



### I PRINCIPI COSTITUZIONALI

La riforma del Titolo V della Parte II della Costituzione, introdotta con la legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3, ha ridefinito i rapporti tra Stato, regioni ed enti locali anche in materia tributaria e, più in generale, nel settore della finanza pubblica.

In tema di assetti finanziari pubblici, lo Stato ha **legislazione esclusiva** e competenza regolamentare in materia di **sistema tributario e contabile dello Stato** e di **perequazione finanziaria** (art. 117, secondo comma, lett. e), Cost.). Ai sensi dell'articolo 117, terzo comma, Cost., rientrano invece tra le materie di **legislazione concorrente**, nelle quali allo Stato spetta esclusivamente l'enunciazione dei principi fondamentali della materia, **l'armonizzazione dei bilanci pubblici ed il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario**.

Alle regioni ed agli enti locali è riconosciuta (art. 119 Cost.) **autonomia di entrata e di spesa**, che si sostanzia nell'attribuzione di **risorse autonome** derivanti da tributi ed entrate propri e da compartecipazioni ai tributi erariali aventi ad oggetto, precisa la disposizione costituzionale, il gettito riferibile ai rispettivi territori. Tali risorse, integrate da un **fondo perequativo** per i territori con ridotta capacità fiscale, devono rivelarsi sufficienti a finanziare integralmente le funzioni degli enti in questione (art. 119, quarto comma, Cost.). Hanno invece **natura aggiuntiva** le risorse che lo Stato può destinare a regioni ed Enti locali per favorire lo sviluppo ed il riequilibrio economico e sociale e comunque per provvedere a scopi diversi dal normale esercizio delle funzioni (art. 119, quinto comma, Cost.).

Il nuovo Titolo V sembra orientato, nei termini che verranno in seguito evidenziati, verso un modello di federalismo fiscale di tipo **solidaristico e cooperativo**, piuttosto che verso un modello marcatamente competitivo come quello statunitense, dove ciascun livello di Governo, dallo Stato federale fino alle amministrazioni locali, è libero di istituire tributi, individuando basi imponibili ed aliquote, senza dover rispettare parametri posti da fonti normative di grado superiore. Alla luce dell'articolo 119 Cost., non deve tuttavia ritenersi preclusa la possibilità di differenziazioni tra i sistemi tributari locali, che potrebbero tra l'altro determinare un certo grado di competizione fiscale.

#### 1. Il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario

L'articolo 119, al secondo comma, stabilisce che la potestà impositiva degli enti autonomi deve esplicarsi in **armonia con la Costituzione** e con i **principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario** posti, ai sensi dell'articolo 117, terzo comma, Cost., dal legislatore statale. Agli enti locali è consentito

intervenire attraverso la disciplina regolamentare per attuare o integrare il disposto di leggi statali o regionali. L'esercizio del potere di coordinamento attraverso la legge statale e regionale sembra poter comportare anche l'indicazione di livelli massimi della **pressione fiscale**.

L'azione di coordinamento non è circoscritta alla legislazione ma si estende all'**applicazione in via amministrativa** dei tributi. L'art. 119, secondo comma, Cost. prevede infatti che Regioni ed enti locali "stabiliscono ed applicano tributi ed entrate propri". Ciò sembrerebbe comportare, ad esempio, la possibilità di introdurre forme di coordinamento anche delle fasi dell'accertamento e della riscossione, prevedendone l'esercizio unificato da parte di un unico soggetto con effetti di semplificazione della gestione del sistema tributario. Il **contenzioso** relativo ai tributi regionali e locali è invece di esclusiva competenza della legge statale ai sensi dell'articolo 117, secondo comma, lett. l), Cost., che riserva allo Stato la materia giurisdizionale.

Mediante il coordinamento si tende ad evitare una eccessiva frammentazione del sistema tributario ed a favorirne, all'opposto, una definizione il più possibile organica ed in grado di realizzare una composizione equilibrata del carico fiscale complessivo, evitando un'eccessiva frammentazione e moltiplicazione dei tributi.

Non sono poi da sottovalutare i limiti al potere positivo degli enti territoriali legati alla disciplina costituzionale e, in particolare, quelli derivanti dai **vincoli comunitari e internazionali**. Significative a riguardo appaiono le censure di cui è stata fatta oggetto la legge 26 marzo 2002, n. 2, della Regione Sicilia, che aveva istituito un tributo regionale sul passaggio di gasdotti attraverso il proprio territorio. Tale normativa è stata giudicata, sia dai giudici nazionali sia in ambito comunitario (v. TAR Lombardia, sentenza n. 130/2003; Corte di giustizia delle Comunità europee, sentenza 21 giugno 2007, causa C-173/05), incompatibile con il diritto comunitario, che non consente di porre restrizioni alla libera circolazione delle merci né di adottare una politica commerciale e tariffaria con Paesi terzi difforme da quella comunitaria.

La **Corte costituzionale** ha avuto modo di chiarire le modalità attraverso le quali deve essere esercitato il potere statale di coordinamento. Nella sentenza n. 37 del 2004, la Consulta ha osservato come l'attuazione del disegno costituzionale richieda "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". La Corte, nella medesima sentenza (si veda anche la sentenza n. 241 del 2004), ha inoltre ritenuto che il previo intervento del legislatore statale costituisca un **presupposto necessario** per l'esercizio della potestà impositiva da parte degli altri livelli di governo, subordinando pertanto all'attuazione dell'articolo 119 l'esercizio della facoltà di regioni ed enti locali di istituire autonomamente tributi e di intervenire sulla disciplina statale dei tributi regionali e locali. Per la Corte quindi, in deroga ad un principio generale, alle regioni non è consentito, in caso di inerzia dello Stato, di desumere i principi fondamentali dalla legislazione statale vigente. In conseguenza di ciò, prosegue la Corte, si deve ritenere tuttora spettante al legislatore statale la potestà di dettare norme modificative, anche nel dettaglio, della disciplina dei tributi locali esistenti: condizione di legittimità dell'intervento, peraltro, è il **divieto di procedere in senso inverso** a quanto prescritto dall'art. 119 Cost., sopprimendo, senza sostituirli, gli spazi di autonomia riconosciuti dalle leggi statali, o configurando un sistema finanziario complessivo in contraddizione con l'art. 119 (v. , in particolare, le sentenze nn. 296 e 303 del 2003 e, da ultimo, la sentenza n. 451 del 2007).

Espressione dei poteri di coordinamento statale in materia di finanza pubblica e di sistema tributario è anche il **patto di stabilità interno**, strumento strettamente connesso al patto di stabilità e crescita al rispetto del quale l'Italia è vincolata in ambito comunitario. A giudizio della Corte costituzionale, il patto di stabilità interno si giustifica proprio alla luce dei vincoli comunitari alle finanze pubbliche nazionali, ma occorre renderlo più conforme alla nuova autonomia finanziaria di regioni ed enti locali, eliminando gli aspetti più dirigistici e lesivi dell'autonomia (sentenze nn. 4 e 36 del 2004).

La Corte costituzionale ha anche precisato i limiti che il legislatore statale è tenuto a rispettare nel dettare i principi di coordinamento della finanza pubblica. La Corte, in più occasioni, ha considerato legittime, in quanto riconducibili al principio di coordinamento della finanza pubblica, disposizioni statali (prevalentemente comprese in leggi finanziarie) **incidenti anche in modo penetrante** sull'autonomia degli enti territoriali nella gestione della spesa (cfr., ad es., sentenze nn. 4, 17 e 36 del 2004) In alcune recenti pronunce, peraltro, (v. in particolare la n. 417 del 2005), la Corte ha ritenuto che il legislatore statale può legittimamente imporre agli enti autonomi **vincoli alle politiche di bilancio** solo con "disciplina di principio" e "per ragioni di coordinamento finanziario connesse ad obiettivi nazionali, condizionati anche dagli obblighi comunitari". Tali vincoli "debbono avere ad oggetto o l'**entità del disavanzo** di parte corrente o - ma solo in via transitoria ed in vista degli specifici obiettivi di riequilibrio della finanza pubblica perseguiti dal legislatore statale - la **crescita della spesa corrente** degli enti autonomi". Sempre secondo la Corte, "la previsione da parte della legge statale di limiti all'entità di una **singola voce di spesa** non può essere considerata un principio fondamentale in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici e coordinamento della finanza pubblica, perché pone un

precetto specifico e puntuale sull'entità della spesa e si risolve perciò "in una indebita invasione, da parte della legge statale, dell'area [...] riservata alle autonomie regionali e degli enti locali, alle quali la legge statale può prescrivere **criteri** [...] ed **obiettivi** (ad esempio, contenimento della spesa pubblica) ma non imporre nel dettaglio gli strumenti concreti da utilizzare per raggiungere quegli obiettivi" (in tal senso v. tra le altre le sentenze nn. 449 del 2005, 95 del 2007, 159 del 2008).

Il dettato costituzionale, come si è visto, sembra equiparare, per quanto riguarda l'**autonomia finanziaria**, la posizione delle regioni a quella degli enti locali. Tuttavia, come noto, in materia tributaria opera la riserva di legge relativa di cui all'articolo 23 Cost., suscettibile di essere soddisfatta solo dalla legge statale o regionale. Inoltre, va rammentato come al legislatore regionale spetti assicurare il coordinamento finanziario e tributario, sulla base dei principi stabiliti dalla legge statale. Ciò premesso, si ricorda come la Corte costituzionale, con la sentenza n. 37 del 2004, abbia indicato tre diverse soluzioni per l'attuazione dell'**autonomia finanziaria locale**: a) concorrenza di leggi statali, regionali e di regolamenti locali; b) concorrenza di leggi statali e di regolamenti locali; c) concorrenza di leggi regionali e di regolamenti locali.

Spetta dunque al legislatore ordinario, in sede di attuazione dell'articolo 119 Cost, scegliere quale via seguire, tenendo conto che la riforma costituzionale ha in ogni caso esteso l'ambito dell'autonomia finanziaria degli enti locali - che già comportava la facoltà di disciplinare con propri regolamenti i tributi locali sulla base della disciplina generale dettata dalla legge statale - sancendo anche nei loro confronti il principio secondo il quale la responsabilità inerente alle entrate non deve essere disgiunta da quella relativa alle spese.

## 2. Le fonti di finanziamento degli enti territoriali: tributi propri e partecipazioni

L'articolo 119, comma primo, Cost., afferma il principio che "i Comuni, le Province le Città metropolitane e le Regioni hanno **autonomia finanziaria di entrata e di spesa**". I commi secondo e terzo del medesimo articolo elencano le seguenti fonti ordinarie di finanziamento degli enti autonomi:

- **tributi propri**;
- **partecipazioni** al gettito dei tributi erariali riferibile al territorio dell'ente;
- **trasferimenti perequativi**, per i territori con minore capacità fiscale per abitante;
- **entrate proprie** (quelle derivanti da attività economiche e rendite patrimoniali).

Ai sensi del quarto comma, le risorse di cui ai commi secondo e terzo devono consentire ai Comuni, alle Province, alle Città metropolitane e alle Regioni di **finanziare integralmente** le funzioni pubbliche loro attribuite. Il sistema tributario, così come configurato dalla legge statale nell'esercizio dei poteri di coordinamento, sembrerebbe quindi tenuto ad assicurare a ciascun ente una quantità di risorse corrispondente al costo delle funzioni ad esso conferite.

Esistono inoltre opinioni difformi in merito alla necessità di finanziare integralmente le funzioni

esercitate dalle regioni ordinarie che beneficiano di **“ulteriori forme e condizioni particolari di autonomia”** ai sensi dell'articolo 116, terzo comma, Cost. Vi è infatti chi sostiene la necessità di applicare anche in questo caso il principio dell'integrale finanziamento e chi fa invece rilevare come - ferma restando la necessità che lo Stato trasferisca, unitamente alle funzioni, le relative risorse finanziarie, umane e strumentali - tali regioni, trattandosi di un ampliamento dell'autonomia costituzionalmente garantita di cui va verificata l'opportunità, dovrebbero coprire le relative spese manovrando le entrate fiscali derivanti dai tributi propri e dalle compartecipazioni.

L'attuazione del federalismo fiscale richiede che siano in primo luogo esattamente individuate le funzioni ordinarie di ciascuna categoria di enti e quantificato il costo delle stesse.

Come ha osservato la Corte costituzionale (sentenza n. 17 del 2004), il nuovo sistema tributario dovrà prevedere, per ogni livello di governo, un **insieme equilibrato** di tributi propri, compartecipazioni e trasferimenti di natura perequativa, nel rispetto del principio fondamentale del parallelismo tra responsabilità normativa e responsabilità finanziaria. Questo sembra logicamente comportare che, per quanto riguarda gli enti con maggiore capacità fiscale, i tributi propri e la compartecipazione ai tributi erariali devono garantire un gettito tale da coprire integralmente il costo delle funzioni esercitate in via ordinaria. Per gli enti con minore capacità fiscale, invece, tale obiettivo potrà essere raggiunto solo ricorrendo ai meccanismi di carattere perequativo. La stima delle entrate dovrà verosimilmente compiersi assumendo come riferimento **determinati tributi ed aliquote standard**, fermo restando che, nell'esercizio della potestà impositiva, i singoli enti, nei limiti consentiti dalla legislazione di coordinamento, potranno individuare nuovi tributi e modificare la disciplina dei tributi esistenti.

Secondo la Corte costituzionale (sentenza n. 296 del 2003), i **tributi propri** vanno identificati con quelli istituiti e stabiliti con legge regionale, nel rispetto dei principi di coordinamento con il sistema tributario. Sulla base di tale assunto, la Consulta è giunta ad affermare che la disciplina sostanziale dell'Irap rientra tuttora nella competenza statale esclusiva in materia di tributi erariali (sentenza n. 296 del 2003) e che anche la tassa automobilistica non è un tributo proprio della regione (sentenza n. 297 del 2003). La conseguenza pratica di tale giurisprudenza - coerente con quella già esaminata che ritiene precluso l'esercizio della potestà impositiva regionale sino all'adozione di una legge di coordinamento statale - è stata la dichiarata illegittimità, nonostante la nuova disciplina costituzionale, dei tentativi delle regioni di modificare la disciplina dei tributi regionali regolati da leggi statali.

Nella prassi si distinguono i **tributi propri in senso lato o derivati**, istituiti dallo Stato ma la cui concreta applicazione è rimessa a regioni ed enti locali con facoltà di variare le aliquote, prevedere detrazioni ed agevolazioni (esempio tipico le addizionali), ed i **tributi propri in senso stretto od autonomi**, rispetto ai quali l'intervento della legge statale è limitato ad attribuire

determinate basi imponibili alle regioni ed agli enti locali, demandando la disciplina dei relativi tributi, nel rispetto dei principi fondamentali, alle fonti di autonomia (legge regionale e regolamenti provinciali e comunali). Queste due tipologie di tributi vanno distinte dai **tributi erariali**, istituiti e disciplinati dalla legge statale, il cui gettito è riservato esclusivamente allo Stato per il finanziamento di funzioni amministrative relative a materie di competenza esclusiva o comunque esercitate in applicazione dei principi di sussidiarietà, differenziazione ed adeguatezza di cui all'articolo 118, primo comma, Cost.

In sede di attuazione dell'articolo 119 Cost., è destinato a porsi il tema dell'individuazione dei tributi propri nel senso individuato dalla Consulta, che rappresentano uno degli elementi qualificanti dell'autonomia finanziaria di regioni ed enti locali, come riconfigurata dalla riforma costituzionale. Dovrà, in primo luogo, essere stabilito se consentire o precludere alla finanza regionale e locale di fondarsi su tributi che abbiano le **medesime basi impositive ed i medesimi soggetti passivi** di tributi erariali.

Per quanto riguarda la **compartecipazione ai tributi erariali**, va ricordato come attualmente la compartecipazione regionale al gettito di determinate imposte sia regolato interamente dallo Stato e riguardi, in particolare, l'IVA, la quale viene, per una quota assai significativa (negli ultimi anni in misura pari a circa il 40%), utilizzata per finanziare la spesa sanitaria.

L'articolo 119, secondo comma, dispone che la compartecipazione ai tributi erariali riguardi la quota di gettito riferibile al territorio delle regioni e degli enti locali. Il **criterio della territorialità** dell'imposta può essere attuato in forme diverse. Si potrà, ad esempio, fare riferimento al territorio nel quale il tributo viene riscosso o al luogo della produzione, posto che il luogo del versamento potrebbe non coincidere con quello in cui il tributo incide.

### 3. La perequazione finanziaria

Ai sensi dell'articolo 119, terzo comma, i **trasferimenti perequativi** andranno effettuati a valere su di un apposito fondo istituito con legge dello Stato, privo di vincoli di destinazione e volto a sostenere i territori con minore capacità fiscale per abitante. Il concetto di **minore capacità fiscale** può essere definito con riferimento ad un valore medio ma anche rispetto al livello richiesto per assicurare l'integrale finanziamento delle funzioni degli enti territoriali. In ogni caso, la formulazione costituzionale sembra implicare, secondo l'opinione prevalente, che, attraverso il **fondo perequativo**, i divari in termini di entrate debbano essere ridotti, ma non necessariamente eliminati.

La previsione in esame va comunque coordinata con l'articolo 117, secondo comma, lett. m), Cost., che impone allo Stato di garantire su tutto il territorio nazionale i **livelli essenziali delle prestazioni** concernenti i diritti civili e sociali. Poiché i livelli essenziali formano oggetto di diritti soggettivi questi, una volta definiti, devono essere uniformemente garantiti a tutti i cittadini e vanno quindi obbligatoriamente finanziati. Tale circostanza, secondo l'opinione prevalente, comporta

che, attraverso il fondo perequativo, debba essere assicurato l'integrale finanziamento dei livelli essenziali delle prestazioni in tutti i territori. In questo modo lo Stato, responsabile della perequazione, vede rafforzato il proprio ruolo di garante del soddisfacimento dei diritti connessi ai livelli essenziali.

I livelli essenziali sono stati sino ad oggi definiti esclusivamente in **ambito sanitario** e non direttamente con legge statale, nonostante si tratti di materia oggetto di competenza esclusiva, bensì attraverso intese tra lo Stato e le regioni. Manca, invece, una definizione dei livelli essenziali in ambiti quali l'assistenza sociale o l'istruzione. E' generalmente condivisa l'opinione secondo la quale le prestazioni relative ai livelli essenziali hanno un contenuto quantitativo ed uno qualitativo e vanno definite, anche ai fini della relativa copertura finanziaria, tenendo conto delle specificità dei singoli territori. Diviene in questo modo possibile giungere a stabilire dei **costi standard**, che possono tuttavia anche variare da territorio a territorio.

E' stato osservato come la **perequazione** delle risorse finanziarie non risulti una materia in senso tradizionale e si configuri piuttosto, analogamente ad altre competenze esclusive, nei termini di una **competenza in senso funzionale** che, in virtù del suo carattere teleologico, sembra consentire al legislatore statale di spaziare in una serie di ambiti materiali, con l'effetto di limitare l'esercizio della potestà legislativa concorrente e residuale delle regioni.

La norma costituzionale non chiarisce se tale funzione debba esercitarsi in conformità al principio della "**perequazione verticale**", secondo il quale è rimessa allo Stato la salvaguardia dell'equilibrio tra i diversi territori, o se possa invece attuarsi anche attraverso il concorso delle regioni e degli enti locali (c.d. **perequazione orizzontale**), rimettendo la decisione al legislatore ordinario. Va in ogni caso sottolineato come la perequazione delle risorse finanziarie, ai sensi dell'art. 117, secondo comma, lett. e), sia materia di esclusiva competenza del legislatore statale. Ricade quindi sullo Stato la responsabilità di assicurare la coerenza del sistema di perequazione con il disposto costituzionale.

#### 4. Risorse aggiuntive e indebitamento

Il quinto comma dell'articolo 119 Cost. prevede che lo Stato destini agli enti territoriali **risorse aggiuntive** – rispetto a quelle necessarie allo svolgimento delle funzioni ordinarie – ed effettui **interventi speciali** al fine di promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale, di rimuovere gli squilibri economici e di favorire l'effettivo esercizio dei diritti della persona. Le risorse di cui al comma in esame, secondo un'opinione ampiamente condivisa, dovrebbero essere destinate al perseguimento di finalità peculiari e diverse rispetto a

quelle proprie del fondo perequativo. La specificità di tali risorse, oltre che nel carattere addizionale, risiede nella loro destinazione a politiche di riequilibrio territoriale. In particolare, le risorse aggiuntive sembrano destinate a tradursi in fondi vincolati ed a consentire forme di controllo statale sul relativo utilizzo, mentre gli interventi speciali potrebbero comportare sia forme di collaborazione che di sostituzione dello Stato all'ente interessato.

Nelle sentenze nn. 16 e 49 del 2004, la Corte costituzionale ha precisato che gli interventi speciali di cui all'art. 119, quinto comma, Cost., oltre a dover essere aggiuntivi rispetto al finanziamento integrale delle funzioni previsto dal comma precedente, sono tenuti a riferirsi a finalità di perequazione e di garanzia enunciate dalla norma costituzionale, o comunque a scopi diversi dal normale esercizio delle funzioni, e devono essere destinati a particolari **comuni o categorie di comuni**. Inoltre, quando i finanziamenti attengano ad ambiti di competenza regionale, spettano alle regioni **compiti di programmazione e di riparto** dei fondi all'interno del proprio territorio.

Per quanto riguarda le **funzioni proprie o ordinarie**, è invece esclusa la possibilità di finanziamento statale attraverso trasferimenti erariali o risorse con vincolo di destinazione. La Corte ha infatti attribuito sul punto una valenza immediatamente precettiva all'art. 119 Cost., censurando ripetutamente i tentativi del legislatore statale di riproporre meccanismi di finanza derivata basati su trasferimenti di risorse a **destinazione vincolata** dal centro alla periferia in materie e funzioni la cui disciplina sia di spettanza della legge regionale a titolo di competenza concorrente o residuale (sul punto vi è una cospicua giurisprudenza della Corte costituzionale, v., tra le altre, la sentenza n. 370 del 2003, nn. 16 e 49 del 2004, n. 107 del 2005 e n. 118 del 2006).

Le **entrate da indebitamento** sono previste al sesto comma dell'articolo 119 Cost., ma sono riservate unicamente a spese di investimento (c.d. *golden rule*). In tal modo viene escluso che le collettività locali si trovino a dover sostenere l'onere derivante dall'indebitamento degli enti territoriali volto a fronteggiare spese correnti. Va osservato come la nozione di **spese di investimento** si presti ad essere diversamente interpretata dal legislatore ordinario. In proposito si ricorda come la legge finanziaria per il 2004 (legge n. 350 del 2003), nello stabilire cosa si debba intendere per investimenti ai fini della possibilità di indebitamento, ha considerato solo gli investimenti diretti con esclusione di quelli indiretti. Conseguentemente, le regioni e gli enti locali possono, ad esempio, ricorrere all'indebitamento per acquistare immobili ma non per incentivare le imprese ad investire.

• La presente scheda, realizzata dai Servizi Studi dei due rami del Parlamento, è il primo di una serie di prodotti in materia di federalismo fiscale frutto della collaborazione tra i Servizi studi e bilancio dello Stato della Camera dei deputati e del Senato della Repubblica.