poi dall'articolo 53, della legge n. 388 del 2000 e ancora dall'articolo 24 della legge n. 448 del 2001, dall'articolo 29 della legge n. 289 del 2002 e, da ultimo, dall'articolo 3, comma 169, della legge n. 350 del 2003. Numerose altre disposizioni di leggi statali si sono inoltre richiamate al Patto per giustificare l'imposizione di significativi vincoli all'autonomia finanziaria dei livelli di governo sub-statali.

e contenenti un sistema di incentivi e di sanzioni nei confronti dei propri destinatari; natura pattizia in quanto riconducibili in qualche misura (ma con significative e, per quanto si dirà, problematiche eccezioni) ad un procedimento concertato.

La compatibilità delle norme del Patto di stabilità interno (ed, in particolare, di quelle cogenti, unilaterali e di carattere puntuale) con il nuovo quadro costituzionale (ed, in particolare, con i novellati articoli 117 e 119 della Costituzione) solleva complesse questioni giuridiche, parzialmente affrontate dalla stessa Corte costituzionale in alcune sue recenti sentenze, che, come già accennato, rappresentano un ineludibile termine di confronto per il legislatore di attuazione del c.d. “federalismo fiscale”.

In particolare, le richiamate sentenze n. 4/2004 e n. 36/2004, pur riconfermando la necessità di conservare un siffatto strumento di governo della finanza pubblica, contengono un implicito invito al legislatore statale a ridiscutere il Patto di stabilità interno, allo scopo, da una parte, di meglio calibrarne i contenuti rispetto ai prescritti obiettivi di risanamento e, dall'altra, di eliminarne gli aspetti più marcatamente dirigistici e non concertativi, che sviscerano l'essenza stessa dei principi di autonomia e sussidiarietà.

Dal primo punto di vista, è stata da più parti evidenziata la scarsa congruenza dei contenuti del Patto rispetto ai *targets* rilevanti in sede comunitaria; in questo senso, non solo si è rilevata la necessità di sostituire il criterio di competenza economica a quello di cassa (ciò che, peraltro, non sembra realizzabile in tempi brevi), ma soprattutto si è lamentato il disallineamento fra i saldi rilevanti sul piano interno e quelli considerati da Bruxelles.

Inoltre, il Patto di stabilità interno ha progressivamente abbandonato l'obiettivo di perseguire una riduzione degli *stocks* di debito, obiettivo, al contrario, di estrema rilevanza ed, in prospettiva, prioritario in sede comunitaria.

Sotto il secondo profilo, gli Enti territoriali hanno spesso lamentato l'irragionevolezza dei vincoli imposti dal Patto alla rispettiva autonomia finanziaria. Ciò essenzialmente perché tali vincoli, da un lato, rispondono ad una logica di breve periodo (l'anno finanziario) che non consente un'adeguata programmazione ed una gestione ottimale delle risorse finanziarie; dall'altro, poiché essi peccano di unilateralità, essendo predisposti senza seguire un percorso concertativo e senza considerare la

differente situazione dei diversi livelli di governo e, all'interno di ciascun livello, dei diversi enti.

In particolare, sono state contestate le previsioni che pongono tetti uniformi di crescita alle spese anziché definire gli obiettivi in relazione ai saldi complessivi; ciò, si afferma fondatamente, costituisce un'indebita ingerenza nell'autonomia degli Enti territoriali, che dovrebbero poter decidere autonomamente la destinazione delle risorse iscritte nel proprio bilancio, fermo restando il rispetto degli equilibri in conformità agli obiettivi di risanamento.

Nella medesima prospettiva, infine, è stata segnalata l'inidoneità dei meccanismi incentivanti e sanzionatori previsti nelle diverse versioni del Patto.

Risulta, pertanto, evidente la necessità di una riforma in grado di rendere il Patto di stabilità interno, ad un tempo, più stringente e più rispettoso dell'autonomia.

A tal fine, i lavori dell'ACoFF per l'attuazione dell'articolo 119 della Costituzione rappresentano un'occasione importante per l'individuazione delle opportune soluzioni.

Una prima possibilità di riforma potrebbe prevedere la generalizzazione e la normalizzazione di alcune metodologie attualmente praticate per le Regioni a Statuto speciale, pur con la debita considerazione che queste ultime dispongono nei confronti dei rispettivi Enti locali, di un potere ordinamentale di cui le Regioni ordinarie sono sprovviste. L'individuazione, in base a quanto sopra precisato, di uno specifico margine per anche per le Regioni a Statuto ordinario in ordine al coordinamento regionale della finanza locale potrebbe però dimostrarsi sufficiente a sostenere l'ipotesi.

Allo scopo, si potrebbe ipotizzare la possibilità di disaggregare la struttura del Patto su due livelli:

- in prima battuta, occorrerebbe procedere, in sede nazionale, alla definizione di obiettivi globali di contenimento del *deficit* (e del debito);
- in seconda battuta, bisognerebbe procedere a "raffinare" i suddetti *targets* generali, trasformandoli in obiettivi specifici da assegnare alle diverse Regioni (ordinarie o speciali). A ciascuna Regione sarebbe, quindi, affidato il compito di gestire il perseguimento del proprio obiettivo specifico, coordinando, a tal fine, la propria finanza con quella degli enti

territoriali compresi nel proprio territorio, secondo quanto già avviene (almeno in parte) nelle Regioni (e Province) ad autonomia differenziata.

In tal modo sarebbe più agevole calibrare i contenuti del Patto rispetto alle diverse caratteristiche dei diversi enti ed al variegato tessuto economico delle diverse aree del Paese, attenuandone il carattere unilaterale ma senza che ciò comporti la rinuncia, da parte dello Stato, al proprio potere di supervisione dei conti pubblici.

Una seconda soluzione, complementare o alternativa, potrebbe essere ricavata dall'analisi comparatistica, che può suggerire alcune interessanti ipotesi di revisione dei meccanismi del Patto di stabilità interno. In particolare, l'esperienza dell'ordinamento spagnolo sembra suggerire l'opportunità che la procedura di definizione degli obiettivi in sede nazionale sia rivisitata sulla base di un triplice punto di vista.

- In primo luogo, i *targets* andrebbero definiti in un'ottica di medio periodo. Non è, infatti, ipotizzabile che gli Enti possano calibrare le proprie scelte su base annuale. Come accennato, una logica di breve periodo impedisce gli investimenti e, più in generale, la programmazione. Essa, inoltre, imponendo un allineamento agli obiettivi in capo ad un anno, costringe a misure drastiche e, spesso, economicamente inopportune;

- in secondo luogo, gli obiettivi andrebbero definiti con largo anticipo, per consentire alle autonomie territoriali di adeguare i propri strumenti di pianificazione finanziaria;

- in terzo luogo, sarebbe utile istituzionalizzare il dialogo tra lo Stato e le autonomie nella decisione degli obiettivi, affinché Stato, Regioni ed Enti locali siano reciprocamente informati sulle situazioni finanziarie, sulle esigenze e sulle priorità. In questo modo si eviterebbero degli strascichi successivi alla decisione degli obiettivi, durante i quali le autonomie territoriali tentano di negoziare delle soluzioni compromissorie tra le proprie esigenze e gli obiettivi che lo Stato ha già stabilito. Al riguardo, anticipando parzialmente le considerazioni espresse nel paragrafo successivo, pare opportuno rimarcare la rilevanza della previsione di sedi e di procedure efficaci di negoziazione degli obiettivi fra gli esponenti dei differenti livelli di governo.

Ulteriori considerazioni emergono poi dall'analisi delle procedure seguite sino ad oggi e appare opportuno, da questo punto di vista, un ritorno alle (ed una istituzionalizzazione delle) misure premiali, che avevano caratterizzato la prima fase di attuazione del Patto di stabilità interno, eventualmente combinandole ad un meccanismo di sanzioni credibile, efficace e non irragionevole nei confronti degli enti non virtuosi.

Ciò finora non è sempre avvenuto e pertanto spesso non solo non state previste misure premiali per le Regioni e gli Enti locali che hanno tenuto comportamenti virtuosi, ma spesso anzi, attraverso un'indifferenziata applicazione dei limiti, si è finito a volte per premiare, di fatto, i comportamenti meno efficienti. Una maggiore diffusione di valutazioni legate ai rapporto di spesa pro capite, individuando le percentuali in relazione alla popolazione regionale, provinciale o comunale di determinati comparti (ad esempio personale amministrativo) permetterebbe di distinguere tra le varie realtà e valutare i vari livelli evitando soluzioni generalizzate.

Una seconda prospettiva di riforma potrebbe riguardare le misure applicabili agli Enti locali e alle Regioni, che andrebbero maggiormente allineate al contenuto del Patto di stabilità europeo. Questa evoluzione imporrebbe, *in primis*, di abbandonare le limitazioni alle spese, per tornare ad obiettivi di *deficit* e, secondariamente, di discriminare tra le amministrazioni che abbiano raggiunto gli obiettivi negli anni precedenti, e quelle che se ne siano discostate. Sarebbe anche opportuno ripristinare meccanismi di vigilanza del debito. La riforma del Patto di stabilità interno fornirebbe, inoltre, l'occasione per rivedere la disciplina attuativa della c.d. *golden rule*, sancita dal sesto comma dell'articolo 119 della Costituzione, il quale, come noto, ha introdotto nel dettato costituzionale il principio del rispetto del pareggio di bilancio corrente, stabilendo che gli enti decentrati (ovvero Regioni ed Enti locali) possono ricorrere all'indebitamento solo per finanziare spese di investimento. Esiste, infatti, un evidente collegamento ed una altrettanto evidente contraddizione fra la logica sottesa al Patto di stabilità interno (ed alla normativa comunitaria – articolo 104 del Trattato Ce e Patto europeo di stabilità e crescita – di cui esso costituisce strumento attuativo) e la *ratio* della *golden rule* fissata (nei confronti degli enti territoriali sub-statali) dalla Costituzione novellata. Mentre, infatti, il primo ordine di strumenti (soprattutto quelli di matrice europea, ma almeno in parte anche il Patto interno) si muovono sul doppio binario del controllo del *deficit* e del debito, la regola aurea si concentra su quest'ultimo e sulla qualità delle spese che esso concorre a finanziare. Ciò potrebbe condurre, in estrema ipotesi, Regioni ed Enti locali a condurre una politica di investimenti tale da esaurire il *plafond* di *deficit* annuale complessivamente spettante al sistema Paese, in tal modo ingessando la scelte autonome dello Stato²⁹. D'altra parte, la disciplina attuativa della *golden rule* contenuta nell'articolo 3, commi da 16 a 21, della legge n. 350

²⁹ Ovviamente, la questione potrebbe essere superata optando per l'introduzione (da molti auspicata) di una *golden rule* anche a livello comunitario. Tuttavia, la riforma del Patto europeo di stabilità e crescita appena varata, sotto molti profili utile e rilevante (pur se non priva di aspetti problematici) sembra orientata in una direzione diversa.

del 2003 ha sollevato forti critiche da parte delle autonomie territoriali. Tali critiche hanno investito tanto il metodo quanto il merito della scelta normativa compiuta dal legislatore statale. Le censure di merito (che qui interessano) hanno rilevato come quest'ultimo, nel definire (con elencazione apparentemente tassativa) le tipologie di spese classificabili come spese di investimento (come tali finanziabili mediante ricorso al mercato dei capitali) non si sarebbe attenuto al concetto economico di investimenti, estendendo il divieto costituzionale di indebitamento ad ambiti che esso non era destinato a coprire ed in tal modo indebitamente comprimendo l'autonomia di spesa regionale e locale. In particolare, il comma 18, lettere g) e h), dell'articolo 3 della citata legge n. 350 del 2003 considera investimenti solo i trasferimenti in conto capitale³⁰ effettuati a favore di soggetti pubblici, così precludendo alle Regioni la possibilità di ricorrere all'indebitamento per effettuare trasferimenti in conto capitale di altro tipo, cioè, essenzialmente, per concedere contributi ai privati per i loro investimenti. La norma statale avrebbe pertanto ristretto irragionevolmente un consolidato concetto di investimento, escludendo dal suo ambito alcuni trasferimenti in conto capitale in quanto effettuati a favore di privati anziché a favore di soggetti pubblici. Viceversa, la tipologia del soggetto destinatario non dovrebbe modificare la natura economica della spesa e comunque i trasferimenti in conto capitale ai privati non potrebbero essere esclusi dal concetto di investimento (e, dunque, dalla possibilità dell'indebitamento). D'altra parte, la definizione contenuta nel comma 18, lettere g) e h), dell'articolo 3 non corrisponderebbe alla disciplina dei "trasferimenti in conto capitale" contenuta nel regolamento CE n. 2223/96 del 25 giugno 1996 (Punto D.9), relativo al Sistema europeo dei conti nazionali e regionali nella Comunità. Tale regolamento, fra l'altro, comprende, nell'ambito dei trasferimenti in conto capitale, i "contributi agli investimenti" (D.92) e fra questi sono espressamente menzionati quelli alle imprese private o a soggetti privati diversi dalle imprese. Dunque, le norme impugnate violerebbero anche l'articolo 117, comma 1, della Costituzione, ed anche tale illegittimità si tradurrebbe in una lesione dell'autonomia finanziaria regionale *ex* articolo 119 della Costituzione.

Tali argomentazioni sono state respinte dalla Corte costituzionale con una complessa e articolata sentenza, la già richiamata n. 425/2004.

Per rispondere al quesito di fondo posto alla sua attenzione (*"se e in che misura la legge dello Stato possa porre regole specifiche che concretizzano e attuano il vincolo di cui all'art. 119, sesto comma, Cost., in*

³⁰ In questa sede, si dà per scontata la distinzione fra il *genus* delle spese in conto capitale e le spese di investimento, che delle prime costituiscono una *species*.

*particolare definendo ciò che si intende, a questi fini, per <<indebitamento>> e per <<spese di investimento>>), la Corte ricorre ad una sorta di sillogismo: poiché, da una parte, si tratta di nozioni non definibili *a priori* ed in modo univoco sulla base della sola disposizione costituzionale, e poiché, dall'altra, non sono ammissibili scelte differenziate su scale locale (*rectius* regionale), trattandosi di un vincolo di carattere generale che deve valere in modo uniforme per tutti gli enti appartenenti al settore delle pubbliche amministrazioni, *ergo* solo lo Stato (centrale) può legittimamente provvedere a tali scelte.*

La premessa maggiore smentisce le asserzioni delle ricorrenti in merito al presunto carattere autoapplicativo del precetto costituzionale in oggetto e riflette l'incertezza connessa alla classificazione economica della spesa pubblica.

Le nozioni di indebitamento e (soprattutto) di investimento - sottolinea la Consulta - certamente *“si fondano su principi della scienza economica, ma (...) non possono non dare spazio a regole di concretizzazione connotate da una qualche discrezionalità politica”*. In particolare, nella fattispecie in esame, tali nozioni riflettono *“scelte di politica economica e finanziaria effettuate in stretta correlazione con i vincoli di carattere sovranazionale cui anche l'Italia è assoggettata in forza dei Trattati europei, e dei criteri politico-economici e tecnici adottati dagli organi dell'Unione europea nel controllare l'osservanza di tali vincoli”*.

Anzi, a rigore, *“la nozione di spese di investimento adottata appare (...) estensiva rispetto ad un significato strettamente contabile, che faccia riferimento solo ad erogazioni di denaro pubblico cui faccia riscontro l'acquisizione di un nuovo corrispondente valore al patrimonio dell'ente che effettua la spesa: comprende infatti, ad esempio, i trasferimenti in conto capitale destinati alla realizzazione degli investimenti di altri enti pubblici (...), o gli interventi contenuti in programmi generali relativi a piani urbanistici dichiarati di preminente interesse regionale aventi finalità pubblica volti al recupero e alla valorizzazione del territorio (...)”*.

Parimenti, la tipizzazione delle operazioni di indebitamento *“è ispirata ai criteri adottati in sede europea ai fini del controllo dei disavanzi pubblici; si tratta, in definitiva, di tutte le entrate che non possono essere portate a scomputo del disavanzo calcolato ai fini del rispetto dei parametri comunitari”*.

Il riferimento al diritto comunitario è alla base anche della premessa minore del ragionamento sillogistico della Corte: l'esigenza di

uniformità imposta dalle regole europee di *governance* economica limita il ruolo della normativa regionale e giustifica altresì (per quanto la sentenza non lo dica esplicitamente) l'ampliamento dei soggetti tenuti al rispetto della *golden rule* rispetto a quelli costituzionalmente previsti.

Le due premesse si fondono, allora, in una sola: sono i vincoli comunitari alla finanze pubbliche nazionali ad imporre la necessità di regole uniformi per tutti gli enti territoriali ed a condizionarne la formulazione concreta.

In questo contesto, le ragioni prevalentemente economiche su cui si fonda la *golden rule* rappresentano soltanto una "bussola" per il legislatore statale ed un criterio per valutare la ragionevolezza delle sue scelte.

Nel caso in esame, tuttavia, tali scelte "non possono dirsi irragionevoli".

"Non può dirsi tale, in particolare, la scelta (come noto, fortemente contestata dalle Autonomie) di escludere dalla nozione di spese di investimento le erogazioni a favore di privati, sia pure effettuate per favorirne gli investimenti".

"Queste infatti, ancorché possano indubbiamente concorrere a promuovere (con effetti che occorrerebbe peraltro definire e misurare caso per caso) lo sviluppo del sistema economico nazionale, non concorrono ad accrescere il patrimonio pubblico nel suo complesso: criterio negativo, questo, che non irragionevolmente appare aver guidato il legislatore statale in dette scelte".

"Lo stesso è a dirsi per le forme di cofinanziamento regionale di programmi comunitari, che di per sé possono attenere a tipologie di spese assai diverse fra di loro, non necessariamente definibili come investimenti secondo il criterio predetto".

In sostanza, quindi, la Corte ha fatto propria la più restrittiva nozione di spese di investimento elaborata dalla contabilità pubblica, intendendole come spese da cui deriva un accrescimento "diretto" del patrimonio dell'ente (pubblico) che le sostiene ed in tal modo legittimando la scelta del legislatore di escludere la possibilità di indebitamento per (alcune di) quelle tipologie di spese in conto capitale che, pur potendo incrementare la competitività del sistema economico nel suo complesso, si traducono nell'accrescimento patrimoniale di un soggetto privato.

Così sciolti i nodi giuridici, restano naturalmente quelli politici, che rischiano di ulteriormente inasprire il clima istituzionale e le relazioni fra centro e periferia.

In tal senso, la predisposizione della legislazione di coordinamento in materia fiscale e finanziaria, cui i lavori dell'ACoFF sono funzionali, potrebbe consentire di ridefinire la nozione di spese di investimento, attribuendole un significato che tenga in considerazione le legittime aspettative delle Autonomie.³¹

6.3 L'ipotesi di una sede dedicata al coordinamento finanziario.

Nell'ambito degli ordinamenti a struttura federale il coordinamento della finanza pubblica spesso non si esaurisce nell'enunciazione, da parte dello Stato, di principi chiari e condivisi, ma è integrato dalla previsione d'idonee sedi istituzionali, che garantiscono efficaci procedure di confronto e di concertazione sugli strumenti e sugli obiettivi della politica finanziaria.

La previsione di tali sedi istituzionali risulta, peraltro, decisiva allorché si tratta di garantire l'ordinata transizione da un sistema finanziario, come quello italiano, caratterizzato dalla permanenza di una finanza regionale e locale ancora in non piccola parte "derivata" (e da una disciplina statale unitaria di tutti i tributi, con limitate possibilità riconosciute a Regioni ed Enti locali di effettuare autonome scelte) ad un nuovo sistema strutturato in chiave di maggiore autonomia.

Le numerose sentenze della Corte costituzionale che in poco più di un anno si sono susseguite in merito al nuovo articolo 119 Cost., dimostrano la complessità del processo avviato e confortano l'opinione suddetta, particolarmente sensata per un ordinamento come quello italiano, dove ancora non sono state approntate, rispetto alle esigenze del nuovo assetto definito dal Titolo V, adeguate sedi e procedure di cooperazione politica fra i differenti livelli di governo.

L'analisi comparata delle diverse soluzioni "organizzative" che in tema di coordinamento della finanza pubblica sono state sviluppate da realtà istituzionali per molti aspetti assimilabili a quella italiana, può fornire, a questo riguardo, un termine di paragone senz'altro opportuno.

³¹ Alcuni componenti dell'Alta Commissione, pur avvertendo circa i complessi aggiustamenti che tale proposta imporrebbe nella normativa contabile dei diversi livelli di governo, hanno suggerito di valutare una possibile distinzione fra investimenti lordi (come tali comprensivi degli ammortamenti, che sono grosso modo equiparabili a spesa corrente) ed investimenti netti (i quali, escludendo gli ammortamenti, producono un effettivo valore aggiunto). Su questa base, gli investimenti netti potrebbero essere esclusi dal Patto di stabilità.

Secondo altri, tale indicazione (oltre a comportare, come accennato, notevoli complicazioni contabili) pare legata ad una concezione di investimento parzialmente anacronistica, in quanto riferita esclusivamente a beni di tipo materiale.

Queste esperienze dimostrano, infatti, come l'esistenza di una Camera territoriale (peraltro, ancora assente nel nostro ordinamento e la cui introduzione appare come un completamento indispensabile della riforma del Titolo V), anche se molto efficace nella sua capacità di rappresentare le realtà regionali (si pensi al *Bundesrat*), non esclude la necessità di una sede espressamente dedicata al coordinamento finanziario.

Entrando in *medias res*, si può iniziare ricordando il Consiglio di Politica Fiscale e Finanziaria (*Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas* - CPFF), istituito in Spagna dall'articolo 3 della LOFCA. Esso è composto dal Ministro dell'Economia e del Tesoro (*Ministro de Hacienda el de Economía*), dal Ministro per le Amministrazioni territoriali (*Ministro de Administración Territorial*) e dal responsabile del Bilancio (*Consejero de Hacienda*) di ciascuna C.A. Al di là delle sue numerose attribuzioni³², il CPFF si configura come un organo dotato di competenza generale in materia di coordinamento delle politiche fiscali e finanziarie dello Stato centrale e delle Comunità Autonome, con poteri di consultazione e deliberativi. E' opportuno evidenziare, peraltro, che il funzionamento del federalismo fiscale riflette una delle caratteristiche salienti del sistema autonomico spagnolo: la bilateralità delle relazioni fra lo Stato centrale e le CC.AA. Il modello di finanziamento di queste ultime costituisce, infatti, la risultante di un patto politico fra ciascun Ente territoriale e lo Stato. Tale patto, a sua volta, rappresenta il prodotto di una negoziazione politica che si svolge in due tempi: in una prima fase, unitariamente, nell'ambito del CPFF e, successivamente, all'interno delle singole Commissioni miste paritarie Stato-Comunità Autonome. Affinché il modello approvato dal CPFF possa perfezionarsi è necessario, in

³² Elencate dettagliatamente dall'articolo 3 della LOFCA, a mente del quale "Per la adeguata coordinazione tra la attività finanziaria delle CA e del Bilancio dello Stato questa Legge istituisce il Consiglio di Politica Fiscale e Finanziaria delle CA (CPFF), che sarà composto dal Ministro dell'Economia e del Bilancio, da quello delle Amministrazioni pubbliche e dal Responsabile del Bilancio di ciascuna Città autonoma. Il CPFF, come organo di coordinazione tra lo Stato e le CA in materia fiscale e finanziaria, si occuperà delle seguenti materie:

- a) Il coordinamento della politica di bilancio delle CA con quella dello Stato.
- b) L'emissione delle informative e l'adozione degli accordi previsti nella Legge organica 18/01, complementare alla Legge Generale di Stabilità Finanziaria.
- c) Lo studio e la valutazione dei criteri di distribuzione delle risorse del Fondo di Compensazione.
- d) Lo studio, l'eventuale elaborazione, e la revisione dei metodi utilizzati per il calcolo dei costi dei servizi trasferiti alle CA.
- e) La valutazione delle ragioni che giustificano, in ciascun caso, la percezione, da parte delle CA, delle assegnazioni finanziarie, così come i criteri di equità seguiti per la loro distribuzione.
- f) La coordinazione della politica di indebitamento.
- g) La coordinazione della politica di investimenti pubblici.
- h) In generale, ogni aspetto della attività finanziaria delle CA e del Bilancio dello Stato che, data la sua natura, necessita di una attuazione coordinata.
- i) Per il suo adeguato funzionamento, il CPFF elaborerà un regolamento interno, che sarà approvato a maggioranza assoluta dei suoi membri.

conformità a tale logica bilaterale, che ciascuna Comunità Autonoma lo approvi in seno alla rispettiva Commissione mista paritaria. In questo contesto, il CFFF ha svolto un indispensabile funzione di tenuta complessiva del sistema finanziario pubblico spagnolo, bilanciando i rischi di eccessive frammentazioni nelle negoziazioni fra centro e periferia.

Nel federalismo tedesco il Consiglio di Pianificazione Finanziaria (*Finanzplanungsrat*) è disciplinato dall'articolo 51 della Legge tedesca sui principi di bilancio (*Haushaltsgrundsatzgesetz*)³³ che ne descrive la composizione e le competenze quale organo di coordinamento delle finanze della Federazione (*Bund*), degli Stati (*Länder*), dei Comuni (*Gemeinden*) e delle Unioni di Comuni (*Gemeindeverbände*). Il Consiglio si riunisce tre volte all'anno sotto la presidenza del Ministro delle Finanze del *Bund* ed è composto, oltre che dal Presidente, anche dai Ministri delle Finanze dei *Länder* e da 4 rappresentanti dei Comuni e delle Unioni di Comuni nominati dal *Bundesrat* su proposta delle massime associazioni rappresentative degli enti locali. Alle riunioni del *Finanzplanungsrat* partecipa normalmente anche un rappresentante della *Deutsche Bundesbank*. Il *Finanzplanungsrat* svolge rilevanti funzioni consultive in rapporto alla definizione delle politiche di bilancio dei diversi livelli di governo, analizzando l'incidenza dei vari fattori socio-economici sugli equilibri della finanza pubblica. In particolare mira a garantire il puntuale rispetto dei vincoli posti dall'articolo 104 del Trattato Ce e dal Patto europeo di stabilità e crescita, contribuendo alla definizione del Programma di stabilità, formulando raccomandazioni sulla gestione delle politiche di spesa e monitorando gli andamenti dei conti pubblici. Le determinazioni del *Finanzplanungsrat* sono formalmente prive d'efficacia vincolante, ma esercitano una notevole influenza sui contenuti dei dibattiti parlamentari e sono tenute in grande considerazione dalle istituzioni comunitarie e dai mercati finanziari.

L'elevatissimo contenzioso costituzionale e i forti attriti tra Stato, Regioni e Enti locali che in modo ricorrente negli ultimi anni si sono sviluppati in Italia in occasione della manovra finanziaria, nel confronto con l'esperienza spagnola e tedesca sembrerebbero dimostrare come, anche nel nostro Paese e soprattutto nell'attuale – e non certo breve - fase di transizione (e nelle more dell'implementazione di un futuro Senato federale e della stessa “Bicameralina” di cui all'articolo 11 della legge costituzionale n. 3 del 2001), possa ritenersi fondamentale l'introduzione di

³³ La *Haushaltsgrundsatzgesetz* è stata approvata il 19 agosto 1969 ma è stata più volte modificata ed integrata negli anni successivi.

un organo avente come specifica *mission* quella di garantire la coerenza complessiva del sistema finanziario pubblico nel suo complesso.

All'interno di una tale sede istituzionale sarebbe possibile, da un lato, "condividere la pianificazione dei flussi finanziari più rilevanti, coerente con gli obiettivi di equilibrio del bilancio pubblico, e assicurare uno scambio continuo d'informazioni tale da garantire un vero monitoraggio delle entrate e delle spese"³⁴ pubbliche e, dall'altro, esercitare un efficace controllo sulla politica del debito pubblico dei vari livelli di governo.

Più in generale, una composizione sufficientemente ampia ed equilibrata potrebbe consentire a tale organo di assicurare, con evidenti benefici in termini di efficacia e di semplificazione, l'esercizio sinergico di tutte quelle molteplici funzioni, finora gestite spesso "in ordine sparso", in qualche modo incidenti sul sistema della finanza pubblica.

Al riguardo, tuttavia, occorre non cedere alla facile tentazione di "trapiantare" nell'ordinamento italiano soluzioni che riflettono inevitabilmente le peculiarità di altri sistemi giuridici.

In particolare, l'istituzione di un nuovo organo specificamente preposto al coordinamento finanziario potrebbe produrre un'indebita moltiplicazione dei centri decisionali, generando duplicazioni e sovrapposizioni di competenze. Appare, al contrario, più opportuno valorizzare e potenziare il ruolo degli organi di cooperazione interistituzionale già attualmente operanti nell'ordinamento italiano, a partire dal sistema delle Conferenze, di cui, oltretutto, non si può escludere una futura, eventuale costituzionalizzazione.

In questa prospettiva, per lo meno fino all'istituzione del Senato federale, si potrebbe pensare alla Conferenza Unificata (ed in tal senso si muove l'opinione manifestata in seno all'Alta Commissione) quale organo competente ad esercitare tutte le funzioni attinenti in modo specifico al coordinamento della finanza pubblica.

In tal modo, la Conferenza Unificata opererebbe come una fondamentale camera di compensazione, in grado di disinnescare i potenziali conflitti e (quindi) di prevenire e deflazionare il contenzioso interistituzionale anche in relazione alle problematiche connesse (oltre che, in termini generali, con il coordinamento della finanza pubblica, anche, più specificamente) con il coordinamento del sistema tributario e con i meccanismi di finanziamento delle funzioni di competenza degli enti territoriali.

³⁴ Così ISAE, *Rapporto annuale sull'attuazione del federalismo*, 2003, 142.

Una proposta di immediata realizzazione potrebbe, quindi, consistere nell'affidare alla Conferenza Unificata i compiti di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, quale completamento del coordinamento in materia finanziaria già da essa operato, sia mediante una modifica del d. lgs. n. 281 del 1997, sia anche utilizzando la funzione generale di coordinamento descritta all'articolo 9, comma secondo, lettera c)³⁵, del provvedimento da ultimo citato.

In tale quadro è però indispensabile che la Conferenza Unificata (ovvero la prefigurata Sezione specializzata) sia anche supportata da un organo a prevalente competenza tecnica, composto da membri designati sia dallo Stato che dalle Regioni e dagli Enti locali, in grado di fornire il necessario supporto tecnico specialistico alle decisioni di ordine politico. In questa ottica l'esperienza di proficua e costante collaborazione tra soggetti provenienti dalle amministrazioni centrali dello Stato, rappresentanti degli enti territoriali, esponenti del mondo accademico e scientifico, ed esperti nei settori direttamente interessati, che ha connotato l'attività svolta dall'AcoFF sin dal momento della sua attivazione, potrebbe essere opportunamente considerata quale idoneo esempio di sede tecnica di supporto per l'organo politico competente.

Naturalmente, la previsione di una sede istituzionale espressamente ed operativamente dedicata al coordinamento finanziario non contraddice, ma piuttosto rafforza, l'esigenza del parallelo esercizio da parte della Corte dei conti della funzione di controllo esterno, a tutela ed a garanzia dei complessivi equilibri economico-finanziari e della corretta, efficace ed efficiente gestione dell'intero settore pubblico, e non più del solo settore statale. Come in tutti i paesi a democrazia pluralista, si tratta, infatti, di una funzione che può essere assolta solo da un organismo a rilevanza costituzionale, il quale, anche per la sua natura magistratuale, si collochi in effettiva e riconosciuta posizione di indipendenza, neutralità e terzietà. In questo senso, del resto, non va dimenticata la necessità che il passaggio verso il nuovo assetto tributario sia improntato a criteri di efficienza – anche al fine di non determinare costi aggiuntivi – e dunque sia caratterizzato dalla presenza di opportuni strumenti di monitoraggio della dinamica dei conti pubblici al fine dell'efficace coordinamento delle politiche di bilancio (su ciò si veda il documento approvato dal Comitato istituzionale dell'AcoFF in tema di monitoraggio, e che è riportato in allegato).

³⁵ Ai sensi del quale, "(...) la Conferenza unificata: c) promuove e sancisce accordi tra Governo, Regioni, Province, Comuni e Comunità montane, al fine di coordinare l'esercizio delle rispettive competenze e svolgere in collaborazione attività di interesse comune (...)".

7. *Ipotesi di sviluppo del sistema tributario della Repubblica.*

Le problematiche attinenti al coordinamento del sistema tributario sono state approfondite all'interno dei lavori dell'Alta Commissione valutando le possibili ipotesi di attuazione dei principi di coordinamento, sulla base del fondamentale principio di correlazione fra prelievo e beneficio connesso alle funzioni esercitate.

E' importante evidenziare fin da subito che, a fronte della rilevante decentramento di funzioni in attuazione del nuovo Titolo V, i tributi propri in senso stretto (quelli istituiti con legge regionale: v. *retro*) non potranno rappresentare la principale fonte della finanza regionale e locale, che dovrà essere costituita per la maggior parte da compartecipazioni. Peraltro, come è stato puntualmente rilevato dal Documento di sintesi del Comitato tecnico scientifico dell'ACoFF, allo stato attuale gli Enti territoriali in Italia godono di un livello significativo di autonomia tributaria. Calcolando quest'ultima come rapporto tra le entrate di tributi dei quali le Regioni e gli enti locali possono modificare il gettito intervenendo almeno sulle aliquote rispetto al totale delle entrate correnti, si rileva, infatti, che per le Regioni ordinarie tale rapporto si colloca mediamente intorno al 47%, per le Province al 44% e per i Comuni al 46%. Bisogna poi considerare, da un lato, che soprattutto i Comuni hanno ampie possibilità di ulteriore autofinanziamento attraverso la manovra delle tariffe sui servizi a domanda individuale da essi erogati e che le Regioni, o almeno alcune di esse, coprono una parte non del tutto indifferente delle spese sanitarie attraverso l'applicazione di ticket sulla diagnostica e sull'acquisto di farmaci (come risulta dalle prime rilevazioni del gruppo di lavoro "entrate tributarie minori" essi producono un gettito di circa 2 miliardi di euro).

Che le compartecipazioni debbano costituire le fonte principale della finanza regionale e locale sembra, peraltro, trovare conferma nella disposizione del quarto comma dell'articolo 119 della Costituzione, dove si stabilisce: "Le risorse derivanti dalle fonti di cui ai commi precedenti consentono ai Comuni, alle Province, alle Città metropolitane e alle Regioni di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite". Tale previsione, chiaramente indirizzata al legislatore statale, infatti, non avrebbe significato in presenza di una forte quota di autofinanziamento derivante da tributi propri regionali o locali.

La circostanza che tutti gli Enti territoriali autonomi siano indistintamente considerati (compresi Comuni e Province che non hanno

potestà legislativa e quindi non possono introdurre ex art.23 Cost. nuovi tributi se non sulla base di una legge statale o regionale) sia nel secondo che nel quarto comma dell'articolo 119 della Costituzione, lascia quindi trasparire un disegno complessivo in cui il finanziamento delle autonomie territoriali è destinato a compiersi principalmente attraverso i tributi istituiti con legge statale, salvo i margini d'ulteriore autonomia lasciati aperti dai principi del coordinamento statale alla potestà legislativa residuale regionale in materia di tributi propri.

E' utile peraltro richiamare le novità che in tema di compartecipazioni offre il nuovo art.119 Cost. e in particolare l'affermazione del secondo comma per cui gli Enti territoriali autonomi "dispongono di compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio". Il "principio della territorialità dell'imposta" e il mancato riferimento alla nozione di quota, infatti, dovrebbero implicare il superamento del meccanismo della "riserva d'aliquota uniforme", su cui, invece, si è basata la riforma attuata con il d. lgs. n. 56 del 2000 non permettendo di considerare gli effetti della progressività (che determinano aliquote medie più alte nelle Regioni più ricche). Inoltre, il principio di territorialità implica che il gettito del tributo erariale compartecipato affluisca alle Regioni al cui territorio è riferibile ed esclude che la compartecipazione sia destinata a confluire in un fondo perequativo per poi essere ripartita³⁶. Il termine "riferibile al territorio", tuttavia, richiederà la specificazione con legge ordinaria: bisognerà chiarire, infatti, se il riferimento sarà al gettito riscosso o a quello prodotto nel territorio, dal momento che diversi fattori, sia di natura contabile che economica, determinano la non coincidenza tra il luogo del versamento e quello della effettiva incidenza del tributo. In proposito, il documento di sintesi del Comitato tecnico scientifico ha sottolineato l'opportunità di propendere per la seconda interpretazione, dato che nel caso contrario l'attribuzione delle risorse alle Regioni e agli Enti locali avverrebbe in modo più sperequato e, soprattutto, in modo piuttosto casuale, essendo il riparto influenzato in modo determinante dalla collocazione della sede legale, che per molti tributi determina il luogo del versamento. Peraltro, più in generale, è utile ricordare che nel sistema attuale di finanziamento degli Enti territoriali si riscontrano diverse fattispecie che rispondono alla definizione sopra indicata: il caso più importante riguarda le Regioni a statuto speciale, nelle quali la maggior parte delle entrate correnti deriva proprio dall'attribuzione

³⁶Sotto il vigore del vecchio articolo 119 della Costituzione, invece, l'espressione "quote di tributi erariali" inizialmente era stata intesa come fonte di alimentazione di un fondo perequativo istituito sul bilancio dello Stato e poi ripartito fra le varie Regioni.

di quote, diverse da regione a regione, del gettito dei tributi erariali riferibile al territorio.

In ogni caso, a prescindere dalla necessità di questi approfondimenti, appare opportuno che le entrate delle diverse Autonomie Locali si poggino soprattutto sulle solide fondamenta di compartecipazioni alle maggiori imposte nazionali, così come oggi accade con l'IVA.

Questa conclusione deve però confrontarsi con la ricorrente sottolineatura che le compartecipazioni alle imposte statali, essendo nei fatti una forma diversa di trasferimento statale, potrebbero non garantire l'effetto – sul quale ci si è già soffermati in precedenza – di una sufficiente responsabilizzazione degli Enti sub statali. Attraverso tributi ceduti alle Regioni o vere e proprie compartecipazioni ai principali tributi erariali come fonte principali di alimentazione della finanza regionale e locale si corre il rischio di non ottenere il risultato della *accountability*. In un sistema costruito solo sul meccanismo delle compartecipazioni si verifica una situazione in cui “l'impopolarità dell'imposizione” rimane allo Stato e la “popolarità della spesa” passa alla Regione o all'Ente locale, in un contesto dove l'Ente politico di decisione si è avvicinato al cittadino e quindi la richiesta della qualità del servizio è maggiore. E' chiaro che una situazione di questo genere il rischio di una “finanza allegra” è molto forte.

Va tuttavia precisato che anche in un sistema costruito prevalentemente sulle compartecipazioni è comunque possibile, da diversi punti di vista, stabilire efficaci meccanismi di responsabilizzazione. Ad esempio, strutturando secondo certe modalità la compartecipazione all'IVA o considerando che i tributi propri sia “derivati” che “autonomi” (se viene limitata l'esportabilità dell'onere tributario) e le addizionali o sovrimposte facoltative, anche se quantitativamente possono produrre un gettito molto inferiore a quello delle compartecipazioni, di fatto garantiscono un meccanismo, per così dire, di responsabilizzazione “marginale” (utilizzando il termine nell'accezione economica) il cui effetto può costituire una buona garanzia per l'*accountability*. A questo riguardo, nel contesto del coordinamento fiscale assicurato dallo Stato centrale, vanno garantiti alle Regioni e agli Enti Locali margini effettivi di autonomia tributaria: ad esempio, i gradi di manovra delle amministrazioni regionali e locali nel governo delle addizionali o delle sovrainposte dovranno necessariamente – seppure entro certi limiti – prevedere anche la possibilità di scelta tra una maggiore o minore incidenza fiscale a livello regionale e locale.

La soluzione diretta ad assegnare la prevalenza alle compartecipazioni è stata condivisa anche dal documento di sintesi del

Comitato tecnico scientifico precisando la condizione che la misura delle compartecipazioni, in linea con quanto indicato nel documento delle Regioni e degli enti locali sui meccanismi strutturali del federalismo fiscale, venga fissata per periodi di tempo pluriennali e attraverso un processo che si basi sull'accordo e sulla leale collaborazione tra Stato, Regioni ed Enti locali; e che le compartecipazioni siano affiancate da tributi propri capaci di fornire un gettito significativo e rispetto ai quali gli Enti territoriali godano di ampi poteri di manovra, almeno delle aliquote;

A questo riguardo, il tema dell'autonomia tributaria degli Enti territoriali può essere considerata sia in relazione ai tributi propri "derivati" (la cui legittimità è stata confermata dalle sentenze della Corte costituzionale ricordate in precedenza: 296/2003, 297/2003, 311/2003, 241/2004), rispetto ai quali il legislatore statale dovrà comunque perlomeno mantenere perlomeno inalterati i livelli attuali complessivi di autonomia tributaria, sia in relazione alla nuova fattispecie di quelli che possono essere definiti i reali tributi propri "autonomi", ovvero quelli che saranno stabiliti ed applicati dagli stessi Enti territoriali, negli spazi definiti dagli appositi principi di coordinamento (v. in particolare il principio di non sovrapposizione). In altre parole, il nuovo testo dell'articolo 119 della Costituzione annovera fra le risorse autonome di pertinenza di Regioni ed Enti locali anche i tributi propri "autonomi", i quali, insieme alle compartecipazioni ai tributi erariali, ai tributi propri "derivati" ed ai proventi del fondo perequativo delle capacità fiscali (classificate, nella sistematica costituzionale, come entrate proprie) vanno a comporre il mosaico dell'autonomia finanziaria di entrata degli enti territoriali.

Come già accennato, la Corte costituzionale, a partire dalla sentenza n. 296/2003 ha chiarito che per tributo regionale proprio (o, come qui si è definito, "autonomo"), ai sensi del nuovo articolo 119 della Costituzione, deve intendersi esclusivamente un tributo istituito con legge regionale nel rispetto dei principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario definiti dallo Stato.

Viceversa, i tributi preesistenti, denominati come tributi regionali ed il cui gettito spetta alle Regioni ma che sono istituiti con legge dello Stato, mantengono la loro natura di tributi erariali ed esulano dalla potestà legislativa regionale (in questa sede si sono definiti: tributi propri "derivati").

Peraltro, è opportuno evidenziare che mentre il vecchio testo dell'articolo 119 si riferiva esclusivamente alla finanza delle Regioni (e solo in tale ambito delineava la nozione, già chiarita, di tributo regionale proprio), il testo novellato concerne anche la finanza degli Enti locali, ai

quali attribuisce un'autonomia finanziaria (di entrata e di spesa) apparentemente altrettanto ampia di quella regionale. Agli Enti locali medesimi, in particolare, è attribuita la titolarità (oltre che di entrate anche) di tributi propri. Tuttavia, come si è già anticipato, da un lato, in materia tributaria continua ad operare la riserva di legge di cui all'articolo 23 della Costituzione, mentre, dall'altro, Comuni, Città metropolitane e Province continuano ad essere privi di potestà legislativa. La posizione di questi ultimi, pertanto, non può essere interamente assimilata a quella delle Regioni e l'attivazione del loro poteri di stabilire ed applicare tributi (ed entrate) propri "autonomi" richiede comunque l'intermediazione della legge, statale o regionale.

Sulla base delle precedenti argomentazioni, è quindi possibile definire nel dettaglio il catalogo dei possibili elementi costitutivi del nuovo sistema tributario della Repubblica.

Si profilano ben cinque categorie di tributi:

1) tributi istituiti dalla legge statale ed il cui gettito rimane allo Stato (tributi erariali in senso stretto);

2) tributi istituiti con legge statale, il cui gettito è devoluto agli enti sub-statali sotto forma di partecipazioni.

3) tributi istituiti dalla legge statale, ma rimessi secondo margini più o meno ampi all'autonomia regionale/locale, con uno spettro di possibilità che potrebbe andare dalla semplice manovra sulle aliquote, alla possibilità di intervenire sulle detrazioni e agevolazioni, fino alla decisione in ordine alla attivazione o meno (tributi propri "derivati");

4) tributi propri istituiti e stabiliti dalla legge regionale (cioè i tributi propri regionali in senso stretto – qui definiti "autonomi");

5) tributi propri istituiti dalla legge regionale (ancora tributi "autonomi", ma rispetto ai quali la legge regionale individua solo le aree su il tributo locale può essere stabilito) e che sono rimessi all'autonomia locale (che dovrebbe disporre di ampi margini di discrezionalità, per stabilire e applicare il tributo).

Pressoché tutti i tributi che attualmente compongono il sistema tributario italiano appartengono alle prime tre categorie. Si hanno, infatti, tributi erariali in senso stretto (prima categoria) e tributi comunque istituiti dalla legge dello Stato ma rimessi, sotto il profilo del gettito ed eventualmente per una parte (più o meno ampia) della relativa disciplina, alle Regioni ed agli Enti locali (seconda e terza categoria). Come riconosciuto dalla stessa Corte costituzionale, non si danno (se non in casi

assolutamente marginali) casi di tributi regionali in senso stretto (quarta categoria) né di tributi regionali/locali (quinta categoria), che sono presenti solo in qualche Regione o Provincia ad autonomia differenziata (si pensi all'imposta di soggiorno).

Nell'ambito delle prime tre categorie (che rimangono nella sua prevalente competenza), lo Stato ben può rimodulare la distribuzione dei tributi fra i differenti livelli di governo, ridefinendo anche eventualmente i margini di disciplina rimessi agli enti territoriali (ad esempio, ampliando i poteri spettanti a Regioni ed Enti locali facendo transitare un determinato tributo dalla prima alla seconda categoria ovvero dalla seconda alla terza).

Più problematica appare invece la quinta e ultima categoria (quella dei tributi regionali/locali): in proposito, si tratta di stabilire se la finanza locale debba essere rimessa in prevalenza alla disciplina dello Stato o a quella delle Regioni. Anche la Corte costituzionale (sentenza n. 37/2004) ha precisato come in materia di finanza locale siano prospettabili tre soluzioni alternative:

- una soluzione a tre livelli imperniata sul concorso fra leggi statali, leggi regionali e regolamenti locali;
- una soluzione a due livelli basata sul binomio legge statale e regolamenti locali;
- una seconda soluzione a due livelli fondata sul concorso fra legge regionale e regolamenti degli enti periferici.

Si tratta di una scelta prevalentemente politica e non può escludersi a priori un'opzione che cumuli tutte e tre le ipotesi. Peraltro, l'Accordo tra Regioni e Enti locali sembra accedere alla soluzione a tre livelli dal momento che si prevede al punto 5, lett.a): “La legge regionale, nell'ambito delle proprie competenze, prevede i tributi locali, limitandosi a delineare i soli principi generali e lasciando agli enti locali la facoltà, nell'esercizio della propria autonomia tributaria, di istituirli ed applicarli”.

In proposito, può solo rimarcarsi la necessità di garantire sufficienti margini di manovra agli Enti locali, valorizzandola loro autonomia finanziaria, anche in considerazione della necessaria *accountability* dei rispettivi amministratori.

Una volta definito e specificato il quadro costitutivo del sistema tributario della Repubblica occorre declinare la sua possibilità di sviluppo in attuazione del federalismo fiscale, specificando una ipotesi coerente per distribuire tra i vari livelli di governo il gettito tributario, insieme ai poteri di modularlo.

Il paragrafo successivo conterrà quindi la descrizione di una possibile soluzione – avanzata e discussa in seno all’Alta Commissione - in ordine alla redistribuzione del gettito e dei poteri normativi su molti tributi, che lo Stato potrebbe effettuare attraverso la legge diretta a dare attuazione all’art.119 Cost.

A questo riguardo è opportuno precisare che nel sistema spagnolo (il quale può rappresentare un interessante punto di paragone) la distribuzione dei tributi “di origine erariale” tra le Regioni avviene in concomitanza con l’assunzione da parte di queste ultime di nuove competenze. Tuttavia, una legge generale (la LOFCA, di cui si è detto più sopra) stabilisce già quali tributi possano essere ceduti, in quale misura massima – se totalmente, o se ne venga attribuita solo una quota – e di quali poteri possano disporre le Regioni su ciascuna voce, una volta avvenuta la cessione. La medesima legge rimanda ad una norma successiva, la quale, nel cedere effettivamente i tributi, fissa la quota di gettito destinata alle Regioni, e puntualizza i poteri normativi che spettano a queste ultime, e dai quali non si possono discostare.

Anche in relazione al nostro ordinamento si possono quindi ipotizzare diverse soluzioni per redistribuire gettito e poteri tributari: ad esempio lo Stato potrebbe seguire il modello spagnolo, effettuando la redistribuzione in due tempi (in tal caso, la legge generale sull’assetto tributario si potrebbe limitare a fissare alcuni paletti per la successiva legislazione); oppure potrebbe assegnare direttamente a Regioni ed Enti locali parte dei tributi e dei relativi poteri, senza la necessità di ulteriori interventi normativi per attivare la riforma.

7.1. La redistribuzione dei tributi erariali: partecipazioni, addizionali e sovrimposte.

La riforma del modello di federalismo fiscale ha consentito un significativo ampliamento della capacità degli Enti territoriali di autofinanziarsi con tributi propri (autonomi o derivati). In ogni caso, rimane fermo che, nell’assetto così configurato, un ruolo importante dovranno svolgerlo anche le partecipazioni a tributi erariali, menzionate al comma 2 dell’articolo 119 tra le fonti di finanziamento ordinario degli Enti territoriali. Ciò, peraltro, trova conferma nella disposizione del quarto comma dell’articolo 119 della Costituzione, dove si

stabilisce che “Le risorse derivanti dalle fonti di cui ai commi precedenti consentono ai Comuni, alle Province, alle Città metropolitane e alle Regioni di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite”. Tale previsione, chiaramente indirizzata al legislatore statale, infatti, non avrebbe significato se ci trovassimo in presenza di una forte quota di autofinanziamento derivante da tributi propri regionali o locali.

La circostanza che tutti gli Enti territoriali autonomi siano indistintamente considerati (compresi Comuni e Province che non hanno potestà legislativa e quindi non possono introdurre ex art.23 Cost. nuovi tributi se non sulla base di una legge statale o regionale) sia nel secondo che nel quarto comma dell’articolo 119 della Costituzione, lascia quindi trasparire un disegno complessivo in cui il finanziamento delle autonomie territoriali è destinato a compiersi principalmente attraverso i tributi istituiti con legge statale, salvo i margini d’ulteriore autonomia lasciati aperti dai principi del coordinamento statale alla potestà legislativa residuale regionale in materia di tributi propri (in merito ai quali, v. meglio *infra*).

Inoltre, il principio di territorialità implica che il gettito del tributo erariale compartecipato affluisca alle Regioni al cui territorio è riferibile ed esclude che la compartecipazione sia destinata a confluire in un fondo perequativo per poi essere ripartita³⁷. Il termine “riferibile al territorio”, tuttavia, manifesta, sul versante interpretativo, rilevanti profili di ambiguità, potendosi riferire al luogo della riscossione, a quello della formazione dell’imponibile o a quello in cui si verificano gli effetti finali (incidenza) dell’imposta. Sarà verosimilmente necessaria, sul punto, una specificazione con legge ordinaria. In proposito, come già in precedenza notato, il documento di sintesi del Comitato tecnico scientifico ha sottolineato l’opportunità di propendere per la seconda interpretazione, dato che, nel caso contrario, l’attribuzione delle risorse alle Regioni e agli Enti locali avverrebbe in modo più sperequato e, soprattutto, in modo piuttosto casuale, essendo il riparto influenzato in modo determinante dalla collocazione della sede legale, che per molti tributi determina il luogo del versamento. Più in generale, è utile ricordare che nel sistema attuale di finanziamento degli Enti territoriali si riscontrano diverse fattispecie che rispondono alla definizione sopra indicata: il caso più importante riguarda le Regioni a statuto speciale nelle quali la maggior parte delle entrate correnti deriva proprio dall’attribuzione di quote, diverse da regione a regione, del gettito dei tributi erariali riferibile al territorio.

³⁷Sotto il vigore del vecchio articolo 119 della Costituzione, invece, l’espressione “quote di tributi erariali” inizialmente era stata intesa come fonte di alimentazione di un fondo perequativo istituito sul bilancio dello Stato e poi ripartito fra le varie Regioni.

In ogni caso, appare opportuno che le entrate delle diverse Autonomie Locali poggino soprattutto sulle solide fondamenta di compartecipazioni alle maggiori imposte nazionali, così come oggi accade con l’IVA per le Regioni.

Questa conclusione deve però confrontarsi, come già osservato in precedenza, con la ricorrente sottolineatura che le compartecipazioni alle imposte statali, essendo nei fatti una forma diversa di trasferimento statale, potrebbero non garantire l’effetto di una sufficiente responsabilizzazione degli Enti sub-statali.

Va tuttavia ribadito che anche in un sistema costruito prevalentemente sulle compartecipazioni è comunque possibile, da diversi punti di vista, stabilire efficaci meccanismi di responsabilizzazione. Ad esempio, strutturando secondo certe modalità (attribuzione del gettito secondo il principio di “effettività”) la compartecipazione all’IVA o considerando che i tributi propri sia “derivati” che “autonomi” (se viene limitata l’esportabilità dell’onere tributario) e le addizionali o sovrimposte facoltative, si instaura di fatto un meccanismo di responsabilizzazione, il cui effetto può costituire una buona garanzia per l’*accountability*. A questo riguardo – ma su tale aspetto torneremo ancora più avanti – si deve sottolineare che, nel contesto del coordinamento fiscale assicurato dallo Stato centrale, vanno garantiti alle Regioni e agli Enti Locali margini effettivi di autonomia tributaria: ad esempio, i gradi di manovra delle amministrazioni regionali e locali nel governo delle addizionali o delle sovrainposte dovranno necessariamente – seppure entro certi limiti – prevedere anche la possibilità di scelta tra una maggiore o minore incidenza fiscale a livello regionale e locale.

La soluzione diretta ad assegnare la prevalenza alle compartecipazioni è stata condivisa anche dal documento di sintesi del Comitato tecnico scientifico, precisando la condizione che la misura delle compartecipazioni, in linea con quanto indicato nel documento delle Regioni e degli enti locali sui meccanismi strutturali del federalismo fiscale, venga fissata per periodi di tempo pluriennali e attraverso un processo che si basi sull’accordo e sulla leale collaborazione tra Stato, Regioni ed Enti locali; e che le compartecipazioni siano affiancate da tributi propri capaci di fornire un gettito significativo e rispetto ai quali gli Enti territoriali godano di ampi poteri di manovra, almeno delle aliquote.

Alla luce di quanto osservato è stata avanzata e discussa in seno all’Alta Commissione una proposta, che qui di seguito si illustra, relativa ad una possibilità di nuova sistemazione dei tributi, dando conto delle ragioni che depongono a favore di questa evoluzione del sistema.

In particolare, l'ipotesi prospettata si fonda sull'evidenza che i vari livelli di governo prestano, in misura differenziata:

- a) servizi collettivi e/o individuali ai cittadini, rispettivamente nelle vesti di produttori, titolari di redditi o consumatori;
- b) servizi, a carattere individuale e collettivo, agli utenti e ai proprietari di immobili e automobili;
- c) servizi a domanda individuale, organizzando risorse quali gestori di "offerte pubbliche", a fronte delle quali viene chiesto un compenso diretto (che corrisponderebbe ad una sorta di "prezzo").

Sulla base di tali considerazioni, come già detto, è stata suggerita una possibile risistemazione dell'assetto tributario complessivo. E' utile però precisare che una semplice redistribuzione del gettito replicherebbe l'errore già commesso con il d. lgs. n. 56 del 2000: appare imprescindibile, dunque, riflettere e proporre modelli che consentano agli enti di intervenire sul proprio gettito, prevedendo una serie di strumenti con questo scopo.

Nel presente elenco, i tributi vengono raggruppati in base alla fattispecie colpita.

a) *Prelievi sugli immobili e sulle utenze*: tale gruppo riunisce tributi che colpiscono le unità abitative e produttive (ICI), tributi sui rifiuti solidi, imposte sui trasferimenti, Irpef sulle unità immobiliari a disposizione e su quelle locate e quelli connessi all'utilizzo degli immobili, principalmente le imposte sull'elettricità, sul gas metano e sul gasolio da riscaldamento. Sono le politiche comunali e provinciali a influire maggiormente sul valore degli immobili e ad attuare politiche di cui si giovano i loro proprietari ed occupanti (si pensi alla pianificazione urbanistica, o alla competenza provinciale sulla viabilità). Pertanto, i prelievi sugli immobili e quelli sulle utenze dovrebbero essere assegnati prevalentemente ai Comuni, tranne una parte che dovrebbe andare alle Province.

Quanto in particolare ai prelievi sugli immobili, l'Ici e la maggior parte degli altri prelievi che li riguarda dovrebbero andare ai Comuni; una quota di tributi sui rifiuti solidi dovrebbe essere destinata alle Province, e il resto dovrebbe rimanere ai Comuni.

Quanto alle utenze, potrebbe essere potenziata la quota di prelievo sull'elettricità per usi domestici assegnata ai Comuni, e ugualmente si potrebbe aumentare la quota del gettito sull'elettricità per usi commerciali assegnata alle Province, mantenendo comunque una quota allo Stato,

poiché spetta a quest'ultimo la competenza in materia di politica energetica nazionale.

b) *Prelievi sull'automobile*: a questo gruppo afferiscono (per citare i più importanti) le accise sulla benzina e sul gasolio per le automobili, il bollo-auto, l'imposta di registro, quella sulle assicurazioni automobilistiche. I maggiori "servizi" di cui godono gli automobilisti possono ravvisarsi nella manutenzione e nell'ampliamento della rete viaria, nell'attivazione e manutenzione delle reti per la circolazione collettiva di persone o cose (poiché l'utilizzo dei mezzi pubblici da parte dei cittadini comporta una migliore circolazione dei mezzi privati), la creazione di spazi di sosta, la limitazione dei danni ambientali causati dalle emissioni dei veicoli. Ancora, in questo senso si possono annoverare il pubblico registro automobilistico e lo *stress* causato alle finanze pubbliche per i danni derivanti dagli incidenti stradali. Mentre nella maggior parte dei casi in relazione ai prelievi attuali sull'automobile si giovano Stato e Regioni, in base al principio di correlazione, insieme allo Stato – titolare della politica energetica e di competenze in materia di viabilità nazionale – dovrebbero beneficiarne Comuni e Province, per i servizi che offrono. Dovrebbero pertanto aumentare i gettiti per Comuni e Province, mentre dovrebbe scendere la quota regionale. In questa prospettiva, il gettito dell'accisa sulla benzina e sul gasolio e del bollo-auto potrebbero essere devoluti a Province e Comuni mediante il meccanismo della compartecipazione. Inoltre, garantendo agli Enti locali adeguati margini di manovra nella gestione di tali tributi aumenterebbe fortemente il grado di *accountability* e di efficienza. In particolare, la tassa automobilistica si configurerebbe come una sorta di prelievo legato allo stazionamento delle automobili sul suolo pubblico, con la possibilità di ridurre l'aliquota qualora il veicolo venga riposto nel *garage*, o di aumentarla qualora lo stazionamento avvenga nelle aree di maggior pregio paesaggistico ed ambientale.

c) *Prelievi su alcolici, tabacchi e giochi*: sebbene siano destinati alle entrate erariali, sembrano prestarsi piuttosto agevolmente a finanziare le Regioni, che costituiscono il livello al quale viene effettuata la grande massa dei servizi pubblici a domanda individuale, tra cui spiccano la sanità e, se diverrà legge la c.d. *devolution*, l'istruzione. Due ordini di ragioni confortano lo spostamento (totale o parziale) a livello regionale di tali gettiti: da un lato, il fatto che in questo modo consumi "non meritevoli" (come il gioco e il consumo di alcol e tabacco) finanzierebbero quelli "meritevoli", come la sanità e l'istruzione. Dall'altro, in particolare i

prelievi su alcol e tabacco si configurerebbero come “*ticket preventivi*”, rispetto alle prestazioni sanitarie cui possono andare incontro coloro i quali ne fanno uso.

d) *IRAP*: come le entrate relative alle grandi utenze elettriche e al gasolio per autotrazione, costituisce un prelievo sulla produzione. Tuttavia, a differenza delle altre due voci, delle quali beneficia lo Stato, l'imposta sulle attività produttive finanzia le Regioni. Quest'ultimo aspetto non sembra corrispondere adeguatamente al principio di correlazione. La ragione sottostante tale prelievo sulla produzione pare consistere negli incentivi in conto investimenti, innovazione, esportazioni, nuova occupazione; nella politica monetaria e dei cambi, nella regolazione della concorrenza, nella protezione dei marchi e dei contratti, nella creazione di nuove infrastrutture. Si tratta di interventi di cui è prevalente capofila lo Stato. Sarebbe dunque coerente che il gettito IRAP affluisse allo Stato; tuttavia, in una fase transitoria, l'ipotesi più realistica è che una parte soltanto vada allo Stato, mentre una quota notevole del gettito IRAP dovrebbe rimanere alle Regioni. Inoltre, il potere d'intervenire sull'IRAP da parte delle Regioni potrebbe essere rivisto e coordinato con l'Ire (circa le modalità, cfr allegato “Documentazione di base elaborata in materia di riforma del decreto legislativo 56/2000”).

L'IRAP, una volta divenuta imposta prevalentemente statale, costituirebbe un prezioso strumento per lo sviluppo della produzione e dell'occupazione; potrebbero, infatti, essere previsti la deduzione degli investimenti, o altri accorgimenti per stimolare le attività produttive.

e) *Prelievi sui redditi*: costituiti essenzialmente da Irpef e IRES, si situano a fronte di prestazioni di sicurezza sociale erogate soprattutto dallo Stato (come pensioni, indennità di malattia e disoccupazione) e di quelle assistenziali che gravano prevalentemente sul Comune (rette degli ospizi per anziani a basso reddito, degli asili e delle scuole materne per famiglie bisognose; integrazione dei canoni di affitto per chi non è in condizione di corrisponderli).

Appare dunque ragionevole che buona quota dell'Ire rimanga al livello centrale, cui spetta l'oneroso compito di finanziare il *deficit* degli enti previdenziali. Tuttavia, accanto a tale quota, pare ragionevole prevedere due sovrimposte (o eventualmente addizionali):

- una a livello regionale, su cui gravano la sanità e (in prospettiva) l'istruzione, e per compensare le esenzioni e le agevolazioni sui *ticket* e sulle tariffe;
- una a livello comunale, che, come si è visto, eroga sostanziose prestazioni di assistenza.

Su tali sovrimposte (o addizionali) gli enti dovrebbero avere margini di manovrabilità. Nel caso dell'Ire, la legge generale sul sistema tributario potrebbe quantificare la sovrimposta (o l'addizionale) o quantomeno fissarne l'aliquota massima, per poi precisarla in una norma successiva e stabilire, almeno a grandi linee, in quali termini Comuni e Regioni possano intervenire sul gettito. Sarebbe opportuno che gli Enti, oltre a poter modulare l'aliquota, possano introdurre deduzioni. In questo senso depone ad esempio il sistema spagnolo, che prevede per le Regioni la possibilità di intervenire sull'aliquota e di introdurre deduzioni per circostanze personali e familiari e per investimenti, con piena autonomia nel decidere su quali basi attribuire le deduzioni, e nel quantificarne i limiti³⁸. Conviene precisare che, a differenza di quanto accade nel contesto iberico, sarebbe invece opportuno mantenere allo Stato il compito di stabilire la progressività dell'imposta³⁹; a Regioni e Comuni spetterebbe solo di fissare l'aliquota della sovrimposta o dell'addizionale.

L'Ires, invece, rimarrebbe al centro: la collocazione del gettito al livello statale pare in linea con il principio di correlazione. È tale livello di governo generalmente a finanziare gli incentivi alle attività produttive, gran parte dei quali riguardano le sole società di capitali; inoltre, sullo Stato pesano gli effetti dei *deficit* derivanti dagli investimenti pubblici in infrastrutture, di cui beneficiano soprattutto le grandi imprese – anche in termini di commesse. Infine, la difficoltà di attribuire a ciascun territorio il corrispondente gettito IRES rende particolarmente sfavorevole il decentramento di tale tributo.

f) *IVA*: trattandosi di un'imposta sui consumi normali, potrebbe essere utilizzata per finanziare i consumi meritori, come i servizi sociali, *in primis* sanità ed istruzione.

L'IVA potrebbe dunque essere riarticolata, mediante:

³⁸ La LOFCA stabilisce soltanto il limite massimo della compartecipazione, e che le Regioni possano intervenire sull'aliquota e introdurre deduzioni. È una legge successiva, che dà effettivamente luogo alla cessione parziale del tributo, a quantificare la compartecipazione, precisare il tipo di deduzioni introducibili, e affidare alle Regioni il compito di stabilire un limite alle medesime deduzioni.

³⁹ Nel sistema spagnolo, è previsto soltanto che le Regioni debbano adottare delle aliquote progressive, e lo stesso numero di scaglioni previsti dallo Stato.

- una compartecipazione regionale, per finanziare i servizi sociali più gravosi (appunto, sanità ed istruzione, qualora quest'ultima diventi di competenza regionale con la riforma costituzionale all'esame del Parlamento). Potrebbe garantirsi che l'IVA destinata alle Regioni derivi effettivamente dal consumo e non dall'intero imponibile assoggettato all'IVA, stabilendo che il gettito su cui è calcolata la compartecipazione giunga dalle sole vendite al consumo; in questo senso, già la finanziaria per il 2004 prevede l'individuazione nella dichiarazione IVA delle vendite al consumo;
- una compartecipazione comunale, volta a sostenere i servizi sociali erogati dal livello di governo più vicino al cittadino. Tale compartecipazione potrebbe avere caratteristiche peculiari, limitandosi alla sola IVA sulle vendite raccolta da alcune attività, come le edicole, i distributori di carburante, le rivendite di sali e tabacchi, gli alberghi e i pubblici esercizi.

A medio termine, si può pensare anche a dei poteri d'intervento sulle aliquote IVA, per le quali è tuttavia necessario il preventivo assenso dell'Unione europea.

Dalla compartecipazione all'IVA potrebbero poi derivare effetti virtuosi per lo stesso mercato di consumo: gli Enti territoriali sarebbero stimolati a conoscere più dettagliatamente il mercato, per influenzare il gettito del tributo. Una maggiore conoscenza del territorio avrebbe dei riflessi positivi sulla politica di rilascio delle licenze commerciali, di servizi alle imprese e più generalmente di insediamento delle attività.

Il risultato complessivo della riorganizzazione dei tributi vedrebbe il passaggio dal centro alla periferia di consistenti porzioni di gettito, cui si accompagnerebbero rilevanti poteri d'intervento sulle entrate. L'effetto sarebbe generalmente responsabilizzante, perché incentiverebbe le politiche regionali e locali volte ad aumentare la base imponibile e la lotta all'evasione. Ad esempio, nel caso dell'IVA sarebbe relativamente agevole individuare la consistenza dell'evasione, in base alla differenza tra consumi regionali misurati dall'ISTAT e quelli contenuto nelle dichiarazioni fiscali.

Per contro, l'unico tributo ad accentrarsi sarebbe l'IRAP, la cui collocazione regionale ha finora destato discussioni: la base imponibile è decisamente disomogenea tra i territori del Paese, e dà luogo a gettiti fortemente sperequati. La collocazione al livello prevalentemente statale costituirebbe, quindi, una ragionevole soluzione per eliminare il problema emerso.

g) *tributi propri regionali*. Il tema dell'autonomia tributaria degli Enti territoriali può essere considerato sia in relazione ai tributi propri "derivati" (la cui legittimità è stata confermata dalle sentenze della Corte costituzionale ricordate in precedenza: 296/2003, 297/2003, 311/2003, 241/2004), rispetto ai quali il legislatore statale dovrà perlomeno mantenere inalterati i livelli attuali di autonomia tributaria, sia in relazione alla nuova fattispecie di quelli che possono essere definiti i reali tributi propri "autonomi", ovvero quelli che saranno stabiliti ed applicati dagli stessi Enti territoriali, negli spazi definiti dagli appositi principi di coordinamento. In altre parole, il nuovo testo dell'articolo 119 della Costituzione annovera fra le risorse autonome di pertinenza di Regioni ed Enti locali anche i tributi propri "autonomi", i quali, insieme alle partecipazioni ai tributi erariali, ai tributi propri "derivati" ed ai proventi del fondo perequativo delle capacità fiscali (classificate, nella sistematica costituzionale, come entrate proprie) vanno a comporre il mosaico dell'autonomia finanziaria di entrata degli enti territoriali.

In proposito, può solo rimarcarsi – ancora una volta – la necessità di garantire sufficienti margini di manovra agli Enti locali, valorizzando la loro autonomia finanziaria. Da un lato, in materia tributaria continua ad operare la riserva di legge di cui all'articolo 23 della Costituzione, mentre dall'altro, Comuni, Città metropolitane e Province continuano ad essere privi di potestà legislativa. La posizione di questi ultimi, pertanto, non può essere interamente assimilata a quella delle Regioni e l'attivazione del loro potere di stabilire ed applicare tributi (ed entrate) propri "autonomi" richiede comunque l'intermediazione della legge, statale o regionale. Peraltro, se è vero che, comunque, il finanziamento degli Enti territoriali mediante entrate tributarie può favorire un uso efficiente delle risorse, è anche vero che, dal punto vista specifico della promozione dell'*accountability* – nonché per permettere agli Enti territoriali di essere effettivamente in grado di rispettare le regole del patto di stabilità e di attuare idonee politiche di spesa autonomamente decise – il riconoscimento agli amministratori locali di un effettivo potere fiscale appare essenziale. In altre parole, nel nuovo modello di federalismo fiscale le entrate tributarie degli Enti territoriali dovrebbero essere in parte significativa costituite da tributi propri in senso stretto e derivati, oltre che da semplici partecipazioni. Al riguardo, è stato anche sottolineato che i poteri riconosciuti agli Enti territoriali dalla normativa statale dovrebbero poter consentire variazioni del gettito significative, ma dovrebbero anche concentrarsi – quanto ai tributi propri devoluti - soprattutto sulla manovra

delle aliquote, lasciando che altri profili della disciplina dei singoli tributi – come la concessione di agevolazioni, il sistema di valutazione della base imponibile o la progressività del prelievo - siano determinati preventivamente dalla legislazione nazionale. In questo modo, da un lato sarebbe più facile, per il cittadino, percepire le differenze nel livello del prelievo e, dall'altro, diventerebbe più agevole valutare la capacità finanziaria standard ai fini del riparto del fondo perequativo. Per i tributi propri autonomi, invece, l'autonomia normativa delle Regioni in campo tributario dovrebbe essere piena ed esclusiva - nell'ambito ben inteso dei principi fondamentali dettati dallo Stato - e l'autonomia degli Enti locali dovrebbe esercitarsi nell'ambito delle tipologie e delle categorizzazioni individuate nella legge regionale (art. 114 Cost., comma 3)

7.2. I meccanismi di sussidiarietà fiscale

Nel rapporto annuale sull'attività 2002, la Commissione per la spesa pubblica individuava nelle addizionali all'imposta sui redditi delle persone fisiche le caratteristiche ideali di un tributo regionale. La tesi è condivisibile, se accompagnata però dalla previsione di alcuni correttivi rispetto alla configurazione attuale delle stesse. Analoghe considerazioni valgono per le sovrimposte, qualora si decidesse di optare per queste ultime.

Appare opportuna, in relazione alle addizionali, la previsione di vincoli alla scala di aliquote che può essere definita a livello regionale. Già al momento attuale si è assistito, infatti, ad una forte differenziazione. Ad esempio, dal 2002 le Marche hanno previsto scaglioni per cui fino a 10.000 € l'aliquota dell'addizionale è dello 0,9 mentre oltre i 70.000 € diventa del 4%. E' chiaro che, in questo caso, c'è il rischio di aumento eccessivo della progressività: dall'altra parte in base al principio "*one man, one vote*" risulta meno compromettente dal punto di vista elettorale scaricare l'imposta su pochi redditi alti piuttosto che su molti redditi bassi.

Un ulteriore correttivo dovrebbe riguardare, poi, un aumento dell'autonomia impositiva riconosciuta, in relazione alle addizionali o alle sovrainposte, agli Enti sub statali. Rispetto ad altri tributi propri "derivati" o, a maggior ragione, "autonomi", queste ultime garantiscono un limitato livello di autonomia impositiva.

Di conseguenza, pare opportuno apportare correttivi secondo l'indirizzo testè tracciato. Una soluzione potrebbe essere quella di introdurre detrazioni o deduzioni. In particolare, questa soluzione potrebbe essere sviluppata nella direzione, laddove è tecnicamente possibile, della cd. "sussidiarietà fiscale". La competenza su molti settori del *Welfare* è, infatti, ormai sempre più regionale o locale: risulterebbe quindi moderno ed innovativo consentire alle Regioni (ed eventualmente agli Enti locali) di poter disporre la detraibilità dalla quota dell'addizionale di quel sistema dei *voucher* e buoni sociali che costituisce uno dei principali elementi d'innovazione dei modelli di *Welfare* locale. Basti pensare alla previsione del buono anziano (una somma mensile che alcune Regioni assegnano agli anziani non autosufficienti e che, aggiungendosi all'assegno di accompagnamento, consente spesso a questi soggetti di rimanere in casa e di evitare il ricovero in strutture sanitarie, che peraltro costerebbe alla Regione cifre ben maggiori del buono), ai buoni scuola (diffusi ormai in numerose Regioni: la Lombardia; l'Emilia Romagna; il Veneto, ecc.), o ai buoni per l'acquisto dei servizi sociali previsti anche dalla legge quadro sull'assistenza. Si tratta di strumenti diretti a concretizzare misure di *Welfare* non paternalistiche, rivolte a favorire la libertà di scelta del cittadino (che può spendere il *voucher* presso strutture accreditate, in concorrenza tra loro). Nel concreto, attualmente il cittadino paga le imposte; queste vengono poi, dopo diversi passaggi, ridistribuite dallo Stato agli Enti locali; il cittadino è successivamente chiamato a compilare moduli e a presentare documentazioni per ottenere il *voucher*; l'Ente locale, infine, riassegna al cittadino la cifra corrispondente al *voucher* stesso. Come è facile comprendere, il meccanismo si traduce in un complicato giro burocratico che comporta costi non indifferenti per le amministrazioni locali e notevoli perdite di tempo per i cittadini. La detraibilità dei buoni dalle addizionali eviterebbe di trasformare i cittadini in "assistiti" semplicemente consentendo di detrarre dalla quota locale la spesa per i *voucher* concessi dagli Enti sub statali. Questi ultimi risparmierebbero sull'organizzazione burocratica (che spesso assume dimensioni non indifferenti: occorre predisporre uffici, controlli, ecc.) e i soldi dei cittadini eviterebbero tutti i passaggi prima descritti. Da qui la sussidiarietà fiscale: attraverso la detrazione si evita di trasformare un cittadino, che avrebbe risorse proprie per assolvere alle esigenze sociali, in un assistito che deve richiedere le risorse che il fisco gli ha portato via, con una conseguente lesione della propria dignità personale.

In altre parole, riconoscendo l'applicabilità di detrazioni/deduzioni e meccanismi di sussidiarietà fiscale si limiterebbe il rischio dell'aumento della pressione fiscale, perché si ridurrebbero i costi burocratici diretti.

Sarebbe inoltre favorita l'apertura verso soggetti diversi da quelli burocratici tradizionali nella erogazione di servizi di pubblica utilità; si aumenterebbe conseguentemente la libertà di scelta dei cittadini; infine, si otterrebbe il risultato di qualificare in senso maggiormente autonomistico le addizionali (o le sovrimposte) senza creare soverchie difficoltà gestionali soprattutto alle imprese (se verranno elaborati – come è possibile – adeguati meccanismi diretti ad evitare complicazioni di gestione).

E' importante da ultimo ricordare che in Spagna, dove le Comunità autonome sono state recentemente dotate del potere di introdurre detrazioni e deduzioni proprio sulle imposte sui redditi⁴⁰, questa previsione ha ottenuto l'effetto di far ridurre la pressione fiscale sui redditi di circa tre punti percentuali⁴¹: una volta che il potere di concedere agevolazioni si avvicina al cittadino è difficile che l'ente politico possa non esercitarlo.

Per quanto riguarda i tributi propri "autonomi", come più volte sottolineato dal Comitato tecnico-scientifico dell'ACoFF nel documento di sintesi più in alto ricordato, nella prospettiva di una piena attuazione del Titolo V della Costituzione, essi potrebbero rappresentare un'importante espressione dell'autonomia politica delle Regioni e degli Enti locali. In particolare, il Comitato tecnico scientifico ha evidenziato che un campo rispetto al quale potrebbe immaginarsi uno sviluppo significativo dei tributi propri autonomi è quello della tutela ambientale. E' importante precisare, anche rispetto al principio di correlazione in questa sede più volte richiamato, che la Corte costituzionale ha ridimensionato la portata dell'articolo 117, comma secondo, lettera s) che assegna l'ambiente alla competenza esclusiva dello Stato precisando come la "tutela dell'ambiente" non possa identificarsi come una materia in senso stretto "giacché essa investe e si intreccia inestricabilmente con altri interessi e competenze" per cui allo Stato è senz'altro riservato il potere di fissare "standards di tutela uniformi sull'intero territorio nazionale, senza peraltro escludere in questo settore la competenza regionale alla cura di interessi funzionalmente collegati con quelli propriamente ambientali" (sentt. nn. 407/02, 536/02, nonché 226, 307, 308 e 331/2003). Peraltro, in base al terzo comma dell'articolo 117 tra le materie di legislazione concorrente rientrano anche quelle relative alla valorizzazione dei beni ambientali e tutela della salute (cfr. Corte costituzionale, sentenza n. 407/2002).

⁴⁰ Nel 1996 è stato attribuito alle Comunità Autonome il 15% del gettito – aliquota innalzata al 30% una volta devolute alle Comunità le competenze in materia d'istruzione non universitaria – dell'imposta sui redditi, prevedendo inoltre che le Comunità potessero modulare, mantenendo la progressività dell'imposta, del 20% l'aliquota di compartecipazione, e introdurre detrazioni per circostanze personali e familiari. Dal 2001 i poteri delle Comunità si sono ulteriormente accresciuti.

⁴¹ Se le Comunità non fossero intervenute sui tributi loro attribuiti, negli anni 1997-1998 il gettito IRPEF sarebbe aumentato del 13,38%, mentre l'aumento effettivo è stato stimato in 10,62%. Dunque, complessivamente le Comunità hanno utilizzato i propri poteri normativi sull'Imposta sui redditi per diminuire la pressione fiscale.

Si tratta evidentemente solo dell'indicazione di un possibile sviluppo che non esclude ulteriori ipotesi di tributi propri "autonomi" purché rispettosi dei principi di coordinamento e in particolare di quelli di non sovrapposizione e del divieto di esportabilità dell'imposta.

7.3. La gestione del tributo e l'accertamento: assetti e processi di governance

Nell'ambito di una proposta complessiva di riordino della fiscalità regionale e locale, i profili concernenti la gestione dei tributi (e, in particolare, le attività di accertamento) rappresentano un momento di rilevanza decisiva.

In assenza di strutture capaci di assecondare l'applicazione, da parte degli Enti locali interessati, dell'autonomia tributaria, difficilmente il processo di federalismo fiscale in corso potrebbe svilupparsi correttamente.

L'attuale quadro degli assetti gestionali delle Regioni e degli Enti locali evidenzia aspetti variegati e diversificati, in base ai diversi livelli di governo.

1) Regioni.

La fase di applicazione dei tributi vede le Regioni utilizzare le strutture statali per voci di primario rilievo, come IRAP, compartecipazione all'IVA e addizionale IRPEF. Ciò è ampiamente giustificato dalle caratteristiche di tali tributi e dalla tipologia dei poteri che la legge statale riconosce alle Regioni.

La duplicazione di apparati è costosa ed inefficiente, non solo, è ovvio, per i tributi statali compartecipati (IRPEF e IVA), ma neanche per l'IRAP, atteso che le regole che presiedono alla determinazione della base imponibile coincidono sotto molti profili con quelle che gli uffici preposti all'attuazione dei tributi erariali sono già da tempo abituati ad applicare.

L'unico dato critico è invece costituito dalla necessità di responsabilizzare l'ente-Regione nella gestione e nell'accertamento tributario, a fronte di meccanismi incentrati sull'Amministrazione statale.

E ciò è tanto più vero in una situazione come quella attuale, in cui non è mai stata data attuazione all'art. 10 del d.lgs. n. 56 del 2000, il quale stabiliva che "le Regioni a statuto ordinario partecipano all'attività di

accertamento dei tributi erariali”, e rinviava la determinazione delle modalità di collaborazione interistituzionale ad un decreto ministeriale da emanarsi previo raggiungimento di un’intesa con la Conferenza permanente Stato-Regioni.

Sul punto, quindi, si assiste ad una situazione peculiare in cui:

- da un lato, la Regione non compartecipa all’attività di accertamento e riscossione e non ha la possibilità di concorrere all’indicazione di *budget* di produzione e di indirizzi operativi, e ciò malgrado l’attività di gestione dei tributi erariali sia destinata ad incidere sulle effettive garanzie dell’autonomia finanziaria regionale;
- dall’altro, lo Stato esercita una funzione strumentale per la realizzazione delle entrate regionali e, quindi, anche nell’interesse della Regione, con costi in gran parte a proprio carico.

Di qui:

- la necessità che l’attività di gestione delle entrate erariali di spettanza delle autonomie regionali non risulti esclusivamente ispirata alla logica percettiva;
- l’esigenza di un’integrata azione di coordinamento per le materie e le funzioni ripartite tra Stato e Regione.

La sintesi può essere intravista nella definizione di nuovi modelli e procedure in cui intervengono accordi d’interesse convergenti verso uno scopo comune con obiettivi e linee di attività definite ed oneri determinati.

In particolare, nel campo delle compartecipazioni e delle addizionali, si potrebbero prevedere supplementi d’introiti, nella misura in cui la maggiore imposta erariale recuperata dagli uffici statali sia dovuta al concorso dell’attività di “*intelligence*” delle Regioni e degli Enti locali. Tale ripartizione di parte dei benefici della lotta all’evasione potrebbe costituire impulso alla partecipazione (finora piuttosto carente) degli enti decentrati all’accertamento degli imponibili dei grandi tributi erariali, attraverso la costituzione di banche dati e di incroci utili a fornire segnalazioni qualificate agli uffici locali dell’Agenzia delle Entrate. L’avanzato grado di informatizzazione dell’attività di accertamento degli uffici locali dell’Agenzia delle Entrate e il connesso sviluppo degli strumenti di monitoraggio consentono, infatti, puntuali ricognizioni e valutazioni qualitative e quantitative.

Oltre alla lotta all’evasione, il coinvolgimento degli enti sub-statali potrebbe riguardare la fase di programmazione e di controllo. Si potrebbe ipotizzare che l’autorità politica regionale, anche in qualità di

rappresentante degli altri Enti locali interessati dal gettito della compartecipazione e/o addizionale, possa concorrere, attraverso la stipula di una convenzione accessoria a quella che regola i rapporti tra Ministero e Agenzia, ed all'interno delle direttive strategiche di intervento e delle azioni gestionali e progettuali di livello nazionale, alla definizione:

- di politiche di sviluppo del personale (tele-lavoro, piani di formazione, compensi incentivanti, etc.);
- di progetti di investimento cofinanziati (sviluppo strumenti informatici, razionalizzazione e potenziamento infrastrutture, etc.);
- del *budget* di produzione e dei criteri selettivi verso cui indirizzare l'azione di accertamento degli uffici locali. Potranno essere indicate specifiche attività di assistenza e di servizi nonché di controllo nei confronti di categorie economiche o tipologie di contribuenti di significativo interesse nelle distinte aree della Regione.

Sulla base delle convenzioni (nazionale e regionale) verrà effettuata la ripartizione delle risorse e delle attività degli uffici territoriali dell'Agenzia delle Entrate. Una compartecipazione all'attività di controllo così articolata, che non significhi solo segnalazione di materia imponibile e soggetti ma ruolo di proposizione ed impulso, analisi ed informazione, consentirebbe alla Regione un margine di operatività sul fronte del gettito derivante dal recupero dell'evasione fiscale ed all'Agenzia il correlato rimborso spese ed il mantenimento del ruolo di centralità nel presidio della gestione della macchina tributaria.

II) Enti locali.

Le autonomie locali dispongono, ad oggi, di non trascurabili poteri tributari.

Essi dispongono, infatti:

- di un'imposta ampia e visibile (ICI per i Comuni , IPT per le Province);
- di compartecipazioni ed addizionali a tributi erariali che non pongono problemi di gestione;
- di vari tributi minori per i quali è stato accresciuto il potere regolamentare.

L'analisi effettuata dalla Corte dei Conti sulle entrate degli Enti locali⁴² mostra un miglioramento dell'efficienza nel campo dell'accertamento e della riscossione, soprattutto a livello provinciale, mentre per i Comuni sussistono ancora sensibili margini di miglioramento, soprattutto per quanto concerne tributi particolarmente rilevanti per il bilancio comunale, come ICI e TARSU-tariffa sui rifiuti. Inoltre, la medesima ricerca della Corte dei conti ha evidenziato squilibri di gettito tra le diverse aree del Paese, che non possono essere ricondotti soltanto alla differente distribuzione territoriale delle basi imponibili. Tali differenze sono dovute, in misura consistente, a comportamenti fiscali meno virtuosi, alla scarsa efficienza dell'Ente impositore, a differenti culture di buona amministrazione.

Orbene, per adeguare l'imposizione all'articolazione amministrativa ed alla realtà territoriale specifica di ciascun Comune, i regolamenti tributari, nell'ambito degli strumenti a disposizione delle amministrazioni comunali, rivestono un ruolo strategico. Con essi si impostano le strategie di lungo periodo, si effettuano scelte di semplificazione e razionalizzazione del sistema destinate a fornire l'*humus* per la gestione delle entrate tributarie. Tuttavia, oggi vengono spesso adottati regolamenti tipo non costruiti sulla specificità del singolo Ente. Eppure i campi di intervento sono ampi e di fondamentale rilevanza.

Senza pretese di completezza, si indicano i più rilevanti:

- 1) in primo luogo, l'Ente dovrà scegliere la forma di gestione delle entrate, atteso che la liquidazione, l'accertamento e la riscossione possono essere effettuate direttamente dal Comune, in forma associata o in affidamento a terzi;
- 2) l'opzione concreta dipenderà dalla capacità operativa interna, dalla struttura informatica disponibile, dalle professionalità esistenti, dall'esigenza di ridurre i costi generali e dalle dimensioni territoriali da gestire;
- 3) sempre nell'ambito delle scelte gestionali, assume particolare valenza l'introduzione del principio di programmazione dell'attività di controllo. Sarà così possibile, tenuto conto della capacità operativa dell'ufficio tributi e degli obiettivi monetari, fissare il *budget* di produzione ed i criteri selettivi verso cui indirizzare l'azione di accertamento;

⁴² Relazione presentata alle Camere nel luglio 2004, avendo a riferimento i dati del 2002.

- 4) rientra, altresì, fra le opzioni gestionali dirette a migliorare l'efficacia dell'attività di accertamento e riscossione, la previsione di incentivi al personale, collegati al raggiungimento degli obiettivi di produzione e monetari e quantificati in misura percentuale delle somme effettivamente riscosse;
- 5) in tema di istituti deflativi, si rende utile il recepimento, da parte dell'Ente locale, dell'istituto dell'accertamento con adesione che consente di definire l'obbligazione tributaria locale in contraddittorio tra le parti nella fase amministrativa pre-contenziosa;
- 6) di indubbia efficacia per accrescere i flussi di gettito è, infine, l'esercizio della potestà regolamentare in materia di riscossione⁴³.

Conviene, in particolare, soffermarsi brevemente sul primo aspetto – quello relativo alle forme di gestione del tributo da parte degli Enti locali, per evidenziare le alternative che il Comune (e la Provincia) si trovano di fronte ed il ruolo che può rivestire lo Stato nell'incentivare le strategie innovative. L'esercizio della potestà regolamentare consente al Comune di individuare la forma di gestione più funzionale al miglioramento delle *performance* dell'accertamento e della capacità di incassare i propri tributi.

L'alternativa può sintetizzarsi tra gestione diretta, esercizio associato dei servizi tributari ed affidamento a terzi.

La gestione diretta richiede una profonda ristrutturazione dell'ufficio tributi dei Comuni sotto il profilo sia organizzativo che logistico, sia delle

⁴³ In materia di riscossione, vanno previste, in particolare,

- diversificate modalità di pagamento;
- esenzione per versamenti e rimborsi di importi minimi, rapportata alla composizione dei flussi di entrata delle specifiche realtà territoriali;
- puntuale disciplina delle dilazioni nei pagamenti (sia per i versamenti diretti delle somme dovute per autotassazione, che per quelle dovute a seguito di liquidazione e accertamento, nonché a seguito di iscrizione a ruolo). Sul punto, per focalizzare l'importanza della previsione regolamentare, basta ricordare che, mentre per la TOSAP e l'imposta sulla pubblicità la normativa istitutiva dei tributi prevede la possibilità di rateizzare in sede di autotassazione il *quantum* da versare, nessuna previsione è contenuta nella normativa ICI. Ed ancora, nessuna previsione contiene l'intera normativa sui tributi locali per rateizzare le somme da versare in caso di acquiescenza all'accertamento. Infine, nel caso di iscrizione nei ruoli coattivi a seguito di inadempimento, mentre per i tributi statali è prevista la possibilità di richiedere la rateazione del carico iscritto a ruolo, tale possibilità è negata al contribuente "locale", senza una norma regolamentare che introduca l'istituto e ne disciplini le modalità di attuazione⁴³;
- la misura degli interessi per il tardivo versamento e per i rimborsi (nei limiti di tre punti percentuali rispetto al tasso legale);
- la disciplina dell'istituto del ravvedimento operoso che sia originale e non di mero recepimento. L'originalità della disposizione regolamentare può consistere nel prevedere una determinazione della misura della riduzione e/o del tempo entro cui attivare il ravvedimento diversa da quella generale contenuta nell'art. 13 del d. lgs. n. 472 del 1997, applicabile in assenza di disposizione regolamentare.

risorse che dell'informatizzazione. La riorganizzazione deve mirare ad archiviare la vecchia realtà articolata sull'eccessiva frammentazione delle unità operative per approdare ad un nuovo modello di aggregazione che tenga conto delle funzioni esercitate (servizi al contribuente, accertamento, riscossione, contenzioso). In tal modo, è possibile introdurre maggiore flessibilità ed interscambiabilità dei ruoli nonché l'ottimale utilizzo del personale, la riqualificazione e l'ampliamento delle conoscenze tecniche. È altresì necessario assicurare controlli incrociati tra flussi di dati provenienti dall'interno dell'amministrazione comunale (ufficio anagrafe, urbanistico, commercio, di polizia municipale, etc.) e prevedere, in sede di regolamento l'obbligatorio apporto collaborativo degli altri uffici dell'Ente locale in un'ottica di servizi al contribuente e di prevenzione dell'evasione. Ad esempio, con riguardo alla tassa rifiuti, è possibile disporre che l'ufficio licenze, in occasione del rilascio di qualsiasi nuova autorizzazione, e l'ufficio anagrafe, all'atto della richiesta di immigrazione o di cambio di abitazione, curino l'auto-denuncia dell'utente. La lotta all'evasione non può, peraltro, prescindere dalla costruzione di una banca dati della fiscalità locale, per la cui costituzione occorre l'informatizzazione dell'intero settore e, preliminarmente, sviluppare un sistema di rilevazioni di carattere straordinario. Ciò consentirà di determinare correttamente la potenzialità fiscale e, coerentemente, di fissare le diverse aliquote, di controllare i flussi finanziari, di gestire la platea impositiva e di effettuare i controlli.

Accanto alla gestione diretta, s'inserisce a pieno titolo fra le strategie di gestione l'associazionismo istituzionale, permettendo di sviluppare al meglio funzioni e servizi con accresciuti livelli di qualità, senza costi aggiuntivi. Quanto alle forme associative utilizzate, la convenzione risulta essere la più diffusa, sia in termini quantitativi generali che per i singoli settori, mentre è in forte crescita la costituzione delle Unioni dei Comuni. Le convenzioni possono prevedere la costituzione di uffici comuni che operano con personale distaccato dagli enti partecipanti, ai quali affidare l'esercizio delle funzioni pubbliche in luogo degli enti partecipanti all'accordo, ovvero la delega di funzioni da parte degli enti partecipanti all'accordo a favore di uno di essi, che opera in luogo e per conto degli enti deleganti. Considerevole è, negli ultimi anni, l'attenzione sulla forma associativa costituita dalle Unioni di Comuni, già da tempo prefigurata dal legislatore e solo recentemente sviluppatasi significativamente nel contesto operativo della realtà delle autonomie locali. Si è, quindi, in presenza di una realtà contraddistinta da un accentuato grado di dinamismo e di sviluppo, incentivato dal livello centrale di governo, che prevede contributi per l'associazione dei servizi. In questo senso, si suggerisce l'inclusione dei

servizi tributari fra quelli il cui esercizio associato eleva la percentuale di tali contributi.

Completa le opzioni interne di scelte di gestione dei servizi tributari l'affidamento a soggetti esterni. L'esternalizzazione richiede analisi valutative preliminari, la cui mancanza od insufficienza può essere causa di grave danno per l'Ente locale, non ultimo il ricorso a procedure arbitrali per la definizione del rapporto⁴⁴.

Nel caso di opzione per l'*outsourcing* i soggetti della pubblica amministrazione locale, resteranno titolari delle funzioni di indirizzo, programmazione, vigilanza e controllo delle diverse attività. L'Ente non svolge più in proprio l'attività ma deve controllare quello che fa il soggetto a cui l'attività è stata esternalizzata. Per far questo deve trasformare la propria struttura operativa in una struttura di monitoraggio che può essere più ridotta in termini di entità numerica di personale, ma deve essere dotata di personale ancora più qualificato, in grado di rilevare gli eventuali errori, i vizi e le anomalie che si determinano nella gestione del concessionario.

Si ritiene pertanto che, in conseguenza di ciò, all'interno delle strutture organizzative assumerà maggiore centralità il ruolo dei servizi di *staff* rispetto a quelli operativi⁴⁵.

8. La perequazione ed il fondo perequativo

Strettamente connesso ai profili ai quali fin qui si è fatto riferimento è il tema dei trasferimenti finanziari destinati ad integrare le entrate degli Enti territoriali in modo da consentire anche a quelli finanziariamente più deboli non soltanto di svolgere le funzioni di propria competenza, ma anche di progredire verso livelli economico-sociali più elevati.

In proposito l'articolo 119 della Costituzione prevede al comma 3 che, "per i territori con minore capacità fiscale per abitante", sia istituito un fondo perequativo destinato ad integrare, senza vincoli di destinazione, le

⁴⁴ Gli elementi di conoscenza necessari per impostare una buona strategia di esternalizzazione sono riferibili a due contesti:

- le dinamiche interne dell'Amministrazione, rispetto alle quali è necessario rilevare il costo dell'attività da esternalizzare e le condizioni organizzative comportanti il ricorso all'*outsourcing*;
- le dinamiche esterne relative alle scelte dell'Amministrazione, per le quali si devono approfondire la verifica del mercato, i costi medi per la gestione e le condizioni di esecuzione dell'attività.

⁴⁵ Per i possibili mutamenti legislativi in materia di contrasto all'evasione a livello locale, si rinvia all'appendice II di questo documento.

entrate proprie degli Enti territoriali e quelle derivanti da tributi dello Stato compartecipati, vale a dire le entrate previste dal secondo comma del medesimo art. 119. Al comma 4 dello stesso articolo 119 si precisa che l'insieme delle risorse acquisite attraverso questi canali "consentono ai Comuni, alle Province, alle Città metropolitane e alle Regioni di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite".

A tutte le predette risorse, inoltre, devono essere aggiunte, sempre sul versante perequativo, le "risorse aggiuntive" e gli "interventi speciali" rispettivamente destinate ed effettuati dallo Stato a favore di "determinati Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni" ai sensi del comma 5 dell'art. 119, cioè al fine di promuovere non soltanto lo sviluppo economico, ma anche la "coesione e la solidarietà sociale", ovvero, ancor più precisamente, "per rimuovere gli squilibri economici e sociali" e "per favorire l'effettivo esercizio dei diritti della persona", o, infine, "per provvedere a scopi diversi dal normale esercizio delle loro funzioni".

Dunque è evidente l'accentuato collegamento tra le finalità che giustificano tali risorse aggiuntive ed interventi speciali e l'azione equilibratrice dei bisogni sociali delineata in via generale dal secondo comma dell'art. 3 della Costituzione. Nel suo complesso la disciplina legislativa di tale azione equilibratrice spetta allo Stato, giacché nella lettera e) del comma 2 dell'articolo 117 si precisa poi che "la perequazione delle risorse finanziarie" è una competenza esclusiva dello Stato. Ciò tuttavia non esclude che, sulla base della disciplina posta con legge statale, l'esercizio dell'attività perequativa possa essere attribuita a livello decentrato, ad esempio a livello regionale, anche unitamente a forme di decentramento delle modalità normative di organizzazione.

Indicazioni in tema di perequazione, poi, sono contenute nel più volte richiamato documento congiunto Regioni - Enti locali. Vi si afferma che il fondo perequativo dovrà essere dimensionato in modo da consentire il "normale esercizio" delle funzioni attribuite agli Enti territoriali e, al punto c), che le entrate proprie, quelle in compartecipazione e le assegnazioni del fondo perequativo "devono" consentire agli Enti territoriali di "finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite (...) intendendosi in tal modo definitivamente conclusa l'esperienza della finanza derivata"⁴⁶.

Sempre nel documento citato si afferma, inoltre, che i criteri di riparto del fondo sono decisi con legge dello Stato con il concorso delle Regioni e degli Enti locali; che il fondo deve essere distinto per Comuni,

⁴⁶ Sono sostanzialmente le stesse parole impiegate dal legislatore costituzionale nell'art. 119, comma 4.

Province, Città metropolitane e Regioni; e che, relativamente alle funzioni trasferite dalle Regioni agli Enti locali, i trasferimenti perequativi a favore di questi ultimi sono gestiti dalle Regioni, previo il raggiungimento di accordi nei Consigli delle autonomie o in altre sedi analoghe, così prefigurando due canali di perequazione, uno dallo Stato a tutti gli Enti territoriali e uno di ogni regione nei confronti dei propri Enti locali.

In materia di perequazione, sono state esaminate separatamente le problematiche di carattere generale connesse alla perequazione delle capacità fiscali - secondo quanto dispone l'articolo 119, terzo comma, della Costituzione - e quelle relative alla residue forme di perequazione dei bisogni, risorse aggiuntive ed interventi speciali, ai sensi del quinto comma dell'articolo 119 della Costituzione.

Sotto questo profilo, in sede di attuazione il modello di riferimento potrebbe essere ancora una volta quello spagnolo.

La LOFCA attribuisce, infatti, allo Stato il compito di garantire il finanziamento dei livelli minimi delle prestazioni fondamentali erogate dalle Comunità Autonome, attraverso la cessione dei tributi (che introduce grosso modo una forma di compartecipazione) e mediante il Fondo di sufficienza (strumento di applicazione generale funzionale a colmare i *gaps* di capacità fiscale). Qualora tali strumenti di finanziamento si rivelino insufficienti, lo Stato interviene con un altro contributo, di carattere straordinario (denominato Assegnazione complementare).

Tale dinamica potrebbe applicarsi al sistema italiano, con gli opportuni aggiustamenti.

I livelli essenziali delle prestazioni andrebbero finanziati in primo luogo attraverso compartecipazioni al gettito di tributi erariali, o tributi statali il cui gettito sia comunque devoluto agli Enti territoriali.

Il fondo perequativo previsto al terzo comma dell'articolo 119 della Costituzione, quantificato in base alla capacità fiscale per abitante, dovrebbe integrare le risorse devolute a Regioni ed Enti locali.

L'intervento con risorse aggiuntive richiede, analogamente a quanto prevede il sistema spagnolo, la previa definizione della tipologia e del livello minimo delle prestazioni essenziali.

8.1. La perequazione delle capacità fiscali.

Il terzo comma dell'articolo 119 della Costituzione prevede che lo Stato (che, sulla base del precedente articolo 117, comma 2, lettera e), dispone in materia di una competenza legislativa esclusiva) istituisca un fondo perequativo, senza vincoli di destinazione, per i territori con minore capacità fiscale per abitante.

Il meccanismo perequativo in discorso deve, pertanto, intervenire per colmare gli eventuali *gaps* tra le necessità di spesa di ciascun Ente e le relative capacità fiscali. Naturalmente, tale meccanismo deve operare sulla base di parametri e di fattori strutturali ed oggettivi (sulla perequazione anche con riferimento a fabbisogni oggettivi di spesa, cfr. *infra*).

Occorre, pertanto, considerare, per ciascun livello di governo e per ciascun Ente, le necessità di spesa determinate al livello *standard* (o efficiente) e non al livello effettivo. Ciò comporta, evidentemente, la necessità di definire i livelli di spesa *standard* (si veda sul punto l'allegata relazione del Comitato Tecnico-scientifico dell'AcoFF).

In proposito, va tenuto presente che il modello dei costi *standard*, già estremamente diffuso nel settore privato, è da molti anni impiegato anche in importanti comparti del settore pubblico. Tale modello andrebbe, pertanto, ulteriormente implementato e generalizzato⁴⁷.

⁴⁷ In proposito, un utile termine di paragone è fornito dal sistema applicato nel Regno Unito. Al riguardo, va premesso che in tale ordinamento le relazioni finanziarie tra Governo centrale e Governi locali sono ispirate ad un sistema decisamente poco centralizzato. Tuttavia il modello perequativo britannico appare in linea con il tipo di perequazione verticale delineato dal nuovo testo dell'articolo 119, terzo comma, della Costituzione, in base al quale, come accennato, è lo Stato che istituisce un fondo perequativo, senza vincoli di destinazione, per i territori con minore capacità fiscale per abitante.

In particolare, nel modello britannico la struttura finanziaria delle autorità locali si basa per il 77 % circa su trasferimenti dello Stato centrale. Di questi i due più rilevanti sono rappresentati dal *Revenue Support Grant* e dal *National Non-Domestic Rate*. Quest'ultima è un'imposta sostenuta da imprese e professionisti che occupano una proprietà immobiliare non residenziale. Si tratta di fatto di una compartecipazione che viene distribuita dal Governo centrale ai Governi locali in base alla popolazione residente.

Le altre entrate delle autorità locali sono rappresentate da tributi propri, la *Council tax*, e da tasse e tariffe da servizi e controprestazioni. La *Council tax*, che copre il 26 per cento del fabbisogno di spesa, è un'imposta locale commisurata ad un valore imponibile determinato in base ad un sistema di classi di valori mobiliari, determinati a livello centrale. Il *Revenue Support Grant* (RSG) è determinato dalla differenza tra lo *Standard Spending Assessment* (SSA) e il gettito totale, stimato dal governo centrale sulla base dell'aliquota *standard*, derivante dalla *Council Tax* e dal *National Non-Domestic Rate*.

In altri termini:

$$\text{RSG} = \text{SSA} - (\text{NNDR} + \text{Council tax ad aliquota standard})$$

$$\text{Perequazione} = \text{costi standard per abitante} - (\text{gettito trasferimenti da Stato} - \text{gettito tributi propri})$$

In tale modello è, pertanto, cruciale la determinazione del livello di *Standard Spending Assessment* calcolato in base ai fabbisogni di spesa locali e alle caratteristiche delle aree e della popolazione residente, sostanzialmente assimilabile ai nostri costi *standard* di funzione per abitante, che può essere corretto e adattato alle molteplici esigenze poste dalle differenze tra i vari tipi e categorie di enti locali. La determinazione di tale livello *standard* di spesa è costruita sul principio

Il riferimento, operato dal testo costituzionale ai “territori”, dovrebbe intendersi nel senso che la quantificazione delle spese degli enti territoriali debba riguardare, distintamente e separatamente, le Regioni, le Province e i Comuni. Per l’analisi delle spese, pare opportuno considerare soprattutto quelle di parte corrente, dato che le spese per investimenti, oltre a variare notevolmente anno per anno, vengono finanziate spesso attraverso l’indebitamento o con forme di *project financing*, cioè con strumenti fortemente legati alla capacità di programmazione e di attrarre investimenti propria di ciascun ente. Manca, in altri termini, la possibilità di valutare le spese d’investimento in base ad elementi oggettivi, indipendenti dalle scelte politiche degli enti. Del resto, il medesimo articolo 119 della Costituzione, quarto comma, prevede che la distribuzione del fondo perequativo contribuisca a garantire, insieme alle altre entrate, l’esercizio ordinario delle funzioni – non anche la possibilità d’investire. Le spese da prendere in considerazione dovrebbero essere quelle relative alle funzioni che tutti gli enti sono chiamati ad esercitare e, quindi, quelle essenziali e più diffuse. Ciò comporta una specifica (ed esclusiva) responsabilità dello Stato, che ha titolo a stabilire le funzioni attribuite a detti enti, ai sensi dell’articolo 117, comma 2, lettere m) e p), della Costituzione, funzioni cui corrisponde il meccanismo di garanzia, riferito alla sufficienza delle risorse complessivamente disponibili di cui ai commi 2 e 3 dell’articolo 119 della Costituzione, come è stabilito nel comma 4 di tale articolo.

Infine, occorre non soltanto individuare le funzioni, ma altresì valutare il fabbisogno normale (cioè, facendo riferimento a condizioni appropriate di efficienza) che lo svolgimento di esse comporti; ciò con riferimento ai livelli ritenuti appropriati di dette funzioni.

Andranno, inoltre, presumibilmente considerati altri indicatori di efficienza, quali quelli connessi al recupero dell’evasione fiscale (da fissare ovviamente su basi realistiche), e alla “abilità contrattuale” nel contenere il costo del personale, specie ove si diffondano anche nel settore pubblico modelli di contrattazione su base regionale.

Alcuni motivi teorici consiglierebbero di impostare il sistema di perequazione su due livelli, uno dallo Stato alle Regioni per la copertura del fabbisogno di area regionale (cioè della Regione e degli Enti locali che rientrano nel territorio di ciascuna) ed uno dalla Regione nei confronti dei rispettivi Enti locali. In molti paesi federali, d’altra parte, la perequazione è strutturata proprio in questo modo, e anche nel nostro Paese un modello di

in base al quale se ciascun ente dovesse spendere un ammontare di risorse coerente con uno *standard* di spesa ipotizzato, tutti gli enti applicherebbero la stessa aliquota per la *Council tax*.

Tale sistema perequativo consente di incentivare ciascun ente ad una più responsabile gestione delle risorse per evitare di aumentare la propria aliquota più di quanto in linea teorica, non faccia la media degli altri enti.

questo tipo è già applicato in due Regioni a statuto speciale (Valle d'Aosta e Friuli Venezia Giulia) e nelle Province autonome di Trento e Bolzano.

A tal proposito, nel documento Regioni - Enti locali del 18 giugno 2003 sugli aspetti strutturali del federalismo fiscale, si prevede che lo Stato resti primariamente responsabile della perequazione sia nei confronti delle Regioni che nei confronti degli Enti locali in quanto, da un lato, i criteri di definizione e di attribuzione del fondo perequativo andrebbero determinati “dalla legge dello Stato con il concorso delle Regioni e degli enti locali”, e dall'altro lato spetterebbe sempre allo Stato procedere all'attribuzione delle risorse presenti nel fondo⁴⁸. Tuttavia, nell'ambito di un modello perequativo senz'altro impostato in senso verticale, si ammette che il fondo sia “distinto per Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni”. Ciò implica che, nell'ambito di tale modello perequativo, vi sia la possibilità di differenziare l'applicazione dei meccanismi di perequazione fra i diversi livelli di governo.

In questa prospettiva, del resto, il riferimento al “fondo” contenuto nel terzo comma dell'articolo 119 della Costituzione non dovrebbe essere inteso in senso formalistico e restrittivamente precettivo. Pertanto, si potrebbe procedere alla ripartizione del fondo perequativo complessivamente inteso in una pluralità di fondi perequativi, uno regionale, uno provinciale, uno comunale ed, in prospettiva, uno per le Città metropolitane.

In merito al riparto di tali fondi, occorre premettere che la possibile nuova configurazione del sistema tributario quale prospettata nel precedente capitolo determina (anche in base alle simulazioni condotte dai Gruppi di lavoro) una situazione molto meno sperequata rispetto al passato. Ciò significa che, adottando il modello della perequazione verticale, se si tarano le quantità delle risorse tributarie in maniera tale da mandare in pareggio, o in prossimità del pareggio, le situazioni con il rapporto più alto tra gettito e spese, gli sbilanci dei territori più poveri (ovvero la distanza da uno di tale rapporto) risulteranno gravi ma non così drammatici da rendere

48 P.to 5, lett. d): “Tenuto conto che le disparità regionali sono molto profonde, il fondo perequativo di cui al comma 3 dell'art. 119 Cost. e altre risorse del bilancio dello Stato dovranno consentire di perequare le differenze dei territori con minore capacità fiscale per abitante, in modo da garantire il normale esercizio delle funzioni attribuite a Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni, proseguendo nell'azione di incentivare l'esercizio virtuoso delle potestà tributarie di ciascuna realtà istituzionale.

I criteri per la definizione e l'attribuzione del fondo perequativo per territori con minore capacità fiscale per abitante sono determinati dalla legge dello Stato con il concorso delle Regioni e degli enti locali. Il fondo, distinto per Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni, è attribuito direttamente dallo Stato.

In considerazione della struttura del federalismo fiscale proposto l'Alta Commissione dovrà prevedere un meccanismo di attribuzione del fondo perequativo teso a garantire i principi di solidarietà previsti dalla Costituzione. Entro tale meccanismo dovrà essere prevista la perequazione che le Regioni effettueranno a seguito della attribuzione agli Enti locali di entrate tributarie per il finanziamento delle funzioni loro assegnate direttamente dalle regioni medesime individuando nel Consiglio delle Autonomie ovvero, in analoghe sedi i luoghi di concertazione interistituzionale.”

preponderante il peso delle entrate da perequazione. Il coniugio tra principio di correlazione e principio di capacità contributiva, inoltre, indica la via per una perequazione nel segno della spinta all'efficienza della gestione pubblica, e non nel segno della deresponsabilizzazione della medesima, come si potrebbe temere.

Ciò pare consentire di uscire dal circolo vizioso dell'autoreferenzialità dei tributi che è implicita nella perequazione al 90% delle capacità fiscali, propria del d. lgs. n. 56 del 2000. Del resto è noto che il sistema di perequazione previsto dal d. lgs. n. 56 del 2000 ha posto numerosi problemi. Primo tra tutti, il permanere di un sistema di perequazione "ibrido", che comprende elementi di un sistema "orizzontale" pur in presenza di una connotazione "verticale", con l'ulteriore anomalia di un sistema di compartecipazione dove solo la quota IRPEF valorizzata allo 0,4% e l'accisa sulle benzine sono rimaste interamente attribuite alle Regioni in modo diretto, mentre l'aliquota dell'IVA è distribuita secondo criteri perequativi. Inoltre, sebbene la riforma del 2000 abbia cercato di ridisegnare le norme del finanziamento alla sanità cercando di mantenere una distinzione delle responsabilità, sono rimasti insoluti ulteriori problemi applicativi. E' rimasta, infatti, la contraddizione del tentativo di conciliare due opposte esigenze: mantenere il carattere nazionale del Servizio sanitario da un lato, e dall'altro responsabilizzare le Regioni sul versante del finanziamento. Nel decreto questo tentativo si concretizza nella previsione di un periodo transitorio triennale, nel quale permane il vincolo della spesa capitolaria, al termine del quale cade il vincolo per effetto dell'attivazione di sistemi di monitoraggio idonei a verificare il grado di assistenza erogato. Nel modello a regime, quindi, rimane in vita una competenza centrale sulla valutazione della gestione sanitaria regionale, con una potenzialità di ingerenza potenzialmente addirittura maggiore di quella precedente, che era invece limitata alla verifica del rispetto del vincolo di destinazione.

Del resto, i criteri di perequazione previsti nel d. lgs. n. 56 del 2000 – rispetto ai quali le stesse Regioni, con l'accordo stipulato nella Conferenza Straordinaria di Santa Trada del 21 luglio 2005 chiedono "modifiche" per il futuro - appaiono superati alla luce di quelli adesso previsti in Costituzione. Se in passato il riferimento era ai "bisogni", oggi il terzo comma dell'articolo 119 della Costituzione fa riferimento alla "capacità fiscale per abitante", superando il meccanismo previsto dal d. lgs. n. 56 del 2000 in cui si assegna un peso pari al 60% alla perequazione delle capacità fiscali e un peso di 40% all'indicatore dei bisogni sanitari dove tale formula viene

attuata attraverso la compartecipazione all'IVA che confluisce nel fondo perequativo.

Nel quadro del nuovo art.119 Cost. l'estremo superiore della perequazione va, infatti indicato, nelle vicinanze del 100%, mentre l'estremo inferiore andrebbe fissato tenendo conto che, ponendo lo sforzo fiscale al massimo, l'Ente locale o la Regione possa comunque pareggiare il bilancio.

La perequazione, così impostata, fugherebbe definitivamente i gravi timori connessi alla realizzazione del federalismo fiscale. Infatti il Sud sarebbe spinto all'efficienza, ma non correrebbe in ogni caso il pericolo di differenziazione dei livelli dei servizi sociali, a causa dell'insufficienza del finanziamento, salvo che gli enti non vogliano decidere di ridurre alcune prestazioni, per rimediare alla propria inefficienza senza fare pieno ricorso al massimo sforzo fiscale e contrattuale (sugli incentivi all'efficienza nella quantificazione e riparto del fondo perequativo, cfr., *infra*, ed il relativo documento del Comitato istituzionale). Anche alcuni potenziali conflitti istituzionali perderebbero la loro ragione d'essere. Ad esempio l'effettuazione della perequazione per i Comuni, una volta che venga a coinvolgere masse di risorse finanziarie limitate (come accadrebbe con un'assegnazione dei tributi fondata sugli immobili e sulle automobili), e in ogni caso veda prevalere gli aspetti tecnici (fissazione degli *standard*), perderebbe la forte valenza politica che riveste oggi. Infine, è da ritenere ragionevole e suscettibile di apprezzamento anche da parte della Corte costituzionale, la proposta di prevedere una congrua fase transitoria (come del resto previsto dal DL costituzionale AC 4862 attualmente in discussione alle Camere in seconda lettura) per passare dall'attuale regime a quello improntato al nuovo modello perequativo.

8.2. La perequazione dei bisogni: risorse aggiuntive ed interventi speciali

Il quinto comma dell'articolo 119 della Costituzione⁴⁹ costituisce una sorta di "clausola di chiusura" del sistema, consentendo allo Stato (individuato, evidentemente, quale garante ultimo dei valori dell'unità

⁴⁹ "Per promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale, per rimuovere gli squilibri economici e sociali, per favorire l'effettivo esercizio dei diritti della persona, o per provvedere a scopi diversi dal normale esercizio delle loro funzioni, lo Stato destina risorse aggiuntive ed effettua interventi speciali in favore di determinati Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni".

giuridica ed economica dell'ordinamento, valori direttamente presidiati dall'articolo 120, secondo comma, ma agevolmente ricollegabili al fondamentale articolo 5 della Costituzione) l'effettuazione di interventi volti a colmare le lacune dei meccanismi ordinari di finanziamento delle funzioni di spettanza degli enti territoriali sub-statali.

La formulazione della disposizione rivela immediatamente la *ratio* ad essa sottesa. L'obiettivo perseguito dal legislatore costituzionale è quello di affiancare alla perequazione in ragione della minore capacità fiscale di alcuni territori (prevista dal precedente comma 3), una forma di perequazione basata su indicatori di bisogno, che tengano conto, allo stesso tempo, delle differenti dotazioni infrastrutturali possedute e della diversa onerosità dei servizi erogati da ciascun Ente territoriale, oltre che di esigenze di spesa di carattere eccezionale. Queste considerazioni, va sottolineato, trovano conforto anche nel documento Regioni- enti locali più volte richiamato⁵⁰.

In questa prospettiva, l'erogazione di risorse aggiuntive ovvero di interventi speciali è inquadrabile, come già detto, all'interno della competenza legislativa esclusiva dello Stato in materia di "perequazione delle risorse finanziarie", ex articolo 117, secondo comma, lettera e), della Costituzione. Un siffatto obiettivo ed un tale inquadramento sistematico giustificano, evidentemente, la conservazione, a livello centrale, di ampi poteri di governo degli strumenti *de quo*, poteri che possono tradursi anche nell'apposizione di vincoli di destinazione alle risorse finanziarie eventualmente erogate.

Naturalmente, deve trattarsi, in primo luogo, di strumenti aggiuntivi rispetto al finanziamento integrale delle funzioni normali, in conformità alle finalità di perequazione e garanzia enunciata dalla norma costituzionale. In questo senso, le risorse aggiuntive e gli interventi speciali non possono essere utilizzati (come talora suggerito in dottrina) per integrare il fondo perequativo di cui al terzo comma dell'articolo 119 della Costituzione, in quanto (come accennato) rispondono ad una logica (diversa) di perequazione dei bisogni.

In secondo luogo, tali strumenti devono essere indirizzati ad enti o categorie di enti determinati e non alla generalità degli enti appartenenti ad un determinato livello di governo. È, quindi, escluso il ricorso a trasferimenti "a pioggia", ma si impone una politica di erogazione di

⁵⁰ L'accordo tra Regioni ed Enti locali, prevede, al riguardo: p.to 5 lett. e): "Fondo per gli interventi speciali e risorse aggiuntive. Gli interventi di cui al comma 5, art. 119 Cost., dovranno confluire in un fondo nazionale destinato a colmare le ulteriori disparità strutturali. (differenze di opportunità, arretratezza del sistema economico e sociale) delle singole realtà territoriali. Le Regioni, le Province, i Comuni e le Città metropolitane concorrono con lo Stato a definire l'entità e i criteri di riparto di tale fondo".

risorse mirata e specifica dal punto di vista dell'individuazione dei destinatari.

La dottrina si è a lungo impegnata nell'individuare il senso della distinzione, operata dalla norma costituzionale, fra risorse aggiuntive, da un lato, ed interventi speciali, dall'altro. In proposito, la soluzione che pare più corretta sembra essere quella di ricondurre tale bipartizione alla differente natura delle spese che ciascuna tipologia di strumento concorre a finanziare. Da questo punto di vista, le risorse aggiuntive potrebbero essere finalizzate a garantire la copertura di spese di natura corrente relative a funzioni straordinarie che l'Ente beneficiario è chiamato ad esercitare (ad esempio, per far fronte alle conseguenze di un disastro ambientale quale un'alluvione o un terremoto)⁵¹. Gli interventi speciali, viceversa, potrebbero contribuire (eventualmente mediante il meccanismo del cofinanziamento) a sostenere la politica di investimenti degli enti sottodotati dal punto di vista infrastrutturale, allo scopo di consentire il recupero di quei *gaps* nella dotazione di fattori produttivi che, in molte aree del Paese (specialmente nel Mezzogiorno) si traducono in maggiori costi (ed in risultati meno performanti) nell'erogazione dei servizi. In quest'ottica, è evidente che un'oculata politica degli investimenti potrebbe rendere meno drammatica la questione della perequazione delle capacità fiscali.

In termini operativi, alla luce della ricostruzione appena operata, è emersa l'ipotesi di far confluire risorse aggiuntive ed interventi specifici nell'ambito di due distinti fondi speciali.

Da un lato, potrebbe essere istituito un fondo speciale di solidarietà, destinato a garantire la copertura di spese eccezionali di natura corrente; dall'altro, andrebbe posto un fondo speciale per gli investimenti, destinato a colmare i divari territoriali nella dotazione o nel fabbisogno di infrastrutture.

Il governo di tali fondi resterebbe allo Stato (che potrebbe naturalmente prevedere il carattere vincolato delle relative erogazioni), ma con il concorso ed il contributo (oltre che degli enti beneficiari, anche e soprattutto) delle Regioni, secondo quanto imposto dalla richiamata giurisprudenza costituzionale e come suggerito anche dal documento

⁵¹ In sintonia con la proposta formulata in merito alla riforma del Patto di stabilità interno, si è anche suggerito di prevedere forme di perequazione differenziate, nell'ambito della spesa di investimenti, a seconda che si tratti di investimenti lordi o netti. Si possono, effettivamente, presentare situazioni di enti a forte dotazione infrastrutturale che necessitano di ingenti spese per investimenti lordi ma di basse spese per investimenti netti. Per contro, gli enti sottodotati dal punto di vista infrastrutturale necessitano di forti investimenti netti, ma presentano un fabbisogno inferiore di spesa per investimenti lordi. Per questo, sarebbe opportuno riconnettere gli strumenti di erogazione delle risorse aggiuntive alla spesa per investimenti lordi (come accennato, assimilabile a quella corrente), limitando gli interventi speciali alla spesa per investimenti netti (ovvero alla rimozione dei *gaps* di dotazione infrastrutturale).

Regioni-enti locali. La valorizzazione del ruolo regionale specialmente rispetto alla politica statale degli investimenti consentirebbe, inoltre, di assicurare una sinergia fra i descritti strumenti di diritto interno ed i fondi di origine comunitaria (*in primis* i fondi strutturali), nella cui gestione le Regioni svolgono, come noto, un ruolo di primo piano.

8.3. Particolari aspetti della perequazione presi in esame dal Comitato tecnico scientifico

Partendo dai vincoli di natura costituzionale e dagli elementi di contesto rappresentati, in particolare, dal documento Regioni – Enti locali – elementi che, come si è più volte sottolineato nel presente documento, rappresentano un punto di riferimento essenziale per la costruzione del nuovo modello di federalismo fiscale – nel Comitato tecnico scientifico dell’Alta Commissione si è sviluppato un ampio dibattito volto a definire alcuni specifici aspetti del sistema di perequazione sopra delineato. In particolare sono stati esaminati i seguenti temi:

- la tutela dell’autonomia di spesa degli Enti territoriali;
- l’opportunità di sistemi di perequazione “regionali”, ulteriori rispetto al sistema di perequazione nazionale;
- l’opportunità di indirizzare la perequazione a compensare le differenze tra enti in relazione sia alla capacità fiscale che al fabbisogno oggettivo di spesa, in particolare quando è in gioco la tutela di livelli essenziali di prestazioni, previsti dallo Stato;
- l’opportunità di incentivi all’efficienza nella quantificazione e nel riparto del fondo perequativo; a partire dal riferimento a valori standard per la capacità fiscale e per il fabbisogno di spesa;
- l’opportunità di adottare metodologie differenziate per tipologia di ente, ai fini del calcolo della capacità fiscale e del fabbisogno standard;
- l’opportunità di prevedere adeguate garanzie a favore degli Enti territoriali, a fronte di un sistema di perequazione pro-efficienza;
- l’opportunità di non disincentivare lo sforzo tributario degli Enti territoriali e, in particolare, di quelli con minore capacità fiscale;

- il modello di perequazione da adottare (orizzontale, verticale, o altre soluzioni ibride);
- l'opportunità di un congruo periodo transitorio per l'avvio del nuovo modello.

Sugli aspetti sopra elencati, la discussione all'interno del Comitato Tecnico-scientifico dell'AcoFF è giunta ad analisi ampiamente condivise, salvo in ordine al modello di perequazione da adottare, rispetto al quale sono state formulate una pluralità ipotesi. I risultati della discussione sono stati formulati nell'allegata relazione del predetto Comitato.

8.4. Particolari aspetti della perequazione affrontati dal Comitato Istituzionale.

Il tema della perequazione è stato affrontato anche dal Comitato Istituzionale, in particolar modo prendendo in considerazione la necessità che il meccanismo di perequazione – per poter essere accettato e dunque non costituire un fattore di continua conflittualità interistituzionale – dovrebbe essere costruito in modo da rispondere a criteri di equità, efficienza e di sostenibilità finanziaria, oltre che di trasparenza e di semplicità di applicazione, tutto ciò richiedendo un'impostazione rigorosa, seppure nell'ambito di un approccio necessariamente graduale con il quale vanno governati i processi di transizione verso l'assetto considerato ottimale.

In questa prospettiva si è ritenuto che il modello di perequazione debba svilupparsi partendo dalla determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni (LEP) e dei relativi costi standard – rilevando, tra, l'altro, che i livelli essenziali devono essere assicurati nell'esercizio di tutte le funzioni degli Enti territoriali (originarie, trasferite o devolute), e procedendo alla determinazione della capacità fiscali potenziali (e dunque oggettive) dei singoli livelli istituzionali. Il Comitato Istituzionale ha affrontato, dunque, le seguenti questioni:

- le modalità di determinazione dei costi standard dei LEP;
- le modalità di determinazione della capacità fiscale potenziale degli Enti territoriali;

- l'instaurazione di un meccanismo di perequazione coerente con l'art. 119 della Costituzione.

Su tali questioni, il Comitato Istituzionale dell'AcoFF ha predisposto ed approvato un documento di lavoro, che è allegato alla presente Relazione.

Appendice I

Gli articoli 117, 118 e 199 della Costituzione – L'accordo del giugno 2003 sui meccanismi strutturali del federalismo fiscale, tra Regioni, Province, Comuni e Comunità Montane

Gli articoli della Costituzione

Art. 117. La potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali.

Lo Stato ha legislazione esclusiva nelle seguenti materie:

- a) politica estera e rapporti internazionali dello Stato; rapporti dello Stato con l'Unione europea; diritto di asilo e condizione giuridica dei cittadini di Stati non appartenenti all'Unione europea;
- b) immigrazione;
- c) rapporti tra la Repubblica e le confessioni religiose;
- d) difesa e Forze armate; sicurezza dello Stato; armi, munizioni ed esplosivi;
- e) moneta, tutela del risparmio e mercati finanziari; tutela della concorrenza; sistema valutario; sistema tributario e contabile dello Stato; perequazione delle risorse finanziarie;
- f) organi dello Stato e relative leggi elettorali; *referendum* statali; elezione del Parlamento europeo;
- g) ordinamento e organizzazione amministrativa dello Stato e degli enti pubblici nazionali;
- h) ordine pubblico e sicurezza, ad esclusione della polizia amministrativa locale;

- i) cittadinanza, stato civile e anagrafi;
- l) giurisdizione e norme processuali; ordinamento civile e penale; giustizia amministrativa;
- m) determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale;
- n) norme generali sull'istruzione;
- o) previdenza sociale;
- p) legislazione elettorale, organi di governo e funzioni fondamentali di Comuni, Province e Città metropolitane;
- q) dogane, protezione dei confini nazionali e profilassi internazionale;
- r) pesi, misure e determinazione del tempo; coordinamento informativo statistico e informatico dei dati dell'amministrazione statale, regionale e locale; opere dell'ingegno;
- s) tutela dell'ambiente, dell'ecosistema e dei beni culturali.

Sono materie di legislazione concorrente quelle relative a: rapporti internazionali e con l'Unione europea delle Regioni; commercio con l'estero; tutela e sicurezza del lavoro; istruzione, salva l'autonomia delle istituzioni scolastiche e con esclusione della istruzione e della formazione professionale; professioni; ricerca scientifica e tecnologica e sostegno all'innovazione per i settori produttivi; tutela della salute; alimentazione; ordinamento sportivo; protezione civile; governo del territorio; porti e aeroporti civili; grandi reti di trasporto e di navigazione; ordinamento della comunicazione; produzione, trasporto e distribuzione nazionale dell'energia; previdenza complementare e integrativa; armonizzazione dei bilanci pubblici e coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario; valorizzazione dei beni culturali e ambientali e promozione e organizzazione di attività culturali; casse di risparmio, casse rurali, aziende di credito a carattere regionale; enti di credito fondiario e agrario a carattere regionale. Nelle materie di legislazione concorrente spetta alle Regioni la potestà legislativa, salvo che per la determinazione dei principi fondamentali, riservata alla legislazione dello Stato.

Spetta alle Regioni la potestà legislativa in riferimento ad ogni materia non espressamente riservata alla legislazione dello Stato.

Le Regioni e le Province autonome di Trento e di Bolzano, nelle materie di loro competenza, partecipano alle decisioni dirette alla formazione degli atti normativi comunitari e provvedono all'attuazione e all'esecuzione degli accordi internazionali e degli atti dell'Unione europea, nel rispetto delle norme di procedura stabilite da legge dello Stato, che disciplina le modalità di esercizio del potere sostitutivo in caso di inadempienza.

La potestà regolamentare spetta allo Stato nelle materie di legislazione esclusiva, salva delega alle Regioni. La potestà regolamentare spetta alle Regioni in ogni altra materia. I Comuni, le Province e le Città metropolitane hanno potestà regolamentare in ordine alla disciplina dell'organizzazione e dello svolgimento delle funzioni loro attribuite.

Le leggi regionali rimuovono ogni ostacolo che impedisce la piena parità degli uomini e delle donne nella vita sociale, culturale ed economica e promuovono la parità di accesso tra donne e uomini alle cariche elettive.

La legge regionale ratifica le intese della Regione con altre Regioni per il migliore esercizio delle proprie funzioni, anche con individuazione di organi comuni.

Nelle materie di sua competenza la Regione può concludere accordi con Stati e intese con enti territoriali interni ad altro Stato, nei casi e con le forme disciplinati da leggi dello Stato

Art. 118. Le funzioni amministrative sono attribuite ai Comuni salvo che, per assicurarne l'esercizio unitario, siano conferite a Province, Città metropolitane, Regioni e Stato, sulla base dei principi di sussidiarietà, differenziazione ed adeguatezza.

I Comuni, le Province e le Città metropolitane sono titolari di funzioni amministrative proprie e di quelle conferite con legge statale o regionale, secondo le rispettive competenze.

La legge statale disciplina forme di coordinamento fra Stato e Regioni nelle materie di cui alle lettere *b)* e *h)* del secondo comma dell'articolo 117, e disciplina inoltre forme di intesa e coordinamento nella materia della tutela dei beni culturali.

Stato, Regioni, Città metropolitane, Province e Comuni favoriscono l'autonoma iniziativa dei cittadini, singoli e associati, per lo svolgimento di attività di interesse generale, sulla base del principio di sussidiarietà

Art. 119. I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa.

I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno risorse autonome. 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. Dispongono di compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio.

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

Le risorse derivanti dalle fonti di cui ai commi precedenti consentono ai Comuni, alle Province, alle Città metropolitane e alle Regioni di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite.

Per promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale, per rimuovere gli squilibri economici e sociali, per favorire l'effettivo esercizio dei diritti della persona, o per provvedere a scopi diversi dal normale esercizio delle loro funzioni, lo Stato destina risorse aggiuntive ed effettua interventi speciali in favore di determinati Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni.

I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno un proprio patrimonio, attribuito secondo i principi generali determinati dalla legge dello Stato. Possono ricorrere all'indebitamento solo per finanziare spese di investimento. È esclusa ogni garanzia dello Stato sui prestiti dagli stessi contratti

DOCUMENTO SULL'ACCORDO AI SENSI DELL'ARTICOLO 3, COMMA 1, LETT. A) DELLA LEGGE 27 DICEMBRE 2002, N. 289 SUI MECCANISMI DEL FEDERALISMO FISCALE (raggiunto nel giugno 2003 tra Regioni, Province, Comuni e Comunità Montane).

VISTO l'articolo 3 della legge n. 289 del 2002 "legge finanziaria 2003" istitutivo dell'Alta Commissione di studio per l'indicazione dei principi generali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario ai sensi degli articoli 117, co.3, 118 e 119 della Costituzione;

VISTA l'urgenza di sancire tale accordo al fine rimuovere il congelamento degli strumenti di autonomia finanziaria di Comuni e Regioni;

VISTI gli articoli 2, 3, co.2, 23 e 53 della Costituzione che concorrono a definire un sistema di federalismo fiscale i cui elementi strutturali siano funzionali ai principi di uguaglianza, solidarietà e progressività della imposizione fiscale;

VISTA l'esigenza che il federalismo fiscale coniughi i meccanismi di redistribuzione delle risorse esistenti con strumenti in grado di assicurare lo sviluppo socio-economico delle singole realtà territoriali, realizzando il giusto equilibrio tra autonomia, efficienza e solidarietà;

VISTA l'esigenza che i livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali costituzionalmente garantiti, secondo l'art. 117, co.2, lettera m), siano determinati dallo Stato e integralmente finanziati ai sensi del comma 4 dell'art. 119 della Costituzione;

CONSIDERATO che il sistema dei tributi propri e delle compartecipazioni deve garantire il principio della trasparenza, della semplificazione, della responsabilizzazione e deve comunque determinare un accrescimento dell'attuale livello di autonomia impositiva e flessibilità fiscale, ferma restando il rispetto del principio di invarianza della pressione fiscale;

CONSIDERATO che l'attuazione del federalismo fiscale dovrà rispettare i principi di razionalità e coerenza dei singoli istituti tributari e del sistema tributario nel suo complesso; di omogeneità dei tributi regionali e locali, intesa nel senso che detti tributi siano, pur nella loro diversità, tra loro conciliabili e si innestino armonicamente nel sistema tributario nel suo complesso; di stabilità e di unitarietà della finanza pubblica; le Regioni e le autonomie locali, inoltre sottolineano la necessità che il federalismo fiscale debba essere sviluppato in parallelo alla riforma del sistema fiscale statale delineato dall'apposita legge delega e non già in progressione, per evitare il rischio di adattamenti successivi che potrebbero modificare il quadro appena costruito oppure essere costretti e compressi dentro un disegno ritenuto immodificabile e incompatibile con le esigenze delle Regioni e delle autonomie locali le quali, in questo senso, chiedono di essere preventivamente coinvolte nella predisposizione dei decreti legislativi di attuazione della delega;

CONSIDERATO che l'attuazione della riforma costituzionale richiede un periodo transitorio prima dell'entrata a regime e che occorre assicurare la messa a disposizione delle risorse per l'esercizio delle competenze spettanti alle Regioni, alle Province e ai Comuni, alla luce della novellata Costituzione, in maniera congrua, tempestiva e trasparente;

RICHIAMATA la necessità di fare salve le competenze attribuite a regioni a statuto speciale e Province autonome ai sensi dell'art. 10 della Legge Costituzionale 3/2001;

RICHIAMATA la necessità che, in ogni caso, l'esercizio della autonomia impositiva delle Regioni e degli enti locali si accompagni ai principi della responsabilizzazione finanziaria, in modo da assicurare la correlazione tra prelievo e beneficio;

CONFERMATA la validità dell'assetto istituzionale definito dall'art. 119 della Costituzione rispetto all'autonomia finanziaria di entrata e di spesa di Comuni, Province, Città Metropolitane e Regioni e la necessità che in sede di Conferenza Unificata si sviluppi una preventiva intesa sulla impostazione della politica economica-finanziaria nazionale, anche in relazione alla predisposizione del Dpef, dei contenuti della legge finanziaria e del Patto di stabilità e crescita.

**TRA GOVERNO, LE REGIONI, I COMUNI, LE PROVINCE E LE
COMUNITA' MONTANE SI CONVIENE IL SEGUENTE
ACCORDO:**

1. Il presente accordo ha ad oggetto l'individuazione dei meccanismi strutturali del federalismo fiscale al fine di fornire indirizzi all'Alta Commissione di Studio prevista dall'art. 3, co.1, lett.b) della legge 28 dicembre 2002, n. 289 per l'elaborazione dei principi generali di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario che saranno oggetto della relazione al Governo.
2. L'Alta Commissione, incaricata di predisporre una relazione al Governo in cui indicare i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, secondo quanto previsto dalla Costituzione, presenterà entro il 31 marzo 2004 la suddetta relazione. E comunque entro il 31 ottobre 2003 presenterà un documento sugli elementi per il coordinamento tra Patto di Stabilità, Legge finanziaria 2004 e federalismo fiscale.
3. Il documento dell'Alta Commissione conterrà le proposte di attuazione dell'articolo 119 Cost.; in particolare tale documento si sostanzierà in una parte generale riguardante il sistema nel suo complesso, e in una parte contenente indicazioni specifiche per Regioni, Province e Comuni.
4. Contestualmente l'Alta Commissione elaborerà :
 - a) la ricognizione della finanza di ciascun livello di governo (ammontare delle risorse finanziarie complessive) Stato, Regioni, Province e Comuni, in rapporto alle funzioni esercitate.
 - b) La proiezione dei fabbisogni in ordine all'attuazione dei processi di decentramento amministrativo e di attuazione del Titolo V.
5. L'Alta Commissione individuerà i contenuti della legge statale di coordinamento della finanza pubblica rispetto a:
 - a) **il riparto tra la competenza legislativa statale e regionale in merito ai tributi regionali e locali**

La legge statale di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, secondo quanto stabilito dall'articolo 119, co.2, Cost. individua i tributi e le entrate proprie di Regioni ed enti locali, le sovrimposte e le addizionali ai tributi erariali nonché le compartecipazioni spettanti alle Regioni e agli enti locali, determinando anche l'ambito normativo e regolamentare autonomo riservato agli stessi, a partire dai livelli e dalle forme di autonomia finanziaria previsti nell'ordinamento vigente.

Le Regioni hanno competenza in materia di coordinamento dei sistemi tributari delle Regioni e degli enti locali, nell'ambito dei principi fissati dalla legge dello Stato, ovvero, se mancanti, desumibili dalle leggi statali vigenti.

La legge regionale, nell'ambito delle proprie competenze, prevede i tributi locali, limitandosi a delineare i soli principi generali e lasciando agli enti locali la facoltà, nell'esercizio della propria autonomia tributaria, di istituirli ed applicarli.

Si richiama la necessità di far salve le competenze delle Regioni a Statuto speciale e delle Province autonome di Trento e Bolzano ai sensi dell'art. 10 della Legge costituzionale n. 3 del 2001.

b) l'autonomia normativa di Comuni, Province e Città Metropolitane in materia di finanza locale;

La legge statale di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario disciplina soltanto in via di principio i tributi e le entrate proprie nonché le forme di compartecipazione ai tributi erariali, lasciando alla autonomia regolarmente degli enti locali la disciplina applicativa dei tributi.

Allo stesso tempo la legge regionale che prevede tributi locali si limita a delineare i principi generali e lascia all'autonomia regolamentare degli enti locali la facoltà di istituirli nonché la disciplina di applicazione.

c) un'adeguata proporzione tra tributi propri e compartecipazioni a tributi erariali per ogni livello di governo;

Fermo restando che l'insieme delle fonti relative ai commi 2 e 3 dell'art. 119 Cost. devono consentire a Regioni ed enti locali di finanziare integralmente le funzioni pubbliche a loro attribuite, si dovrà individuare la proporzione secondo la quale ripartire l'ammontare delle risorse a disposizione nell'ambito delle diverse fonti: tributi ed entrate proprie, partecipazioni, perequazione, intendendosi in tal modo definitivamente conclusa l'esperienza della finanza derivata;

d) il sistema di perequazione

Tenuto conto che le disparità regionali sono molto profonde, il fondo perequativo di cui al comma 3 dell'art. 119 Cost. e altre risorse del bilancio dello Stato dovranno consentire di perequare le differenze dei territori con minore capacità fiscale per abitante, in modo da garantire il normale esercizio delle funzioni attribuite a Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni, proseguendo nell'azione di incentivare l'esercizio virtuoso delle potestà tributarie di ciascuna realtà istituzionale.

I criteri per la definizione e l'attribuzione del fondo perequativo per territori con minore capacità fiscale per abitante sono determinati dalla legge dello Stato con il concorso delle Regioni e degli enti locali. Il fondo, distinto per Comuni, Province, Città metropolitane Regioni, è attribuito direttamente dallo Stato.

In considerazione della struttura del federalismo fiscale proposto l'Alta Commissione dovrà provvedere un meccanismo di attribuzione del fondo perequativo teso a garantire i principi di solidarietà previsti dalla Costituzione. Entro tale meccanismo dovrà essere prevista la perequazione che le Regioni effettueranno a seguito dell'attribuzione agli Enti locali di entrate tributarie per il finanziamento delle funzioni loro assegnate direttamente dalle regioni medesime individuando nel Consiglio delle Autonomie ovvero, in analoghe sedi i luoghi di concertazione interistituzionale.

e) Fondo per gli interventi speciali e risorse aggiuntive

Gli interventi di cui al comma 5, art. 119 Cost., dovranno confluire in un fondo nazionale destinato a colmare le ulteriori disparità strutturali, (differenze di opportunità, arretratezza del sistema economico e sociale) delle singole realtà territoriali. Le Regioni, le Province, i Comuni e le Città

metropolitane concorrono con lo Stato a definire l'entità e i criteri di riparto di tale fondo.

6. L'Alta Commissione individuerà le modalità per garantire certezza di risorse finanziarie per ogni livello di governo in rapporto alle funzioni esercitate.

7. L'Alta Commissione individuerà le procedure di composizione dei conflitti tra Stato, Regioni, Province e Comuni, nonché strumenti e procedure che garantiscono la ininfluenza diretta e/o indiretta sul gettito dei Comuni, delle Province, delle Città Metropolitane e delle Regioni, di modifiche dei sistemi tributari statali e regionali.

La Conferenza Unificata è la camera arbitrale per dirimere i conflitti tra Stato, Regioni, Province, Comuni e Città Metropolitane; il Consiglio delle Autonomie locali, ovvero analoghe sedi istituzionali sono la camera arbitrale per dirimere i conflitti tra Regioni ed enti locali.

Appendice II

Interventi legislativi per l'evoluzione del modello organizzativo per la semplificazione e per la maggiore efficacia nell'attività di prevenzione e contrasto all'evasione.

La gestione dei tributi locali è attualmente disorganica (tante dichiarazioni per ogni tributo, modalità di esazione e tempi di adempimenti diversificati, modalità e termini di decadenza dall'accertamento che differiscono tra tributo e tributo) e presenta diseconomie per le attività degli enti impositori e onerosi adempimenti per i contribuenti.

Per evitare duplicazioni e complessità gestionali, occorrerà adottare criteri e procedure il più possibile omogenee, con l'obiettivo di semplificare gli adempimenti dell'impresa e del cittadino.

L'intervento statale può giovare sotto molti profili.

Si può innanzitutto pensare ad interventi immediati finalizzati a rendere più semplificato il sistema di tassazione, ad individuare norme dirette ad incentivare la capacità di prevenzione e contrasto all'evasione e ad incrementare la base imponibile al fine di fornire una prima risposta allo stato di difficoltà finanziaria in cui versano i bilanci comunali. L'intervento legislativo appare opportuno anche al fine di applicare, in modo uniforme sul territorio nazionale, disposizioni ed istituti di indubbia utilità ai fini del miglioramento del rapporto con i contribuenti e dell'innovazione dell'aspetto organizzativo e gestionale, facendo proprie le esperienze migliori delle municipalità.

In materia di ICI, ad esempio, si osserva che la legislazione è strutturata su un impianto normativo rigido, attenuato dal riconoscimento avvenuto, nel dicembre 1997, di una ampia potestà regolamentare. Tuttavia, l'uso della leva regolamentare non è avvenuto in modo uniforme sul territorio nazionale e con adeguate capacità di normazione da parte dei Comuni. Ne è derivata una sostanziale disparità di trattamento fra possessori di immobili nelle diverse realtà territoriali del paese, con l'effetto che lo stesso contribuente per l'immobile situato nel Comune A può fruire di disposizioni di agevolazione negli adempimenti di dichiarazione e di versamento, mentre nel Comune B è soggetto ai vincoli della struttura delle norme istitutive del tributo.

Peraltro, una diversa efficienza amministrativa è causa di diffuse sacche di evasione. Ecco perché è importante ed opportuno intervenire sulla struttura base del tributo. Ciò consentirà di assicurare un ammodernamento dell'impianto legislativo originario che con la forza della legge può garantire un sicuro e diffuso standard di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti. Gli adempimenti principali del contribuente ICI riguardano la presentazione della dichiarazione originaria, delle successive denunce di variazione ed il versamento del tributo. Già con l'articolo 15 della legge n. 383 del 2001 è stato disposto che "per gli immobili inclusi nella dichiarazione di successione l'erede ed i legatari non sono obbligati a presentare la dichiarazione ai fini dell'imposta comunale sugli immobili. L'ufficio presso il quale è presentata la dichiarazione di successione ne trasmette una copia a ciascun Comune nel cui territorio sono ubicati gli immobili".

L'entrata a regime in tutto il territorio nazionale dell'obbligo di utilizzo, da parte dei notai, delle procedure telematiche per gli adempimenti in materia di registrazione, trascrizione e voltura (c.d. adempimento unico informatico) degli atti di compravendita di immobili, degli atti di cessione e costituzione di diritti reali a titolo oneroso su immobili e delle accettazioni di eredità consente ora di estendere l'abolizione dell'obbligo di dichiarazione ai fini ICI per la maggior parte dei contribuenti.

La trasmissione ai Comuni dei dati derivanti dalle registrazioni dell'atto notarile effettuate con l'Adempimento unico, disciplinata da apposito decreto, assicura, infatti, ai Comuni l'acquisizione diretta dei dati concernenti le modificazioni di soggettività passiva necessarie per l'aggiornamento dei propri archivi. Resta inalterato l'obbligo per il contribuente delle dichiarazioni di variazioni che non rientrano tra le informazioni contenute nell'Adempimento unico (ad esempio: acquisto o perdita di esenzioni o agevolazioni; terreni agricoli divenuti edificabili o viceversa; area fabbricabile su cui è stata ultimata l'edificazione di un fabbricato; variazioni catastali per modifiche strutturali; immobili non più destinati ad abitazione principale o viceversa). Così operando, si conforma il dato normativo originario al mutato contesto organizzativo e tecnologico della pubblica amministrazione.

Analoghi interventi di semplificazione ed ammodernamento vanno operati nel campo della riscossione, al fine di agevolare l'adempimento spontaneo dei cittadini. Sono necessarie modifiche normative finalizzate a rendere più flessibile la gestione dei rimborsi; a migliorare l'efficacia dell'attività di riscossione; a potenziare gli strumenti di relazione fisco locale/collettività per facilitarne il rapporto, in particolare per quanto riguarda il pagamento rateale di quanto dovuto⁵².

Particolare rilievo dovrà assumere, altresì, il miglioramento della capacità di accertamento e riscossione. Già oggi l'aspetto che riguarda le strategie di gestione, le scelte organizzative e tecniche nell'amministrazione della macchina tributaria, rappresenta un passaggio centrale per assicurare il successo di una politica fiscale idonea a bilanciare

⁵² Nell'ambito di questa direttrice occorrerebbe prevedere la possibilità:

- di compensare i crediti ed i versamenti ICI;
- di versare, con una lieve maggiorazione a titolo di interesse corrispettivo, entro trenta giorni successivi ai termini previsti, gli importi dovuti a titolo di acconto e saldo;
- di versare in rate le somme dovute a titolo di acconto ICI;
- di versare ratealmente le somme dovute in caso di acquiescenza all'atto di accertamento;
- di richiedere la ripartizione rateale del pagamento delle somme iscritte a ruolo;
- di effettuare i versamenti relativi ad un medesimo immobile da parte di un contitolare anche per conto degli altri.

gli impegni di spesa e, nel contempo, attenta a non comprimere i settori produttivi ed a tutelare le categorie sociali più deboli. Con maggiore forza, l'individuazione di strumenti e tecniche per una efficiente gestione delle entrate tributarie comunali si impone nell'ottica di un progetto di riordino, in senso federalista, della fiscalità locale. Si impone il ricorso strategico alle tecnologie informatiche, sia per un'efficace azione di selezione delle posizioni dei soggetti da sottoporre a verifica che per un controllo di gestione che regoli ed indirizzi l'azione amministrativa verso il raggiungimento degli obiettivi fissati in sede di programmazione.

Accanto alle risorse tecnologiche, altrettanto fondamentale è l'assetto organizzativo degli uffici tributari dei Comuni, l'individuazione della forma di gestione delle entrate (diretta, associata, tramite terzi), la formazione del personale, il potenziamento degli strumenti di partecipazione dei contribuenti, l'incremento degli istituti deflativi⁵³.

⁵³ Risulterebbe importante, quindi, l'approvazione di nuove disposizioni normative dirette a prevedere:

- una attività degli Uffici tributi dei Comuni articolata sulla base di obiettivi di produzione predeterminati dalla giunta comunale, tenuto conto delle risorse assegnate e del tempo unitario medio di realizzazione dei controlli. Così operando, si realizza quella separazione necessaria fra atti di gestione di competenza del funzionario ed atti di indirizzo propri dell'autorità politica. La misurazione dei risultati e l'analisi degli scostamenti consentiranno di verificare se l'attività svolta risponde agli obiettivi programmati e di attuare gli interventi correttivi in vista del loro raggiungimento;
- la predeterminazione dei criteri selettivi per l'individuazione di gruppi omogenei di contribuenti o di immobili da sottoporre a controllo
- l'erogazione di compensi incentivanti al personale al raggiungimento degli obiettivi;
- il potenziamento delle interazioni tra strutture interne, al fine di favorire la massimizzazione dei risultati di produzione;
- lo sviluppo di piattaforme tecnologiche per il miglioramento dei collegamenti tra amministrazione centrale ed Enti locali;
- la disciplina del procedimento di accertamento nell'ipotesi di esonero dall'obbligo di dichiarazione, con la previsione di specifiche sanzioni e di nuovi termini di decadenza per la notifica dell'avviso di accertamento;
- l'affidamento alle autonome decisioni del dirigente responsabile dell'ufficio tributi delle modalità di riscossione (diretta, tramite concessionario, tramite strutture di *service* esterno, con modello F24, etc.), afferendo a scelte di tipo gestionale che non necessitano del complesso iter di approvazione regolamentare con il necessitato concorso dell'organo assembleare;
- nuove tecniche di pubblicizzazione degli atti deliberativi del Comune. Fermo restando che l'unica forma di pubblicità giuridicamente valida resta quella disciplinata dal Testo Unico sull'ordinamento degli Enti locali (articolo 124 del d. lgs. n. 267 del 2000), la finalità di assicurare la conoscenza dell'avvenuta adozione di disposizioni di natura tributaria è efficacemente garantita dalla pubblicazione delle delibere sul sito *internet* del Dipartimento delle politiche Fiscali.