

## **Due “temi caldi” che gli studiosi di diritto tributario dovrebbero approfondire: la nozione di tributo e l’autonomia tributaria degli enti territoriali**

*di Franco Gallo*

*Ottobre 2014*

1. Vorrei richiamare l’attenzione su due fondamentali istituti del diritto tributario che, a mio avviso, sarebbero meritevoli di un maggiore approfondimento scientifico nella prospettiva di una futura riforma del sistema tributario che vada oltre l’attuazione della delega fiscale recata dalla legge 23 del 2014. Mi riferisco alla nozione di tributo e al federalismo fiscale sul lato, soprattutto, dell’autonomia tributaria.

Non è che non esistano anche altri profili e altri temi, forse anche politicamente più impegnativi, che dovrebbero essere approfonditi in questa prospettiva, quali, ad esempio, la ridefinizione dell’imposta personale, la rimodulazione della progressività, la ricostruzione in termini più partecipativi del rapporto fisco-contribuente, la riforma dell’IRES specie sotto il profilo della localizzazione dell’attività produttiva, la possibile introduzione di un’imposta patrimoniale generale, ed altro ancora. Ma questi temi sono stati abbastanza studiati: richiedono solo di essere riorganizzati, puntualizzati e portati all’attenzione delle forze politiche perché facciano le loro scelte. La nozione di tributo e il decentramento fiscale, invece, mi sembra siano ancora alla ricerca di un loro *ubi consistam* scientifico e di un più preciso inquadramento nell’ambito dei principi fondamentali costituzionali riguardanti lo Stato e, in particolare, il suo finanziamento a mezzo tributi e la sua articolazione territoriale.

2. Per quanto riguarda il concetto di tributo, mi pare abbastanza evidente che delle sue tre funzioni classiche individuate da *Musgrave* - la distributiva, la allocativa e la stabilizzatrice - quella distributiva è venuta assumendo, specie in

questi ultimi anni, una sempre maggiore importanza. A causa della grave crisi economico-finanziaria che stiamo attraversando e del conseguente aumento delle disuguaglianze, il tributo sta divenendo, infatti, sempre più il principale strumento, insieme alle politiche della spesa, di cui lo Stato mediatore dispone per superare le emergenze, per correggere le distonie e le imperfezioni del mercato a favore delle libertà individuali e collettive e per garantire una maggiore mobilità sociale: in altri termini, per attuare il principio costituzionale di giustizia distributiva.

Naturalmente, non si tratta di affrontare *funditus* temi - come quello della capacità contributiva - su cui mi sono a lungo soffermato in passato e che, specie negli ultimi anni, hanno diviso la dottrina tributaria e continueranno a dividerla a lungo. Voglio solo sottolineare che l'indiscutibile accentuazione della funzione distributiva del tributo ha avuto l'effetto di valorizzare il principio costituzionale di uguaglianza, sia formale che sostanziale, e di ricondurre decisamente ad esso il principio, più strettamente fiscale, di capacità contributiva; fino al punto di giustificare solo in termini di razionalità, di coerenza intrinseca e proporzionalità anche quelle forme di tassazione non reddituale - ritenute, invece, confiscatorie da una parte della dottrina - riferibili a posizioni e valori esprimenti solo una potenzialità economica. E' questo il caso del vigente tributo sull'organizzazione produttiva, quale l'IRAP, costruito sulla falsariga della *taxe professionnelle* francese e della *gewerbsteuer* tedesca.

Bisognerebbe domandarsi, in particolare, se abbia storicamente ancora un senso, sotto il profilo dell'equità distributiva, insistere nelle opzioni teoriche dirette a limitare la tassazione a chi ha solo vantaggi patrimoniali e reddituali e non estenderla anche a chi ha vantaggi, economicamente rilevanti, in termini sia di soddisfazioni di bisogni o interessi, sia di maggior benessere.

Come si vede, c'è abbondante materia per suscitare il rinnovato interesse dei cultori del diritto pubblico e per studiare, sotto questo profilo, il diritto tributario sul piano dei grandi principi costituzionali e delle più appropriate scelte di politica fiscale.

Se ci si muove nella indicata direzione, diviene più agevole raggiungere l'obiettivo di spostare la pressione tributaria dalla ricchezza reddituale e dal consumo, già così fortemente tassati, non solo ai patrimoni finanziari (come consiglia *Piketty* nel suo libro sul "Capitale del XXI secolo" che sta avendo tanto successo), ma anche a quegli indici di capacità contributiva che si identificano con beni che, pur non essendo beni economici tradizionali come il reddito e il patrimonio, se economicamente valutabili e socialmente rilevanti, possono parimenti costituire valide, significative e dirette misurazioni comparative di situazioni individuali di vantaggio. Solo per fare degli esempi, penso all'uso del bene ambiente e, in particolare, alle emissioni di gas inquinanti (le c.d. *carbon tax*), alle transazioni finanziarie da gravare nel momento in cui si formano, alle *bit tax* (cioè alla tassazione dell'occupazione dell'etere) e alle attività "predatorie" di raccolta di dati svolte dalle società dell'economia digitale.

E' questo anche il caso, fuori dall'esperienza europea, di un particolare tipo di prelievo introdotto in USA dalla recente riforma sanitaria del presidente Obama (Rosembuj 2012, 1195 ss.), che è stato qualificato dalla Corte Suprema USA "prestazione obbligatoria patrimoniale di natura tributaria", da corrispondere in aggiunta all'ordinaria imposta sul reddito, ancorché la legge impugnata lo considerasse solo una sanzione comminata per non avere il soggetto contratto l'assicurazione sanitaria. La Corte Suprema ha ritenuto, in particolare, che l'obbligo fissato dalla legge di pagare tale somma trova la sua giustificazione esclusivamente nel comportamento negativo del cittadino che ostacola la fruizione, da parte degli altri, del bene pubblico collettivo assistenza sanitaria, comportamento da correggere con lo strumento tributario per ragioni di uguaglianza e giustizia distributiva (la sentenza della Corte parla di "responsabilità condivisa").

**3.** Veniamo ora all'altro rilevante spazio di indagine, aperto dalle recenti vicende del federalismo fiscale. La crisi del disegno federalista del 2001 offre, infatti, il destro per ripensare, soprattutto sul piano teorico, questa materia

rileggendo il titolo V della Costituzione nell'ottica del principio di sussidiarietà. L'obiettivo dovrebbe essere quello di meglio bilanciare il principio di autonomia previsto dall'art. 5 Cost. con quello di efficienza e di meglio coordinare il sistema tributario statale con quello regionale e locale.

Bisognerebbe prendere atto, innanzitutto, che nel sistema delineato dalle vigenti norme costituzionali l'autonomia tributaria in senso pieno - e cioè l'esercizio di un'autonoma potestà normativa primaria di imposizione in funzione dell'espansione dell'autonomia politica e politico-amministrativa dell'ente -, pur essendo teoricamente praticabile, finisce, allo stato, per dipendere dal concorso di due fattori che sono di difficile, se non impossibile, realizzazione: da un lato, dall'emanazione di atti legislativi diretti a depotenziare il sistema tributario statale attraverso la rinuncia, da parte dello Stato, ad alcuni suoi tributi; dall'altro, dal simmetrico potenziamento ad opera della Regione del sistema tributario regionale, conseguente alla parallela istituzione dei tributi rinunciati. Ciò significa che, finchè la congiuntura non migliorerà, lo spazio riservato all'esercizio della potestà legislativa primaria della Regione con riferimento ai tributi propri sia regionali che locali resterà minimo, se non inesistente.

Quanto sopra vale con riguardo al sistema attualmente vigente. Se passiamo, però, a esaminare il disegno di legge governativo di modifica del titolo V, parte II, ci si rende subito conto che esso, nell'innovare la disciplina dell'autonomia tributaria regionale e locale, peggiora addirittura la già carente situazione. Supera, infatti, radicalmente gli inconvenienti denunciati svalutando del tutto l'autonomia tributaria in senso pieno e riducendola agli interventi, legislativi e regolamentari, all'interno delle rigide *guide lines* fissate dalle leggi statali. Ricordo che il nuovo testo dell'art. 119, II comma Cost., nel testo proposto dal Governo, prevede che gli enti sub-statali devono stabilire i tributi secondo “quanto disposto dalla legge dello Stato ai fini del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario” e non - com'è ora nel testo vigente - “secondo i principi [fondamentali] di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario”. Questa

disposizione è confermata dall'intervento sull'art. 117, il quale elimina ogni tipo di competenza concorrente attualmente prevista dal III comma di tale articolo, da una parte, riconducendo la materia del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario alla competenza esclusiva statale di cui al II comma dello stesso articolo 117, dall'altra, confermando, però, il carattere residuale della competenza legislativa della Regione di cui al successivo IV comma.

Come debbono interpretarsi questi interventi legislativi? Può ritenersi che le Regioni mantengono la loro attuale (seppur scarsa) autonomia tributaria nel senso che esse possono continuare a stabilire i loro tributi e quelli locali nel solo rispetto dei principi fondamentali fissati dallo Stato (come consente ora il testo vigente dell'art. 119)? E la previsione del mero coordinamento statale del sistema tributario (e non del coordinamento per principi fondamentali), può interpretarsi nel senso che le Regioni avrebbero pur sempre, ai sensi della legge delega n. 42 del 2009 sul federalismo fiscale un margine di autonomia tributaria piena quantomeno per i tributi locali di scopo o c.d. corrispettivi?

Se la risposta, come sarei portato a ritenere, fosse negativa, e cioè nel senso che ogni tributo proprio della Regione deve essere comunque "derivato" (sempre stabilito da una legge statale e solo istituito da una legge regionale o da un regolamento comunale), ciò significherebbe indubbiamente fare un passo indietro rispetto a prima della riforma del 2001, la quale riconosceva invece sia la categoria dei tributi propri in senso stretto sia quella dei tributi propri derivati. Significherebbe cioè che, quantomeno ai fini tributari, si reintrodurrebbe la regola della gerarchia delle fonti in luogo di quella della competenza, generalizzata dall'art. 114 Cost. («la Repubblica è costituita dai Comuni, dalle Province, dalle Città metropolitane, dalle Regioni e dallo Stato», i quali «sono enti autonomi con propri statuti, poteri e funzioni secondo i principi fissati dalla Costituzione»): prima, verrebbe necessariamente la legge statale, poi, quella regionale, anche quando il potere legislativo di imposizione sarebbe coperto dal principio di contenenza, ossia dal principio secondo cui la competenza legislativa tributaria

della Regione va esercitata con riferimento solo alle materie e alle funzioni ad essa attribuite. Data la grave crisi economico-finanziaria che il paese attraversa, si può certo capire una ricentralizzazione nello Stato della potestà legislativa in materia finanziaria, ma il completo annullamento, a livello costituzionale, di ogni potestà primaria delle Regioni in materia fiscale sembra, in verità, non solo in controtendenza con gli ordinamenti della maggior parte dei paesi occidentali, ma anche non coerente con i principi cardine dell'autonomia, e cioè il principio del beneficio, dell'*accountability*, della controprestazione e del c.d. doppio dividendo.

Qualunque studioso del diritto tributario potrebbe al riguardo far rilevare che la proposta di riforma in corso di approvazione non ha un ampio respiro costituzionale. Essa pare limitarsi a fotografare perlopiù l'assetto congiunturale esistente in concreto, che è un assetto caratterizzato da un processo incompiuto di attuazione dell'art. 119 Cost., e da una serie disorganica di provvedimenti di emergenza. Circostanze, queste, dalle quali emerge l'intenzione di agire solo sul quadro istituzionale e competenziale lasciando ai margini la questione dell'autonomia finanziaria. Tutto il sistema sembra, in altri termini, tornato a ruotare intorno alla regola della supremazia dello Stato giustificata da ragioni di "unità giuridica o economica della Repubblica o di realizzazione di riforme economico-sociali di interesse nazionale". Il che non sarebbe, in via di principio, sbagliato, se non fosse per il fatto che si lascia poco spazio ai concorrenti principi di autonomia e di sussidiarietà previsti dagli artt. 5 e 118 Cost. Ai sensi di tali principi, infatti, la prevalenza della legge statale dovrebbe essere pur sempre vista in un contesto di pluralismo istituzionale e paritario che privilegia il livello di governo inferiore. Dove normalmente il livello superiore prevale alla sola condizione che esso determini un risultato migliore e che le strutture inferiori siano incapaci di provvedere autonomamente agli interessi delle collettività governate. Ed è discutibile che questa situazione si verifichi, sempre e per definizione, riguardo alla materia tributaria.

E' evidente che, se si prosegue su questa strada, il federalismo fiscale - già ora in evidente crisi sul fronte dell'autonomia tributaria - è destinato a tramontare definitivamente.

E' anche per questa ragione che varrebbe la pena di approfondire ulteriormente queste tematiche prima di fare scelte legislative molto impegnative, giustificate solo da seppur rispettabili esigenze finanziarie, di efficienza e di più stretto controllo.