

Dottrina e Dottrine

Rassegna Tributaria, 6 / 2002, p. 2007

FEDERALISMO FISCALE E RIPARTIZIONE DELLE BASI IMPONIBILI TRA STATO, REGIONI ED ENTI LOCALI

Franco Gallo

SOMMARIO: **1.** Premessa - **2.** La potestà di imposizione dello Stato - **3.** La potestà legislativa delle Regioni: limiti - **4.** (*Segue*): ... in particolare, il suo oggetto e la sua funzionalità all'autonomia politica - **5.** Le addizionali ai tributi erariali e l'autonomia tributaria

1. Premessa - Riprendendo quanto osservato nel mio saggio [pubblicato sul n. 2/2002 di questa Rivista ⁽¹⁾] sull'attuazione del nuovo federalismo fiscale - e, in particolare, sulle problematiche fiscali conseguenti all'entrata in vigore del nuovo Titolo V della Costituzione (soprattutto artt. 117 e 119) - tento di continuare il discorso già iniziato in quella sede abbozzando in queste brevi pagine un primo schema astratto di ripartizione delle basi imponibili tra Stato, Regioni ed Enti locali, che possa essere in qualche modo rispettoso delle nuove regole costituzionali.

2. La potestà di imposizione dello Stato - Quanto ai tributi erariali, a mio avviso, lo Stato non dovrebbe avere limiti di materia ed ontologici nello stabilire, ex art. 117, comma 2, lettera e), i tributi propri e, conseguentemente, nell'individuare i presupposti di tali tributi. E ciò per la semplice ragione che - come già ho avuto occasione di dire nel richiamato saggio - la stessa lettera e) assume esplicitamente come oggetto della competenza legislativa statale la sola materia del "sistema tributario dello Stato" e non vincola, perciò, la scelta dei presupposti dei tributi erariali ad una valutazione di "continenza" delle materie sostanziali attribuite alla competenza legislativa dello Stato medesimo dalle altre lettere dell'art. 117, comma 2.

L'unico naturale limite alla potestà di imposizione dello Stato è dato, dunque, dall'ammontare complessivo delle spese che esso, per dettato costituzionale, deve finanziare con il ricorso ai tributi di sua pertinenza. E va notato che tra tali spese rientrano, oltre a quelle statali vere e proprie (e cioè quelle sostenute dallo Stato per finanziare investimenti e prestazioni da esso effettuati), anche quella rilevante parte di esse che, pur essendo relative allo svolgimento delle funzioni delle Regioni e degli Enti locali, sono poste tuttavia a carico della finanza statale. Ai sensi del nuovo art. 119, commi 2, 3 e 4, della Costituzione tali ultime spese vanno, infatti, finanziate proprio attraverso le compartecipazioni ai tributi erariali e la ripartizione perequativa del relativo fondo (alimentato sempre da tributi erariali); e solo in misura molto limitata attraverso tributi propri, regionali o locali.

Questa constatazione rafforza sul piano logico-sistematico la conclusione cui sono appena giunto in base alla lettera dell'art. 117, comma 2, lettera e), perché individua la giustificazione della mancanza di limiti alla potestà impositiva dello Stato nel fatto, sostanziale, che i tributi erariali non servono a finanziare solo le spese relative a materie di stretta competenza statale, ma costituiscono anche necessariamente una quota

rilevantissima delle entrate necessarie alle Regioni e agli Enti locali per far fronte alle spese relative alle loro funzioni.

3. La potestà legislativa delle Regioni: limiti

3.1. In forza dei soli principi fondamentali di razionalità, di semplificazione e di unitarietà della finanza pubblica (anch'essi sviluppati nel mio precedente saggio), si dovrebbe poi simmetricamente negare, in via generale ed astratta, la possibilità che le Regioni creino nuove imposte che abbiano gli stessi presupposti e le stesse basi imponibili di imposte erariali già vigenti (oltre che, ovviamente, presupposti o basi imponibili estranei al loro territorio e alle materie di loro stretta competenza costituzionale). Dovrebbe essere, ad esempio, vietata l'istituzione di tributi regionali (e locali) sul reddito o sul patrimonio che abbiano la natura di sovrainposta ⁽²⁾ o che comunque duplichino, nella disciplina e nella struttura, quelli già vigenti erariali.

Una diversa impostazione - che addirittura giungesse ad attribuire alle Regioni, al pari dello Stato, il potere di scegliere i presupposti dei tributi regionali in piena libertà e senza limiti, fino al paradosso di prendere gradualmente esse il posto dello Stato nella titolarità dei tributi generali ora erariali (salvo ribaltarne parzialmente il gettito allo Stato stesso per consentirgli di finanziare le sue funzioni) - sarebbe in contrasto, non solo con i principi fondamentali appena enunciati, ma anche con lo stesso principio di esclusività della competenza statale in materia di tributi erariali fissato dal richiamato art. 117, comma 2, lettera e). Mi pare infatti plausibile ritenere che il fatto, indubitabile, che il nuovo impianto costituzionale sia di immediata applicazione ⁽³⁾ non può comportare:

- né la messa in discussione della natura erariale dei tributi considerati tali ai sensi della legislazione precedente all'entrata in vigore del nuovo Titolo V;
- né la negazione del potere attuale dello Stato di individuare esso stesso senza limiti, ai sensi della più volte richiamata lettera e), i nuovi tributi erariali;
- né, tanto meno e di conseguenza, il venir meno dell'esclusività della legislazione statale riguardo alla disciplina di tali tributi per lasciare il passo a (o per coesistere con) la legislazione regionale relativamente agli stessi presupposti di imposta.

Significa solo che il "vecchio" sistema tributario statale si conserverà e, quindi, permarrà la natura erariale dei tributi che lo compongono, finché esso non sarà modificato da altre norme statali che, anche in via di coordinamento, ne delimitino l'ambito in attuazione delle nuove regole degli artt. 117 e 119, ispirandosi, in particolare, ai principi fondamentali da esse stesse (eventualmente) individuati. Da qui l'opportunità di una legge quadro statale che per il futuro - e, quindi, anche per i tributi ancora da istituire - determini le regole di ripartizione delle basi imponibili nel rispetto dell'art. 117, comma 2, lettera e), e commi 3 e 4, e in sintonia con quanto qui considerato.

È, insomma, il fatto che i tributi erariali costituiscono oggetto esclusivo della competenza legislativa dello Stato che, a parte il ricorso agli altri richiamati principi, dovrebbe portare a confermare l'opinione che le Regioni non possono esercitare la loro potestà di imposizione, riguardo sia ai propri tributi che a quelli locali, intromettendosi nell'area dei tributi erariali, e cioè istituendo tributi che hanno gli stessi presupposti e gli stessi soggetti passivi dei tributi oggetto di esclusiva competenza statale.

3.2. Una impostazione eccessivamente regionalista sarebbe, del resto, da respingere anche sul piano della *ratio* costituzionale, che è come dire sul piano dell'interpretazione teleologica e sistematica, e non solo letterale. L'attuazione di modelli esasperatamente autonomistici realizzerebbe, infatti, nella sostanza un indesiderabile tipo di federalismo competitivo (e poco perequativo) che sarebbe incompatibile con l'idea di federalismo che è alla base del testo costituzionale e danneggerebbe, comunque, la attuale già troppo squilibrata struttura geo-economica del nostro Paese. Modelli competitivi di questo genere - fondati sulla "prevalenza" della potestà impositiva regionale rispetto a quella statale e, quindi, sulla sussidiarietà di questa - genererebbero, infatti, gravi scompensi sociali e una sottovalutazione delle esigenze perequative, perché richiederebbe quanto meno una condizione, la mobilità dei fattori produttivi (e, perciò, una base produttiva da sottoporre a prelievo sufficientemente larga e perequata in tutto il territorio nazionale), che è completamente assente nella realtà del nostro Paese. Basta pensare al riguardo alle differenziazioni delle infrastrutture, dei trasporti e della cultura della Pubblica Amministrazione esistenti ancora nelle diverse aree geografiche della Repubblica: in un contesto di federalismo fiscale fondato sulla dipendenza finanziaria dello Stato dalle Regioni, tali squilibri produrrebbero inevitabilmente un assorbimento - non voluto dal Costituente - delle risorse da parte delle Regioni più intraprendenti, condannerebbero le altre all'arretramento e renderebbero più difficile e incerta l'attuazione dei meccanismi perequativi e redistributivi affidati dallo stesso art. 119 della Costituzione alla legge statale.

4. (Segue): ... in particolare, il suo oggetto e la sua funzionalità all'autonomia politica

4.1. Quanto sopra impone, dunque, di respingere disegni interpretativi diretti a svalutare la finanza statale (sostituendola addirittura con quella regionale), ma non esclude certo che, in forza dei principi di responsabilità e di autonomia tributaria - e, perciò, in funzione dell'espansione dell'autonomia politica (sulla quale mi soffermerò *sub* paragrafo 4.2.) - le Regioni esercitino la loro potestà legislativa di imposizione prevedendo tributi regionali e locali aventi presupposti che, da una parte, siano radicati nelle materie di esclusiva competenza legislativa delle Regioni stesse ex art. 117, comma 4, della Costituzione e, dall'altra, siano in grado di fornire alle Regioni stesse e agli enti locali le risorse necessarie allo svolgimento di loro politiche autonome affrancandosi dalle interferenze dello Stato: tributi, perciò, stabilmente connessi al loro territorio, non necessariamente retti dal principio del beneficio, ma sicuramente tributi di scopo e tributi-controprestazione o "corrispettivi". In questi casi, data la stretta strumentalità della tassazione al raggiungimento degli obiettivi di politica regionale, va valorizzato il cosiddetto principio di continenza, che condiziona la legittimità del "tributo proprio" alla previa valutazione della "continenza" dell'interesse espresso dall'elemento materiale del suo presupposto negli interessi compresi nell'elencazione delle materie attribuite alla competenza regionale (e locale).

Data l'esposta ampia portata degli artt. 117, comma 4, e 119, commi 1 e 2 ⁽⁴⁾, è dunque difficile negare un'ampia potestà legislativa alle Regioni quando essa verta su materie di competenza delle Regioni stesse (e, in via mediata, degli Enti locali). È, però, anche comprensibile che tale potestà possa essere limitata quando travalica la materia e (naturalmente) l'ambito territoriale di loro competenza. Sarebbe in altri termini auspicabile che la potestà legislativa delle Regioni sia esercitata per reperire nel territorio soprattutto risorse che espandano la loro autonomia politica (e quella degli Enti locali). Il che potrà farsi collegando a tal fine l'esercizio della potestà stessa e la misura del prelievo soprattutto al costo delle funzioni non finanziabili con le sole compartecipazioni (o in via di perequazione) e, comunque, ad ogni spesa facoltativa o integrativa che le Regioni e gli Enti locali con la loro autonomia intendono sostenere e promuovere.

4.2. È su questo punto - che è anche politico - che si deve in conclusione insistere se si vuole costruire un coerente sistema costituzionale di autonomia tributaria e perciò di tributi propri in senso stretto. L'autonomia tributaria, infatti, può avere un senso non nominale e può qualificare il federalismo fiscale introdotto nel nostro ordinamento dal nuovo Titolo V solo se viene intesa in funzione del principio generale di autonomia fissato dall'art. 5 della Costituzione e, perciò, come capacità di liberamente autodeterminare parte delle entrate tributarie e di esserne titolare in funzione di un più pieno svolgimento dell'autonomia regionale o locale e, quindi, a garanzia della stessa.

Come ho ampiamente dimostrato in altra sede ⁽⁵⁾, l'autonomia tributaria, per essere effettiva, dovrebbe in particolare esprimersi, quantomeno tendenzialmente, nell'esercizio di un potere normativo di imposizione e in misura tale da consentire l'effettivo perseguimento, da parte dell'ente, di una determinata politica autonoma nell'ambito del proprio territorio e delle proprie competenze. L'autonomia tributaria - e, quindi, i tributi propri in senso stretto che ne costituiscono il contenuto - dovrebbe avere in astratto un pieno valore costituzionale solo se viene definita quale elemento della "composita" autonomia politica di cui al richiamato art. 5 della Costituzione e, funzionalmente, quale strumento di liberazione dell'ente territoriale dall'ingerenza dello Stato. All'elemento formale dell'autodeterminazione normativa dovrebbe dunque in via di principio accompagnarsi una tendenziale coincidenza tra l'autonomia riferita all'esercizio del potere normativo di imposizione e l'autonomia tributaria, intesa quest'ultima nel senso ampio, già sottolineato, di capacità di autodeterminare parte delle proprie entrate in funzione di garanzia, qualitativa e quantitativa, dell'autonomia politica dell'ente.

È appena il caso di sottolineare che ciò acquista anche un valore giuridico-definitorio in quanto consente di affermare che il potere normativo di imposizione, pur costituendo il mezzo per il conseguimento e la soddisfazione dell'autonomia tributaria, ne è solo elemento necessario, ma non sufficiente. Le conferisce pienezza di contenuto solo quando il gettito del tributo proprio non è assorbito e l'esercizio del potere impositivo non è annullato dalle carenze della finanza derivata riguardo al finanziamento delle funzioni cosiddette normali (o, se si preferisce essenziali e necessarie) e va, invece, tutto ad arricchire in misura idonea il potere dell'ente locale di darsi, in certe materie, un indirizzo politico proprio. Resta così ribadito che l'autonomo potere di imposizione si traduce in un ampliamento dell'autonomia tributaria verso lo Stato solo quando il suo esercizio consente di accrescere e garantire l'autonomia politica dell'ente. Per cui si potrebbe al limite ritenere sul piano costituzionale che l'autonomia tributaria di cui all'art. 119 è essa stessa un modo di essere dell'autonomia (politica), di cui all'art. 5 della Costituzione, perseguita attraverso l'esercizio di un autonomo potere di imposizione quantitativamente e qualitativamente adeguato ad assicurare all'ente locale una qualche libertà di scelta dell'indirizzo politico e politico-amministrativo.

Queste osservazioni ci fanno capire altresì come i problemi dell'autonomia della finanza propria e, nell'ambito di essa, dell'autonomia tributaria non siano in concreto disgiungibili da quelli delle compartecipazioni delle Regioni e degli Enti locali al gettito dei tributi erariali e quanto sia importante il ruolo delle stesse compartecipazioni e della perequazione al fine di definire l'entità dei tributi propri e lo stesso contenuto dell'autonomia tributaria: una volta delimitato, infatti, l'ambito delle funzioni finanziate con le compartecipazioni e con il fondo perequativo, solo l'accertata sufficienza di queste entrate consente di ritagliare, almeno in via tendenziale, uno spazio effettivo per l'autofinanziamento di quegli interventi e servizi (non essenziali) la cui spesa non può essere coperta dalle compartecipazioni e dalla perequazione stessa.

Mi rendo conto che non sarà facile realizzare questo obiettivo trasformando un sistema che fino ad oggi è andato in tutt'altra direzione. Ma sarebbe opportuno cominciare a ragionare - con riguardo a quelli che ho chiamato tributi propri in senso stretto - in un'ottica più autenticamente autonomista.

5. Le addizionali ai tributi erariali e l'autonomia tributaria

5.1. A conclusioni diverse da quelle raggiunte nel precedente paragrafo con riferimento ai tributi regionali (o locali) definiti propri in senso stretto dovrebbe, invece, pervenirsi con riguardo alle addizionali regionali (e locali) ad imposte erariali. Non v'è dubbio in proposito che le Regioni e gli Enti locali abbiano la potestà, rispettivamente legislativa e regolamentare, di decidere l'istituzione di tali addizionali. Sorge il dubbio, peraltro, sul carattere primario ed esclusivo (e perciò non derivato) di questa potestà, e cioè se essa sia esercitabile senza la previa mediazione di una legge statale. Trattandosi di addizionali a tributi erariali e, quindi, di prelievi regionali e locali parametrati percentualmente ai tributi erariali, il dubbio è reso legittimo dalla considerazione che anche nel caso delle addizionali - al pari delle sovraimposte e, in genere, delle duplicazioni regionali o locali delle imposte erariali di cui si è detto - l'esercizio del potere normativo di imposizione (senza la copertura di una legge statale) possa trovare un ostacolo nel più volte richiamato art. 117, comma 2, lettera e). Tale esercizio, riguardando dei tributi erariali, urterebbe cioè la competenza legislativa esclusiva accordata allo Stato riguardo al "sistema tributario dello Stato", e cioè con riferimento ai tributi qualificabili come erariali al momento dell'entrata in vigore del nuovo ordine costituzionale.

Non accantonerei frettolosamente questo dubbio sulla legittimità costituzionale di addizionali istituite fuori dalla riserva di legge statale. All'accoglimento di una più ampia nozione di autonomia tributaria regionale potrebbe, infatti, ostare anche qui l'argomento che sarebbe lo stesso disposto dell'art. 117, comma 2, lettera e), a vietare che le Regioni prevedano esse stesse autonomamente addizionali (regionali o locali) ai tributi erariali. Se si considera che l'addizionale equivale concettualmente ad una vera e propria "quota" di tributo erariale da attribuire alle Regioni o agli Enti locali - e, quindi, rappresenta un prelievo che, in quanto inasprimento di un tributo erariale ⁽⁶⁾, incide sulla competenza legislativa dello Stato - la conseguenza dovrebbe essere che l'applicazione di addizionali da parte delle Regioni e degli Enti locali deve passare prima attraverso l'"autorizzazione" della legge statale.

Ragionando in questi termini non si sarebbe fuori dall'autonomia tributaria come definita nel paragrafo precedente e, di conseguenza, non si escluderebbe che l'addizionale sia in sé un prelievo proprio frutto di una autodeterminazione normativa dell'Ente. Si opererebbe, però, nell'ambito di un'autonomia normativa più ridotta, che si iscrive dentro la potestà legislativa dello Stato e che si risolve, perciò, nell'esercizio - da parte delle Regioni (per i tributi regionali) o dell'Ente locale (per i tributi locali) - della mera potestà di istituire l'addizionale e scegliere l'aliquota della stessa tra un minimo e un massimo fissato, appunto, dalla legge (statale) che disciplina il tributo erariale parametro dell'addizionale.

5.2. Considerati la sottolineata illimitatezza (quanto ai contenuti) della potestà impositiva dello Stato e gli indicati limiti funzionali all'autonomia tributaria delle Regioni e degli Enti locali, sembra altresì ragionevole pensare che anche con riguardo a quei tributi, come l'Irap, già istituiti e regolati dallo Stato con propria legge, (ma) il cui gettito è stato attribuito alle Regioni stesse (e agli Enti locali), la potestà normativa delle Regioni (e degli Enti locali) debba limitarsi alla determinazione delle sole aliquote nei limiti stabiliti dalla legge statale. E, tutt'al più, all'integrazione e alla specificazione di basi imponibili nell'ambito sempre dei confini tracciati dalla legge statale. Si tratta, infatti, di tributi definibili come regionali (o locali) solo in ragione dell'attribuzione del loro gettito all'ente territoriale, per la cui disciplina, però, dovrebbe rimanere intangibile la potestà legislativa esclusiva dello Stato in funzione "autorizzatoria" di una, anche qui, ridotta autonomia normativa delle Regioni e degli Enti locali.

⁽¹⁾ Cfr. *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione*, in "Rass. Trib." n. 2/2002, pagg. 585 e seguenti.

⁽²⁾ A differenza delle *addizionali* di cui dirò più avanti (paragrafo 5.1.), la sovrainposta è un tributo autonomo consistente in una prestazione determinata, con l'applicazione di un'aliquota alla base imponibile di un'altra imposta. Si tratta, in altri termini, di un vero e proprio tributo che si giova, per economicità di disciplina giuridica e di liquidazione dell'obbligazione, degli strumenti predisposti ed attuati per un'imposta diversa.

⁽³⁾ Nel senso di una immediata vigenza del corpo delle norme del Titolo V senza la necessaria mediazione della legge statale si è espressa la Corte Costituzionale con la sentenza n. 282 del 19 luglio 2002 depositata il 26 giugno dello stesso anno, annotata adesivamente da A. D'Atena, *La consulta parla ... e la riforma del Titolo V entra in vigore*, in www.associazionedeicostituzionalisti.it/dibattiti/riforma/datena-20020925.html.

⁽⁴⁾ Vedi al riguardo anche quanto osservato nelle *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione*, *op. cit.*, pag. 588 e pagg. 595-598.

⁽⁵⁾ Rinvio al mio *L'Autonomia tributaria degli Enti locali*, Bologna, 1979, pagg. 13-21.

⁽⁶⁾ È pacifica la definizione di addizionale quale inasprimento di un tributo consistente in un'ulteriore prestazione liquidata percentualmente sul tributo stesso e non sulla base imponibile: essa, quindi, non ha una propria autonomia, ma segue a tutti gli effetti il regime giuridico del tributo al quale è congiunta.