

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA

FONDATORE
ANTONIO UCKMAR

DIRETTORE
VICTOR UCKMAR
UNIVERSITÀ DI GENOVA

DIRETTORE SCIENTIFICO
CESARE GLENDI
UNIVERSITÀ DI PARMA

COMITATO DI DIREZIONE

ANDREA AMATUCCI
UNIVERSITÀ FEDERICO II DI NAPOLI

MASSIMO BASILAVECCHIA
UNIVERSITÀ DI TERAMO

PIERA FILIPPI
UNIVERSITÀ DI BOLOGNA

GUGLIELMO FRANSONI
UNIVERSITÀ DI FOGGIA

FRANCO GALLO
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

ANTONIO LOVISOLO
UNIVERSITÀ DI GENOVA

CORRADO MAGNANI
UNIVERSITÀ DI GENOVA

GIANNI MARONGIU
UNIVERSITÀ DI GENOVA

GIUSEPPE MELIS
UNIVERSITÀ DEL MOLISE

LIVIA SALVINI
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

DARIO STEVANATO
UNIVERSITÀ DI TRIESTE



CEDAM

CASA EDITRICE DOTT. ANTONIO MILANI

2012

I PRINCIPI DEL FEDERALISMO FISCALE (*)

Sintesi: L'esame dei più rilevanti principi di coordinamento e dei criteri direttivi dettati dalla legge delega n. 42 del 2009 fa emergere la doppia anima del federalismo fiscale italiano quanto al riparto della potestà legislativa tributaria tra Stato e Regioni. In particolare, detta legge – nella sua veste di «legge di principi» – mostra una tendenza a rendere più pregnante e diffusa la funzione statale di coordinamento e, pertanto, a dare una sorta di priorità, *ratione temporis*, all'intervento statale in funzione di controllo dello (e di limite allo) sviluppo del sistema tributario in senso federalista. Il che si traduce in una preferenza, indicata al legislatore delegato, verso una definizione dell'autonomia tributaria delle Regioni e degli enti locali in termini di «inclusione» nella generale potestà legislativa statale piuttosto che di «espansione» della potestà legislativa primaria ed originaria delle Regioni medesime.

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. I principi generali del federalismo fiscale e quelli fondamentali di coordinamento del sistema tributario: differenze. – 3. I più importanti principi generali del federalismo fiscale. – 4. I principi fondamentali di coordinamento quali limiti e parametri dell'autonomia tributaria. – 5. Il principio di territorialità. – 6. Il principio di continenza. – 7. Il divieto della doppia imposizione regionale dello stesso presupposto erariale. – 8. I più rilevanti criteri direttivi di delega che attuano l'art. 119 Cost. in punto di autonomia tributaria delle Regioni e degli enti locali. – 9. Verso quale direzione si muove il sistema fiscale federalista? – 10. Brevi considerazioni sui criteri di perequazione adottati dalla legge delega.

1. – *Premessa*

Nella mente del Governo che li ha promossi e varati, la legge delega 5 maggio 2009, n. 42 sul c.d. federalismo fiscale e i decreti delegati di essa attuativi finora emanati dovrebbero costituire l'asse portante del processo di decentramento in atto nel nostro paese e, insieme, un avamposto dell'annunciata riforma fiscale generale e di quella istituzionale delle autonomie locali. In effetti, non può negarsi che detta legge individua sufficientemente, nella fitta trama delle norme costituzionali che è diretta ad attuare, tanto i principi generali del federalismo fiscale, quanto più acconce regole di riparto delle competenze legislative tra Stato e Regioni in materia tributaria, quanto, ancora, il tipo di perequazione fiscale che lo Stato deve attuare. Il che –

(*) È il testo, leggermente modificato, del contributo dell'autore agli studi in onore di Gianni Marongiu, di prossima pubblicazione.

anche se avviene in termini abbastanza astratti ed aperti ad ulteriori interventi e cambiamenti di fronte – non potrà non incidere in qualche modo sulla stessa articolazione finanziaria dello Stato e degli altri enti territoriali, sulla distribuzione dei loro poteri costituzionali, sulle fonti e sulle modalità di finanziamento dei servizi pubblici (essenziali e non) e, in definitiva, sullo stesso equilibrio sociale e politico della Nazione.

I più importanti obiettivi perseguiti dalla legge delega in attuazione del nuovo Titolo V, Parte II, della Costituzione – che traspaiono da un'attenta lettura della stessa e che hanno un valore atemporale, indipendente dal varo dei decreti e regolamenti attuativi – possono così sintetizzarsi:

- consentire al meglio la costruzione di un sistema fiscale complessivo, nel quale coesistano armonicamente i due distinti sistemi tributari dello Stato e delle Regioni: il primo, che costituisce tautologicamente materia di competenza legislativa esclusiva dello Stato (art. 117, 2° comma, lettera e, Cost.); il secondo, ancora *in fieri* e residuale rispetto all'esistente sistema statale, che le singole Regioni possono creare e sviluppare nell'esercizio della potestà legislativa loro attribuita (art. 117, 4° comma, Cost.);

- realizzare a tal fine, attraverso la fissazione da parte dello Stato di principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario, una ragionevole ripartizione dei presupposti di imposta tra Stato, Regioni ed enti locali, che eviti contrapposizioni e sconfinamenti e coinvolga effettivamente le Regioni stesse nella scelta riparatoria (art. 117, 3° comma, Cost.);

- preservare lo svolgimento dell'autonomia tributaria degli enti locali dal rischio di un'eccessiva espansione della potestà legislativa tributaria delle Regioni. Come si vedrà più avanti, la sorte dell'autonomia tributaria degli enti locali può infatti dipendere, oltre che dalla potestà legislativa dello Stato, anche da quella delle Regioni cui essi appartengono, esercitata ai sensi dell'art. 117, 4° comma, Cost.;

- definire a regime regole di perequazione fiscale riparatrice degli squilibri geo-economici, che siano rispettose dei principi di uguaglianza, solidarietà, efficienza e sussidiarietà, pur senza contraddire il principio di autonomia e il suo corollario di autosufficienza finanziaria nello svolgimento delle funzioni, stabiliti dagli artt. 5 e 119 Cost.

Il corpo delle norme finora emanate affronta questi delicatissimi temi in un'ottica che può definirsi di federalismo cooperativo e solidale, inframezzando regole «guida» del decentramento fiscale di buon spessore teorico con l'indicazione (fin troppo) prudente di principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario e della finanza pubblica. All'esame dei più importanti di tali principi e criteri direttivi di delega è dedicato il presente studio.

2. – *I principi generali del federalismo fiscale e quelli fondamentali di coordinamento del sistema tributario: differenze*

2.1. – Sul piano della tecnica legislativa, l'impressione che si ha dalla lettura complessiva soprattutto delle norme della legge delega n. 42 (e meno di quelle contenute nei decreti attuativi di essa) è quella di un prodotto legislativo tutt'altro che affrettato, che ha tenuto conto sia delle più recenti analisi dottrinarie in tema di autonomia finanziaria, sia delle proposte avanzate dai diversi schieramenti politici, sia delle diverse bozze di provvedimento redatte dalle qualificate commissioni di studio governative e regionali che si sono succedute dal 2001 (1), sia delle più recenti sentenze della Corte costituzionale.

Può dirsi, insomma, che almeno la legge delega – passata attraverso un dibattito parlamentare molto ampio, non aspro, spesso convergente e costruttivo – costituisce nelle sue linee portanti un passo avanti, seppur non definitivo, rispetto al passato. Ha messo, comunque, in moto un articolato e complesso meccanismo di realizzazione progressiva di un prudente decentramento fiscale e finanziario, testimoniato dai numerosi decreti legislativi di attuazione già emanati e di quelli correttivi da emanare. Data la sottolineata sua preminente natura di «legge di principi», meriterebbe, peraltro, di essere anche supportata dall'emanazione di quella che comunemente è chiamata «Carta delle autonomie locali» (che attuerebbe il c.d. federalismo istituzionale) e soprattutto – come tenterò di spiegare in prosieguo – meglio puntualizzata ed integrata, possibilmente in occasione della preannunciata riforma fiscale generale, da più decise e coraggiose scelte legislative in ordine ai contenuti e alle dimensioni dell'autonomia tributaria. Fermo restando, beninteso, che tutto l'apparato normativo che via via si sta realizzando dovrebbe essere corredato, strada facendo, dall'indicazione di più analitici elementi quantitativi che informino e orientino in via previsionale circa gli effetti economici e finanziari derivanti dall'attuazione del progetto federalista; non ultimo l'effetto – se ci sarà – di variazione della pressione tributaria.

2.2. – Non sempre è possibile stabilire con la dovuta chiarezza a quale tipologia di principi e criteri la legge delega faccia riferimento e quali siano gli ambiti della loro applicazione.

Non è facile innanzitutto distinguere, nell'ambito dei principi elencati alla rinfusa negli artt. 2 e ss., quelli fondamentali di coordinamento del sistema tributario complessivo e quelli generali del federalismo fiscale; questi ultimi, a volte, conati dalla stessa legge delega, a volte, desunti dalla Carta Costituzionale o da altre carte fondamentali

(1) Mi riferisco, in particolare, alle proposte dell'Alta Commissione per il Federalismo fiscale presieduta dal Prof. Vitaletti, a quelle avanzate dalla commissione Giarda, al d.d.l. governativo di iniziativa dei Ministri Lanzillotta e Padoa-Schioppa, alla bozza di progetto formulato dalla Regione Lombardia e alle diverse indicazioni provenienti dalle stesse Regioni e dall'ANCI.

del contribuente (ad esempio, lo statuto dei diritti del contribuente). La distinzione è, invece, importante e avrebbe forse meritato di essere meglio evidenziata, perché i due tipi di principi rispondono a due diverse funzioni e a due diversi tipi di intervento richiesti al legislatore delegato.

I principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario sono fissati dallo Stato e sono, in quanto tali, espressivi dell'esigenza di tutela dell'unità dell'ordinamento. Attengono, perciò, agli elementi informativi di regole fiscali stabili ed univoche, preesistenti e concorrenti rispetto a quelle, ancora *in fieri*, del federalismo fiscale. Essi presiedono, in particolare, ai rapporti e ai collegamenti tra il sistema tributario dello Stato e il sistema tributario regionale e locale in via di costruzione e valgono, perciò, anche come limiti e parametri delle competenze legislative statali e regionali e, quindi, della stessa autonomia tributaria regionale e locale.

I principi generali del federalismo fiscale, invece, attengono nella loro assolutezza ai valori e alla struttura generale del sistema di autonomia, alla tipologia degli specifici istituti tributari che lo caratterizzano e alle *rationes* ispiratrici degli istituti stessi, senza giungere al grado di specificità dei criteri direttivi di delega.

Vale la pena approfondire le interrelazioni tra i due tipi di principi, con riferimento alla specifica materia dei tributi propri regionali e locali e delle compartecipazioni ai tributi erariali.

3. – *I più importanti principi generali del federalismo fiscale*

I più importanti principi generali del federalismo fiscale, indicati dalla legge delega n. 42, per la maggior parte costituiscono, direttamente o indirettamente, i corollari e i presupposti del principio base di autonomia stabilito dall'art. 5 Cost. Del principio cioè che, nel contesto costituzionale in cui è collocato, è lo strumento di organizzazione della società nazionale atto a consentire il libero svolgimento di politiche proprie negli specifici ambiti di competenza assegnati dalla Costituzione alle diverse articolazioni territoriali (artt. 114 e 117 Cost.), a meglio distribuire le risorse, ad esaltare la diversità nelle scelte senza alimentare l'egoismo localistico e a liberare i talenti e le energie inespresse nel paese, specie nel Mezzogiorno.

Sono specificamente funzionali all'attuazione di tale principio di autonomia e ne costituiscono l'essenza i seguenti principi generali indicati nell'art. 2 della legge delega:

– il principio di autonomia finanziaria, espressamente contemplato dall'art. 119, 1° comma, Cost., e cioè lo stesso principio di autonomia considerato sotto lo specifico profilo della spesa e dell'entrata (lettere *a*, *bb*, *ii*) e, con particolare riguardo a quest'ultima, sotto il profilo dell'autodeterminazione normativa delle entrate tributarie;

– il principio di sussidiarietà, anch'esso costituzionalizzato dall'art. 118, 1° comma, secondo cui lo Stato deve intervenire solo nelle

materie riguardo alle quali gli enti subordinati, nell'ambito delle rispettive competenze, non possono decidere ed agire con efficacia (lettere *e* ed *ff*);

– il principio di semplificazione ed efficienza, che vuole che nella propria sfera di autonomia ogni amministrazione regionale o locale decida in termini di costi e benefici e agisca di conseguenza (lettere *c*, *f*, *z* e *dd*);

– il principio di responsabilità, che vuole che i cittadini amministrati siano posti in grado di controllare, indirizzare e giudicare l'operato dei loro amministratori per quanto riguarda le decisioni di spesa e di entrata (lettera *p*);

– il principio del beneficio – che si combina con quelli di capacità contributiva, progressività e territorialità (lettere *e*, *l* e *p*) e agevola l'attuazione del principio di responsabilità finanziaria e amministrativa – diretto a rendere, con riferimento ai servizi locali, più direttamente percepibile il collegamento nel territorio regionale e locale tra i prelievi subiti e i vantaggi derivanti dalla spesa.

A questi corollari del principio di autonomia si accompagnano i principi di solidarietà e di uguaglianza (lettere *e*, *m*, n. 2), con la specifica finalità di compensare e contenere la spinta autonomistica attraverso un intervento perequativo che garantisca, a favore delle Regioni e degli enti locali meno sviluppati, il finanziamento dei c.d. diritti fondamentali di cittadinanza.

La combinazione di tutti questi principi è evidentemente sintomatica della già sottolineata scelta del legislatore a favore di un federalismo «dissociativo» di tipo cooperativo o solidaristico e, perciò, non disgregante, da costruire, ai sensi dello stesso art. 5 Cost., nel contesto di una Repubblica una e indivisibile. Si tratta, cioè, di un federalismo (se così vogliamo chiamarlo) che, partendo dalla realtà storica di uno stato fortemente unitario, coniuga l'autonomia con i poteri centrali forti e, conseguentemente, il potere locale di votare le imposte con le esigenze di unitarietà impersonate dallo Stato-Repubblica (la c.d. *marble cake* che la dottrina economica americana contrappone alla *layer cake* propria del federalismo competitivo); il tutto, mantenendo alla legge statale il potere di fissare i principi fondamentali di coordinamento ed assicurando, nel contempo, ai cittadini residenti nelle comunità meno sviluppate il diritto ad avere, riguardo ai bisogni essenziali, la garanzia dei livelli minimi di prestazione (per l'istruzione, la sanità e alcune forme di assistenza).

La conseguenza positiva della costruzione di questo tipo di federalismo è, dunque, la definitiva espunzione dalla legge delega di quei modelli di federalismo fiscale fortemente competitivo proposti nel passato che riecheggiano soluzioni di tipo nord-americano e svizzero, secondo i quali ogni livello di governo, superiore a quello comunale o provinciale, avrebbe il potere di istituire liberamente qualsiasi tipo di tributo su qualsiasi base imponibile, previo solo un blando coordinamento dello stato federale e nel solo rispetto di un principio di territorialità latamente inteso e di quello di leale concorrenza tra enti.

4. – *I principi fondamentali di coordinamento quali limiti e parametri dell'autonomia tributaria*

4.1. – Se quello sopra sinteticamente descritto è il modello astratto di federalismo fiscale tracciato dalle norme generali della legge delega in attuazione dei precetti costituzionali degli artt. 5, 117 e 119, c'è ora da domandarsi se, sullo specifico fronte delle entrate tributarie regionali e locali, le altre disposizioni di detta legge prevedano principi di coordinamento e criteri direttivi tali da realizzare effettivamente e, comunque, da non svalutare questo tipo di federalismo. C'è da domandarsi, in particolare, se i principi e criteri indicati dalla legge delega siano idonei a perseguire, sul medesimo fronte, quello che abbiamo visto dovrebbe essere, almeno in astratto, l'essenza del federalismo in campo tributario, e cioè il rafforzamento dell'autonomia tributaria degli enti territoriali in funzione dell'espansione dell'autonomia politica garantita dall'art. 5 Cost. nelle materie di loro competenza.

Dico subito che dall'esame che si farà di tali principi sembra risultare che, allo stato attuale, a questa domanda il complesso delle norme finora emanate abbia voluto dare una risposta molto cauta, nel senso della stabilizzazione della potestà legislativa esclusiva di imposizione dello Stato piuttosto che in quello di un potenziamento della potestà residuale «primaria» delle Regioni prevista dall'art. 117, 4° comma, Cost. (2). E ciò, pur non essendovi dubbio che, in un modello di federalismo fiscale moderatamente dissociativo, l'autonomia tributaria ha una sua intima coerenza soprattutto se intesa come capacità non solo di liberamente autodeterminare in via legislativa parte delle entrate tributarie, ma anche – come ho appena detto – di esserne titolare in funzione di un più pieno e responsabile svolgimento dell'autonomia politica regionale e locale.

Vedremo, infatti, più avanti che la legge delega, introducendo il principio di coordinamento risolvendosi nel divieto della doppia imposizione (statale e regionale) sullo stesso presupposto e valorizzando al massimo il coordinamento statale per principi fondamentali, si è ben guardata, per il momento, dal dare un assetto definitivo e pregnante all'autonomia tributaria regionale (e, attraverso questa, a quella locale) e si è prudentemente limitata a rendere lo stesso Stato, in quanto «Stato-coordinatore», arbitro nel tempo dello sviluppo di detta autonomia secondo le diverse contingenze e opportunità del momento. E vedremo anche che il rafforzamento dell'autonomia tributaria delle Regioni e degli enti locali non è operato subito dalla stessa legge delega, ma è fatto dipendere in concreto dal concorso di due fattori, di difficile realizzazione almeno nel breve e medio termine: da una parte, dall'ema-

(2) Usando l'aggettivo «primaria» intendo, naturalmente, riferirmi non ad una potestà speculare alla competenza esclusiva statale di cui al 2° comma dell'art. 117 Cost., bensì a una potestà originariamente e astrattamente sottratta al vincolo necessario della legge dello Stato (pur se da questa condizionabile in sede di coordinamento per principi fondamentali del sistema tributario).

nazione di eventuali atti legislativi (frutto di future e più mature scelte politiche) diretti a depotenziare il sistema tributario statale attraverso la «rinuncia» da parte dello Stato ad alcuni suoi tributi; dall'altra, dal simmetrico potenziamento del sistema tributario regionale conseguente alla parallela istituzione, da parte della Regione, dei tributi rinunciati (3). Il che dovrebbe significare che, finché non si deciderà a livello politico di regionalizzare o municipalizzare realmente alcuni tributi statali che si prestano a rendere effettiva l'autonomia tributaria e più pregnante il federalismo fiscale sul fronte delle entrate tributarie, lo spazio riservato all'esercizio della potestà legislativa primaria della Regione resterà minimo. Sarà, infatti, limitato a quei pochi tributi (regionali e locali) – c.d. tributi «corrispettivi» e di «scopo» – che essa potrebbe teoricamente stabilire e istituire di sua iniziativa ai sensi del richiamato art. 117, 4° comma, Cost.

Prima di esaminare i principi fondamentali di coordinamento fissati dalla legge delega che mi inducono a questa conclusione, è però necessario svolgere alcune osservazioni generali sulla funzione e sul modo di operare di tali principi.

4.2. – Va, innanzitutto, rilevato che dal complesso delle disposizioni costituzionali richiamate nei paragrafi che precedono, relative al riparto delle competenze legislative tra Stato e Regioni, deriva che il coordinamento del sistema tributario rientra tra le materie attribuite alla competenza concorrente o ripartita esercitabile dalle Regioni. Il coordinamento spetta, perciò, in via esclusiva allo Stato nelle sole ipotesi in cui esso debba essere realizzato per principi fondamentali. Il 3° comma dell'art. 117 Cost. è chiaro in tale senso, laddove, dopo aver ricondotto il «coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario» alle «materie di legislazione concorrente», dispone espressamente che «nelle materie di legislazione concorrente spetta alle Regioni la potestà legislativa, salvo che per la determinazione dei principi fondamentali, riservata alla legislazione dello Stato».

È evidente che il coordinamento del sistema tributario affidato da tale disposizione alle Regioni può riguardare esclusivamente il rapporto tra esse e gli enti locali che insistono nel loro territorio e tra gli enti

(3) Un timido esempio di rinuncia con questi effetti è quello offerto dal decreto legislativo di attuazione del federalismo regionale n. 68 del 2011, il quale, all'art. 7, dispone la soppressione dal 1° gennaio 2014 della tassa per l'abilitazione all'esercizio professionale, dell'imposta regionale sulle concessioni statali dei beni del demanio marittimo, dell'imposta regionale sulle concessioni statali per l'occupazione e l'uso dei beni del patrimonio indisponibile, della tassa sulle concessioni regionali, dell'addizionale regionale sui canoni statali per le utenze di acqua pubblica e della tassa per l'occupazione di spazi e aree pubbliche regionali. Naturalmente le Regioni, al momento della cessazione di tali tributi, potranno – volendolo – compensare la perdita di gettito istituendo, appunto, nuovi tributi propri in senso stretto con riferimento a presupposti non più assoggettati a imposizione da parte dello Stato, che è come dire replicando quelli statali soppressi.

locali medesimi, mentre il coordinamento spettante allo Stato ai sensi della stessa disposizione si estende su tutto il territorio della Repubblica e riguarda sia il rapporto tra esso e le Regioni o gli enti locali sia quello tra le Regioni e gli enti locali sia quello tra le Regioni sia, infine, quello tra gli enti locali. Così come è evidente che il potere di coordinamento per principi fondamentali è esercitato dallo Stato non in quanto Stato-persona – e cioè come ente equordinato e paritetico, secondo la lettera dell'art. 114 Cost. (4), rispetto agli altri enti territoriali – bensì in quanto Stato-ordinamento, e cioè quale ente da cui gli altri enti derivano i loro poteri. In particolare, lo Stato opera in tale caso in nome e nell'interesse della finanza pubblica nel suo complesso ed a tutela degli interessi pubblici generali che fanno capo all'ordinamento generale della Repubblica e non a tutela dell'ordinamento particolare dello Stato-persona. Nello stesso tempo, il coordinamento si presenta come l'altra faccia dell'autonomia, dipendendo in ultima analisi dall'applicazione dei cogenti principi fondamentali fissati dallo Stato il riparto *ratione materiae* delle competenze tributarie; che è come dire il riparto dei presupposti d'imposta tra amministrazione centrale, amministrazione regionale e amministrazione locale.

Questa ricostruzione, fondata sulla distinzione tra coordinamento «ordinario» delle Regioni e coordinamento per principi fondamentali dello Stato, trova puntuale rispondenza non solo nell'art. 117, 3° comma, ma anche nel più volte citato art. 119, 2° comma. Infatti, quest'ultima disposizione, nell'affermare che le Regioni (e gli enti locali) svolgono la loro potestà di imposizione «secondo i principi di coordinamento» senza distinguere (a differenza dell'art. 117, 3° comma) tra principi fondamentali e non, fa chiaramente intendere che i principi di coordinamento possono essere sia fondamentali, quando sono fissati dallo Stato ai sensi dell'art. 117, 3° comma, sia «ordinari» (ancorché «generali» nella loro sfera di applicazione territoriale), quando sono fissati dalla stessa Regione *versus* i propri enti locali.

Anche la legge delega mantiene questa dualità dei tipi di coordinamento. Nell'art. 1, infatti, definisce fondamentali i principi di coordinamento quando hanno per oggetto sia il dosaggio affidato allo Stato degli indicati principi di autonomia, sussidiarietà, uguaglianza e differenziazione sia la delimitazione e il raccordo degli spazi riservati agli interventi normativi delle Regioni e dello Stato medesimo. Usa, invece, il termine coordinamento senza alcuna aggettivazione in quelle altre disposizioni che implicano, oltre il coordinamento (per principi fondamentali) dello Stato, anche quello (ordinario) delle Regioni limitatamente ai tributi locali da esse stabiliti.

Su tutta questa complessa e abbastanza macchinosa materia aleggia, comunque, il nodo irrisolto della mancata istituzione con norma

(4) Tale articolo così recita al 1° comma: «La Repubblica è costituita dai Comuni, dalle Province, dalle Città metropolitane, dalle Regioni e dallo Stato».

costituzionale della c.d. Camera delle autonomie quale luogo di coordinamento politico che rappresenta gli interessi territoriali. Non v'è dubbio, infatti, che solo la diretta reciproca consultazione delle parti in causa nella sede parlamentare potrebbe garantire un migliore e più efficace coordinamento degli interessi regionali, locali e statali.

4.3. – Fatte queste preliminari considerazioni di carattere generale sui tipi di coordinamento realizzabili dallo Stato e dalle Regioni, va preso atto che l'art. 7 della legge delega n. 42 sembra – almeno a prima vista e in astratto – dosare sufficientemente il principio di autonomia con quello di unità della Finanza pubblica. Da una parte, infatti, riconduce i tributi propri in senso stretto (e cioè i tributi regionali e locali gravanti su presupposti non assoggettati ad imposizione erariale) al principio di autonomia finanziaria previsto dall'art. 119, 1° comma, Cost., attribuendo alle Regioni l'esercizio della potestà legislativa piena di stabilirli ed applicarli (art. 7, 1° comma, lettera *b*), n. 3). Dall'altra parte, riequilibra opportunamente a favore dello Stato il peso di tali tributi, conferendo alle Regioni (e agli enti locali) il potere di intervenire sui c.d. tributi propri derivati (e cioè sui tributi statali il cui gettito è attribuito alle Regioni e agli enti locali) solo per modificarne le aliquote e per disporre esenzioni, detrazioni e deduzioni nei limiti e secondo i criteri fissati dalla legislazione statale (art. 7, 1° comma, lettera *c*). Dunque, la potestà legislativa delle Regioni considerata dalla legge delega, nel caso dei tributi propri in senso stretto, trova la sua fonte, piena e primaria, nel principio di autonomia di cui ai richiamati artt. 5, 117, 4° comma, e 119 Cost. (e, in generale, nel principio di competenza e di equiordinazione di cui all'art. 114 Cost.); nel caso dei tributi propri derivati, trova, invece, il suo limite direttamente nell'art. 117, 2° comma, lettera *e*), e cioè nella norma che, definendo i confini del sistema tributario statale, delimita anche l'ambito residuale di autonomia delle Regioni e degli enti locali.

Ciò, in termini astratti e generali. In termini concreti, però – come si è già anticipato e vedremo meglio nel prosieguo –, tale dosaggio perde gran parte della sua efficacia. La scelta di fondo in tema di autonomia tributaria regionale e locale originaria viene, infatti, fortemente circoscritta, oltre che dalla «stabilizzazione» che la legge delega compie del sistema tributario dello Stato (comprensivo dei tributi propri derivati), anche dalla fissazione di principi fondamentali di coordinamento e di analitici criteri di delega diretti, in ultima analisi, a limitare fortemente detta autonomia in funzione dell'unità della finanza pubblica e del sistema tributario nel suo complesso e, soprattutto, delle politiche di controllo della pressione tributaria. Di tali principi tratteremo nelle pagine che seguono.

5. – *Il principio di territorialità*

La legge delega fa generico riferimento, nell'art. 2, 2° comma, lettera *e*), alla territorialità quale principio cui il legislatore delegato

deve attenersi nel disciplinare l'attribuzione «di risorse autonome ai comuni, alle province, alle città metropolitane e alle Regioni, in relazione alle rispettive competenze». Tale principio è anche richiamato nelle lettere *hh*) dello stesso art. 2, le quali, riproducendo l'analoga formulazione usata dall'art. 119, 2° comma, Cost., sottolineano «la territorialità dei tributi regionali e locali» e la «riferibilità al territorio delle compartecipazioni al gettito dei tributi erariali». Alla territorialità si richiama anche l'art. 7, 1° comma, lettera *d*), dove sono dettati i principi per determinare le modalità da adottare per attribuire alle Regioni il gettito dei tributi propri istituiti con legge dello Stato e delle compartecipazioni ai tributi erariali.

La legge delega, in particolare, nel richiamato art. 2 dispone che il principio di territorialità – inteso letteralmente come principio che impone una stretta connessione tra il luogo in cui si verifica o si colloca il presupposto del tributo e l'utilizzazione del relativo gettito per il finanziamento dei servizi resi ai contribuenti che partecipano alla collettività locale e, quindi, risiedono o (solo) operano in quel territorio – deve applicarsi non solo con riferimento ai tributi propri in senso stretto stabiliti dalla Regione ed istituiti dall'ente locale (per i quali il collegamento al territorio è un dato naturale), ma anche con riferimento all'attribuzione del gettito dei tributi derivati e di quelli compartecipati erariali. Si tratta di quei tributi statali che, ai sensi del 1° comma, lettera *a*), dello stesso articolo 7, sono assunti specificatamente quali fonti di finanziamento delle «spese derivanti dall'esercizio delle funzioni nelle materie che la Costituzione attribuisce alla [...] competenza esclusiva e concorrente» delle Regioni, nonché delle «spese relative a materie di competenza esclusiva statale, in relazione alle quali le Regioni esercitano competenze amministrative». È chiara in tal senso la lettera *d*) dell'art. 7, 1° comma, laddove essa, prima, richiede che esista – anche per i «tributi istituiti con legge dello Stato» e per le «compartecipazioni ai tributi erariali» utilizzati a far fronte a dette spese – uno stretto rapporto di relazione tra essi e il territorio in cui sono applicati e riscossi e, poi, definisce puntualmente le modalità di attribuzione alle Regioni del relativo gettito, facendo espresso riferimento, in ragione della natura di tali tributi, al luogo in cui è situata la ricchezza tassata (il luogo in cui avviene il consumo, per i tributi aventi quale presupposto i consumi; il luogo dove si trovano i cespiti, per i tributi gravanti sul patrimonio; il luogo dove si presta l'attività produttiva, per i tributi basati sulla produzione; il luogo dove è residente il percettore, per i tributi riferiti ai redditi delle persone fisiche).

Fissando queste modalità di attribuzione, il legislatore delegante delinea un tipo, diciamo così, anomalo di territorialità, che si risolve nella mera «riferibilità» al territorio regionale del gettito dei tributi erariali derivati e compartecipati, e cioè di quei tributi la cui relazione con il territorio serve, in ultima analisi, non a definire l'ambito di applicazione del tributo, bensì ad evidenziare statisticamente l'ammontare delle fonti statali destinate al finanziamento delle spese regionali e

locali. In altri termini, la riferibilità parrebbe servire ad individuare quanta parte dei tributi erariali «pagati» o prodotti nel territorio ed affluiti nelle casse dello Stato «ritorna nella disponibilità» dell'ente territoriale erogatore della spesa e quanta parte, invece, lo Stato, in attuazione dell'art. 119 Cost., utilizza a fini perequativi a favore delle altre Regioni e degli altri enti locali non autosufficienti.

6. – *Il principio di continenza*

Il principio di continenza opera quale fisiologico limite interno all'esercizio della potestà residuale d'imposizione delle Regioni. Tale limite consiste nella necessità che il prelievo, frutto dell'esercizio di detto potere, sia direttamente correlato, oltre che al territorio regionale, anche alle materie oggetto delle competenze regionali ripartite e residuali di cui al 3° e 4° comma dell'art. 117 Cost. Nello stabilire tale principio, il legislatore statale ha fatto la scelta – consentitagli, ma non impostagli, dall'art. 117, 3° comma – di limitare l'ambito entro il quale il legislatore regionale può individuare i presupposti dei tributi propri in senso stretto alle materie riservate allo stesso legislatore dagli indicati commi. Evidentemente, alla base di tale scelta c'è una valutazione politica fondata sulla stretta strumentalità dell'autonomia normativa tributaria delle Regioni agli interessi delle Regioni stesse ed oggetto delle materie di loro competenza.

Al fine di individuare i criteri di collegamento attraverso i quali si possa dire se un determinato tributo proprio rientri, quanto al suo presupposto, nella competenza impositiva regionale, il rispetto del principio di continenza richiede, dunque, di verificare se i termini da porre in relazione – materie di competenza regionale, da un lato, tributi regionali «propri», dall'altro – possiedano quell'omogeneità tale da permettere detto collegamento. Al riguardo l'unico criterio da utilizzare per garantirsi che una tale omogeneità sussista non può che essere, a mio avviso, quello dell'interesse. Le materie oggetto di competenza legislativa ai sensi dell'art. 117 Cost. sono, infatti, vere e proprie classi di interessi, unificati sotto il profilo oggettivo, per la cui soddisfazione – si è visto – le Regioni si avvalgono o di una potestà ripartita (3° comma) o di una potestà residuale (4° comma).

Se si ragiona in questi termini, è indubbio che, accanto al primo e fondamentale interesse alla percezione di un'entrata che la Regione persegue nell'individuare una fattispecie impositiva, ne sussistono altri – diciamo così, secondari – che attengono all'oggetto dell'imposizione, sono funzionali al perseguimento di determinate politiche economico-sociali regionali e locali e sono, perciò, ricompresi nel presupposto impositivo che il legislatore regionale andrà a scegliere nell'esercizio della sua potestà d'imposizione. È a questi interessi che occorre riferirsi per definire il principio di continenza. E solo se si accerta che la relazione tra essi e le classi sostanziali di interessi sottesi alle materie attribuite alla competenza regionale è di continenza, è possibile attribuire alla Regio-

ne la potestà legislativa primaria di stabilire un tributo avente per presupposto, appunto, la ricchezza che incorpora detti interessi correlati.

Tale accertamento non è certo agevole, considerato il carattere proteiforme e non facilmente definibile dei diversi interessi da considerare e la non sempre perfetta loro corrispondenza e correlabilità. Esso è demandato, in ultima analisi, alla sensibilità del legislatore regionale e all'intervento coordinatore di quello statale, i quali, nel costruire un sistema tributario regionale e locale in armonia con quello statale, devono appunto valutare la sovrapponibilità qualitativa e quantitativa, anche solo parziale, delle materie di competenza regionale ai fatti, agli atti e alle situazioni che si intendono assumere come presupposti del tributo proprio.

Sotto questo profilo qualche problema di continenza potrebbe porsi, ad esempio, con riguardo alla possibilità di inquadrare, tra i tributi regionali e locali propri in senso stretto, quei tributi ambientali che sono caratterizzati dall'esistenza di un nesso di causalità necessaria tra il loro specifico presupposto e il fatto materiale – l'unità fisica – che determina un deterioramento dell'ambiente scientificamente accertato. Ad una prima delibazione si potrebbe, invero, avere il dubbio che tale tipo di tassazione, essendo ambientale, abbia un presupposto che incorpora in qualche modo «la tutela dell'ambiente», e cioè una «materia» (se così può chiamarsi) che è espressamente annoverata dall'art. 117, 2° comma, lettera s), tra quelle di competenza esclusiva statale. Questo dubbio, peraltro, non regge ad un maggiore approfondimento. Infatti, i tributi ambientali, anche quando assumono come loro presupposto le emissioni inquinanti, hanno pur sempre per oggetto materiale non il bene ambientale in sé, ma l'evento generatore dell'emissione, e cioè un fatto, una situazione o un bene normalmente e direttamente correlabili con le materie di competenza concorrente o residuale della regione. Tale evento, in altri termini, riguarda la tutela dell'ambiente solo in ragione della sua idoneità a provocare un deterioramento dell'ambiente stesso e, quindi, della sua idoneità ad essere assunto come presupposto di un tributo ambientale. Ai fini della continenza esso è, però, riconducibile ad altre materie competenziali quali possono essere, ad esempio, la produzione, il trasporto o la distribuzione di energia.

Naturalmente in tali casi, per essere assoggettata al tributo regionale o locale proprio in senso stretto, la fonte inquinante non solo deve essere ricompresa nelle materie di competenza ripartita e residuale della Regione, ma deve anche rispettare il principio di territorialità, nel senso che essa deve produrre ed esaurire i suoi effetti nell'ambito del territorio regionale o locale (si pensi ai tributi che colpiscono l'inquinamento acustico o gli impianti di riscaldamento). Ne consegue che la leva tributaria regionale (e locale) deve essere esclusa e deve preferirsi una tassazione generale statale in tutti i casi in cui detti effetti siano diffusi, travalichino il confine dell'ente territoriale minore e, di conseguenza, il prelievo sia destinato a sostenere politiche ambientali relative a mali globali, come il surriscaldamento termico.

7. – *Il divieto della doppia imposizione regionale dello stesso presupposto erariale*

7.1. – Il principio di coordinamento, risolvendosi nel divieto della doppia imposizione regionale sullo stesso presupposto statale (definito anche come principio della riserva statale di presupposto), rappresenta, insieme a quelli di continenza e di territorialità, la più importante regola di raccordo tra l'ordinamento statale e quello regionale. Richiede, pertanto, un'attenta considerazione e un breve inquadramento storico.

Ricordo che, prima della promulgazione della legge delega e nell'attesa che il legislatore statale fissasse principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario, si era prodotta una giurisprudenza costituzionale molto prudente, che, pur non negando l'esistenza dei due distinti sistemi tributari ambedue primari, l'uno statale e l'altro regionale, aveva letto le norme del Titolo V – e, in particolare, la lettera e) del 2° comma e il 4° comma dell'art. 117 – in modo da privilegiare la competenza legislativa esclusiva dello Stato a scapito di quella, appena nata, regionale.

Partendo dal presupposto che detta lettera e) si limita ad assumere come oggetto della competenza legislativa statale tutta la materia del «sistema tributario dello Stato», la Corte costituzionale, nell'assenza di norme attuative degli artt. 117 e 119 Cost., aveva dato per scontata l'«intangibilità» della competenza legislativa esclusiva dello Stato in materia di «sistema tributario statale» (regola questa, si è visto, del tutto tautologica, essendo ovvio che debba essere lo Stato ad avere competenza esclusiva sui propri tributi) ed aveva, perciò, interlocutoriamente riconosciuto in capo alle Regioni una primaria potestà di imposizione solo in via residuale e di risulta, ricavandola per differenza dal sistema tributario erariale. Aveva, cioè, acconsentito a che le Regioni potessero svolgere la loro potestà d'imposizione, ma solo per istituire tributi regionali propri in senso stretto, e cioè – si è visto – quei tributi che non facevano parte, fin dall'origine, del sistema tributario erariale. Mancando principi di coordinamento che dessero un assetto definitivo al rapporto tra i due sistemi, la Corte aveva dunque ritenuto, in via astratta, che spettasse alle Regioni una potestà normativa di imposizione, ma nel contempo aveva in concreto escluso – sulla base appunto dell'art. 117, 2° comma, lettera e) – che tale potestà potesse avere per oggetto tributi che avevano gli stessi presupposti o le stesse basi imponibili di quelli erariali già vigenti.

Attraverso questa interpretazione, il problema dell'individuazione della sfera delle due competenze legislative era stato, perciò, risolto dalla Corte *ratione temporis* in via interlocutoria, dando prevalenza al previo esercizio della potestà impositiva dello Stato e ponendo, transitoriamente, il conseguente divieto alle Regioni a statuto ordinario di istituire tributi che duplicassero i presupposti dei tributi statali. Così, il sistema tributario statale si autoconservava – e, quindi, permaneva la natura erariale dei tributi che lo componevano – almeno finché esso non fosse stato modificato da altre norme statali che delimitassero in via di coordinamento l'ambito della competenza legislativa regionale.

7.2. – È in questa situazione che è intervenuta la legge delega n. 42, il cui articolo 2, alle lettere *e*) ed *o*), ha per le grandi linee ricalcato – e, perciò, reso permanente e a regime – la prudente descritta impostazione della Corte costituzionale. Tale articolo, pur non trovando nell'astratta previsione del 2° comma, lettera *e*), 3° e 4° dell'art. 117 Cost. un espresso ostacolo a istituire forme di prelievo regionale che si aggiungessero a quelle vigenti statali, ha dunque seguito la via, più restrittiva, indicata provvisoriamente dalla Corte. Ha vietato, così, ogni doppia imposizione regionale sul medesimo presupposto statale (salvo, quanto ai tributi propri derivati, l'istituzione di addizionali regionali e locali) ed ha negato, perciò, anche ogni intervento autonomo della Regione sulle basi imponibili e sulle aliquote di tributi stabiliti da leggi statali.

In particolare, l'articolo 2, 2° comma, lettera *o*), nell'aggiungere ai principi di territorialità e di continenza quello del divieto della doppia imposizione regionale, persegue indubbiamente l'apprezzabile obiettivo di evitare lo straripamento del sistema regionale e i conseguenti attriti con quello statale, ma nello stesso tempo riduce di fatto anche le mire autonomistiche delle Regioni e degli enti locali. La rigida applicazione di tale principio ha, infatti, non solo l'effetto di mantenere la ricchezza tassata con i tributi erariali sotto l'esclusivo controllo e dominio dello Stato, ma anche quello – già anticipato nei precedenti paragrafi – di lasciare pochi margini alla scelta autonoma delle Regioni nella creazione di un loro sistema tributario regionale.

Invero, la portata centralizzante del divieto potrebbe essere parzialmente attenuata se, applicando alla lettera l'articolo 2, lettera *o*), si limitasse il divieto alle ipotesi di doppia imposizione giuridica e non a quelle di doppia imposizione economica. Dovrebbe, cioè, essere lasciata aperta alle Regioni la possibilità di istituire – nel rispetto, ovviamente, degli altri principi di coordinamento fissato dallo stesso articolo 2 (*e*), in particolare, del principio di continenza) – tributi propri che colpiscano una ricchezza che «economicamente» può ricondursi a quella oggetto dell'imposizione erariale, ma che «giuridicamente» non è la stessa assunta dalla legge statale quale specifico presupposto delle imposte erariali già esistenti. Per le imposte sui redditi, ad esempio, tale possibilità sarebbe la naturale conseguenza del fatto che il sistema statale è stato costruito, riguardo ad esse, sulla base di una elencazione legale tassativa dei presupposti giuridici reddituali e non di una definizione di reddito imponibile generale, di principio e ricalcata su una nozione economica di reddito valida per ogni incremento di valore. Per cui, almeno teoricamente e salvo ostacoli d'altro tipo (quale, appunto, l'assenza di continenza del presupposto nella materia di competenza regionale), per via di tale argomentazione potrebbe aprirsi uno spazio per tassare a livello regionale redditi che, pur essendo economicamente tali, non lo sono giuridicamente perché non coincidenti con quelli assunti dalla legge come presupposto dell'imposta statale e, quindi, perché estranei al divieto di doppia imposizione.

7.3. – Independentemente dalle considerazioni sopra svolte, va co-

munque rilevato che il divieto della doppia imposizione comporta due conseguenze, che costituiscono, l'una, un indice della già sottolineata intenzione del legislatore delegante di mantenere, almeno per ora, intatto il sistema tributario statale senza «trasferire» alla competenza primaria delle Regioni alcun consistente tributo attualmente di pertinenza statale; l'altra, il segnale di un non perfetto allineamento tra il regime applicabile alle Regioni a statuto ordinario e quello applicabile alle Regioni a statuto speciale.

Sulla prima conseguenza mi intratterrò più avanti in sede conclusiva. Qui voglio solo sottolineare che la scelta di mantenere il sistema tributario statale nella sua integrità senza alcuna «cessione» di tributi alle Regioni e di escludere, nel contempo, la possibilità per esse di attingere autonomamente anche ai presupposti oggetto di tributi statali ha ridotto molto l'area di esercizio della potestà regionale primaria di imposizione prevista dall'art. 117, 4° comma, Cost. Di fatto, l'unico sostanzioso margine lasciato all'esercizio di una potestà legislativa regionale autonoma riguarda l'istituzione di addizionali e di sovrimposte dei tributi statali e la fissazione delle aliquote tra un minimo e un massimo. Ma è evidente che in questi casi tale esercizio si svolge in modo non pieno, nel solo ambito della competenza legislativa statale delimitante la sfera di autonomia delle Regioni e degli enti locali medesimi. Alla stessa stregua, insomma, di ciò che avveniva prima dell'entrata in vigore del nuovo Titolo V e avviene ancora per i tributi propri derivati, quali l'I.c.i. e l'irap.

La seconda conseguenza riguarda la differenza di regime che si verifica tra le Regioni a statuto ordinario e quelle a statuto speciale. Tale differenza deriva dal fatto che il divieto di duplicazione, risolvendosi in un principio fondamentale di coordinamento introdotto dalla legge statale, non si estende automaticamente alle Regioni a statuto speciale, essendo queste soggette solo al (diverso) regime costituzionale risultante dai loro statuti e non, automaticamente, a quello introdotto dal nuovo Titolo V della Parte II della Costituzione. È noto che in base agli statuti speciali le Regioni possono istituire tributi propri alla sola più favorevole condizione che essi siano in armonia con i principi del sistema tributario statale, senza che alle Regioni medesime siano applicabili – appunto, automaticamente – (anche) i principi fondamentali di coordinamento fissati dallo Stato. Più in particolare, ai sensi dell'art. 10 della legge costituzionale n. 3 del 2001, questi ultimi trovano applicazione solo se l'autonomia da essi assicurata è più ampia di quella garantita dallo statuto speciale. Il che certamente non avviene nella specie, in quanto l'autonomia statutaria delle Regioni a statuto speciale in materia tributaria appare *prima facie* più ampia di quella garantita dal Titolo V, Parte II, della Costituzione alle altre Regioni. Se si volesse estendere, per uniformità di trattamento, il divieto di duplicazione dei presupposti anche alle Regioni a statuto speciale, sarebbe quindi necessario attivare la specifica procedura, prevista dagli statuti, per modificare le norme finanziarie con legge ordinaria statale, sentite (a volte, previo accordo con) le Regioni stesse.

8. – *I più rilevanti criteri direttivi di delega che attuano l'art. 119 Cost. in punto di autonomia tributaria delle Regioni e degli enti locali*

8.1. – Dopo la disamina dei più importanti principi generali del federalismo fiscale e di quelli fondamentali di coordinamento del sistema tributario, enunciati dalla legge delega n. 42, è ora il caso di soffermarsi su quei criteri direttivi di delega indicati dalla stessa legge che, ulteriormente specificando tali principi, danno un'idea più completa del decentramento tributario che si intende realizzare per le Regioni a statuto ordinario. Prima, però, di procedere a tale esame, è necessario raccogliere le fila di quanto si è venuto fin qui dicendo sull'assetto dato dalla legge delega ai tributi propri regionali e locali.

Si è visto che l'art. 7 di detta legge accoglie implicitamente la bipartizione dottrinarica dei tributi propri delle Regioni e degli enti locali in tributi propri in senso stretto e in tributi propri derivati; i primi, frutto dell'esercizio della sola potestà di imposizione delle Regioni, i secondi, frutto dell'esercizio della potestà legislativa statale, ma devoluti alle Regioni e agli enti locali quanto al gettito. Tale articolo dà, dunque, per scontato che a livello costituzionale esistono due sistemi tributari primari oggetto di coordinamento, da parte dello Stato, nell'interesse della finanza pubblica nel suo complesso: il sistema erariale, riconosciuto dall'art. 117, 2° comma, lettera e), Cost., e quello regionale, fondato sulla potestà legislativa di cui all'art. 117, 4° comma, Cost., e presupposto dall'art. 119 Cost.

Si è pure visto che, coerentemente con tale impostazione, la caratteristica saliente dei tributi regionali propri in senso stretto è quella di essere – al pari dei tributi statali – conseguenza dell'esercizio di una potestà di imposizione primaria, con la differenza però che, mentre la potestà impositiva statale non ha limiti (se non quello, indiretto e implicito, derivante dall'ammontare delle spese pubbliche da coprire ex art. 53 Cost.), la potestà regionale trova, invece, un limite insuperabile soprattutto nel divieto di duplicazione delle basi imponibili statali e nei principi di continenza e di territorialità.

Va qui aggiunto, per quanto riguarda specificatamente i tributi locali, che l'esistenza di due sistemi può comportare la possibilità teorica di una concorrenza legislativa tra Stato e Regioni. Le lettere a) e g) dell'art. 12 della legge delega attribuiscono, infatti, ad ambedue la potestà di stabilire i tributi locali (che poi gli enti locali istituiscono ed applicano). In particolare, la lettera a) attribuisce allo Stato il potere di individuare e prevedere con propria legge qualunque tributo locale, il quale pertanto, una volta da esso stabilito, va ricondotto alla categoria dei tributi locali derivati. A sua volta, la lettera g) consente alle Regioni di «istituire» – più correttamente «prevedere», se si accetta l'interpretazione che daremo più avanti di tale disposizione – tributi locali propri in senso stretto, ammettendo la possibilità che esse anticipino nel tempo, con la concreta istituzione di tali tributi, analoghe iniziative dello Stato.

8.2. – Sempre con riguardo ai tributi locali, la legge delega, nei suoi artt. 2, lettera *q*), numero 2, e lettere *s*) e *t*), e 12, sembra, poi, aver fatto la scelta – in linea di massima coerente con quelle tradizionali visioni e con quei modelli dell'autonomia tributaria locale già presenti nella legislazione precedente il nuovo Titolo V della Costituzione – secondo cui gli enti locali hanno la potestà regolamentare non solo di «istituire» e disciplinare i tributi «stabiliti» dallo Stato o dalla Regione nell'ambito delle proprie competenze legislative, ma anche di modificare le aliquote e di introdurre agevolazioni (in particolare, art. 12, 1° comma, lettera *h*), beninteso entro i limiti fissati dalla legge, sia statale che regionale.

Peraltro, alcune differenze terminologiche emergenti dalle indicate disposizioni potrebbero legittimare il dubbio che la disciplina dettata possa allontanarsi dagli schemi tradizionali sopra indicati, a volte, in senso espansivo dell'autonomia tributaria locale, a volte, in senso riduttivo. Ne dò conto nelle pagine che seguono.

8.2.1. – Intanto, sul piano del linguaggio può sembrare discutibile – e, comunque, possibile causa di fraintendimento (non solo) per il legislatore delegato – l'uso di alcuni verbi che l'art. 12 fa per regolare la distribuzione delle competenze legislative e regolamentari tra i diversi livelli di governo. Ricordo al riguardo che l'art. 119, 2° comma, Cost. usa i verbi «stabiliscono e applicano» (i tributi di loro pertinenza) per indicare l'oggetto della potestà normativa di imposizione degli enti locali e delle Regioni, presupponendo così un procedimento normativo per cui i tributi «stabiliti» dalle Regioni (e dallo stesso Stato se sono tributi propri derivati) devono poi essere «istituiti» e regolati negli elementi non strutturali dagli enti locali. La legge delega, invece, letteralmente:

– nell'art. 2, 1° comma, lettera *q*), attribuisce alle Regioni (solo) il potere diretto di «istituire» esse e non, quindi, «stabilire», come dice l'art. 119, tributi locali;

– nell'art. 12, 1° comma, lettera *a*), attribuisce alla legge statale il potere di «individuare» i tributi propri degli enti locali definendo i presupposti, i soggetti passivi e le basi imponibili e stabilendo «le aliquote di riferimento valide per tutto il territorio nazionale»;

– nello stesso art. 12, 1° comma, lettera *g*), integra e meglio specifica quanto risulta dalla lettera *q*) dell'art. 2, e cioè che alle Regioni spetta il potere – che parrebbe parallelo a quello dello Stato di cui alla lettera *a*) – di «istituire» anch'esse i nuovi tributi degli enti locali, «specificando gli ambiti di autonomia riconosciuti agli enti locali» medesimi;

– sempre nell'art. 12, 1° comma, lettere *d*) ed *e*), fa riferimento ad una «disciplina» rimessa al legislatore delegato di un tributo comunale avente lo scopo di finanziare la realizzazione di opere pubbliche, servizi turistici e la mobilità regionale (lettera *d*) e di un tributo provinciale, anch'esso di scopo, non meglio identificato (lettera *e*), attribuendo all'ente la facoltà di «stabilirli e applicarli» in relazione a tali scopi.

La lettura progressiva di tali disposizioni fa nascere il dubbio se effettivamente la legge delega intenda attribuire alle Regioni un potere autonomo di «stabilire e individuare» – come è detto espressamente nell'articolo 119, 2° comma, Cost. – tributi locali propri in senso stretto senza attingerli da una previa tassativa elencazione della legge statale, o se, invece – come letteralmente dice la citata lettera *g*) dell'articolo 2, 1° comma –, esse possano solo «istituire» tributi già previamente «stabiliti» e «individuati» o «previsti» dallo Stato come tributi locali.

La risposta che, letteralmente e a prima vista, parrebbe doversi dare a questa domanda è nel secondo senso. L'articolo 12 usa, infatti, solo il verbo «istituire» e non «stabilire» per indicare l'oggetto della potestà impositiva della Regione. È evidente, però, che sul piano logico e sistematico questa risposta non può essere accettata. Se dovessimo limitarci a una siffatta interpretazione letterale, l'articolo 12 cozzerebbe infatti in modo patente con l'articolo 119 Cost. che – si è visto – in relazione anche al precedente articolo 117, 4° comma, attribuisce espressamente alle Regioni il potere di «stabilire» i tributi propri e non solo di istituirli ed applicarli. Queste discrasie terminologiche, perciò, non possono che essere il frutto di un uso (costituzionalmente) non appropriato dei verbi sopra richiamati, dovendo il verbo «istituire» con riferimento alla potestà d'imposizione della Regione essere interpretato, in coerenza appunto con i richiamati articoli, esclusivamente nel senso dell'identità tra «istituire» e «stabilire» e, quindi, nel senso che spetta anche alla Regione (oltre che allo Stato) di «individuare» e «stabilire» (oltre che «istituire») tributi propri regionali (o locali) in senso stretto, senza la necessaria mediazione dello Stato.

8.2.2. – Indipendentemente dalla risoluzione di questo indecifrabile *rebus semanticus*, ci si deve domandare se possa avere un qualche valore, ai fini del potenziamento dell'autonomia garantita *ante* nuovo Titolo V, la richiamata espressione «specificando [la Regione] l'ambito di autonomia riconosciuto agli enti locali», usata dall'articolo 12, 1° comma, lettera *g*), con riferimento alla potestà legislativa regionale di istituire nuovi tributi locali. Bisogna domandarsi, in particolare, se questa formulazione possa avallare un'interpretazione nel senso che è consentito all'ente locale, nell'esercizio della sua autonomia tributaria, «stabilire» (oltre che «istituire» ed «applicare») esso stesso il nuovo tributo previsto dalla legge regionale nel rispetto, ovviamente, della riserva di legge relativa fissata dall'art. 23 Cost. e regolandolo secondo la *guide line* indicata dalla legge regionale stessa ai sensi, appunto, dell'art. 12, 1° comma, lettera *g*).

A tale interpretazione si potrebbe giungere attribuendo al verbo «stabilire», usato dal legislatore costituzionale nell'art. 119, 2° comma, il significato semanticamente corretto di «determinare», «fissare», «indicare stabilmente» e al verbo «istituire» il significato meno pregnante – accolto dal legislatore ordinario vigendo il vecchio Titolo V, Parte II, Cost. – di indicare quello che allora era il contenuto più rilevante

dell'autonomia impositiva dell'ente locale, e cioè il «deliberare» e il «decidere» con regolamento l'applicazione di un tributo già stabilito dalla legge: nel regime antecedente al nuovo Titolo V, un tributo «istituito» dall'ente locale era normalmente un tributo già in precedenza «stabilito» nella sua struttura da un altro livello di governo; nel nuovo regime fissato dall'art. 119, un tributo «stabilito» è qualcosa di più, è cioè un tributo determinato anche dallo stesso ente locale e solo abbozzato dalla legge regionale, appunto, «specificando l'ambito di autonomia».

Seguendo questa interpretazione, il più di autonomia garantito agli enti locali dalla nuova disciplina si risolverebbe, in particolare, non certo nella potestà legislativa, piena e primaria, dell'ente locale d'imporre il tributo proprio in senso stretto (vietandolo espressamente il disposto dell'articolo 23 Cost.), bensì nel potere di «stabilirne» – e, quindi, «individuarne» – in via regolamentare gli stessi elementi strutturali (o parte di essi) nell'ambito delle materie e nella sfera dei soggetti indicati (meglio, previsti) genericamente dalla legge regionale. In termini transitivi si può dire che la regolamentazione dell'ente locale circoscrive e specifica, estrapolandoli dalla materia indicata dalla Regione, gli elementi essenziali del tributo che andrà ad istituire.

In questa prospettiva la legge regionale si presenterebbe, perciò, pur sempre come la «base» legislativa su cui l'ente locale fonda il suo potere d'imposizione e che, in quanto espressione della riserva di legge relativa di cui all'articolo 23 Cost., delimita l'ambito entro il quale può esplicarsi la potestà normativa tributaria degli enti locali insistenti nel territorio della Regione. Una legge, dunque, che definisce l'area e il settore o la tipologia e, in definitiva, i limiti dell'imposizione, all'interno dei quali è consentito all'ente locale di «concepire» e costruire in modo specifico il tributo proprio (ad esempio, un tributo c.d. corrispettivo o di controprestazione, ispirato al criterio del beneficio, o un tributo di scopo mirato al finanziamento di un'opera locale).

Questa interpretazione – che non sembra abbia incontrato il favore della dottrina (la quale, peraltro, non mi risulta abbia in qualche modo motivato il suo dissenso) – sarebbe indubbiamente in linea con l'idea funzionale di autonomia tributaria, che, si è visto, è insita nell'articolo 119 Cost. e nell'articolo 2 della legge delega. Soprattutto, darebbe una plausibile spiegazione della atipica quanto generica formula usata dall'art. 12, 1° comma, lettera g), della stessa legge per definire il potere attribuito alla Regione di «specificare» l'ambito di autonomia normativa riconosciuto all'ente locale in materia di tributi. Essa troverebbe, però, applicazione limitatamente a quei tributi propri locali in senso stretto che le Regioni potrebbero in futuro prevedere. Per i tributi locali derivati – previsti ed individuati dalla legge statale – la lettera a), 1° comma, dello stesso articolo 12 non riproduce, invece, la disposizione della lettera g), ma per certi versi la contraddice, perché, a differenza di questa, esclude espressamente la possibilità per l'ente locale di scegliere esso il presupposto dell'imposta nell'ambito della tipologia indicata dalla legge statale. Con una formulazione più analitica e

ben diversa da quella della lettera g), essa, infatti, dispone espressamente che, quando il tributo locale è «derivato», è solo la legge statale che «definisce i presupposti, i soggetti passivi e la base imponibile», senza lasciare così alcun margine all'ente locale al riguardo.

Evidentemente, usando espressioni diverse nella lettera g) e nella lettera a), l'articolo 12 intende costruire due diversi regimi quanto all'ambito della potestà regolamentare dell'ente locale. Sarà sicuramente così, ma resta comunque la difficoltà di dare una giustificazione logica a tale diversità di regime che non sia quella – non so quanto convincente – della maggiore «vicinanza» della Regione all'ente locale insistente nel suo territorio.

9. – *Verso quale direzione si muove il sistema fiscale federalista?*

La ricostruzione finora svolta dei più rilevanti principi di coordinamento e criteri direttivi dettati dalla legge delega fa emergere, rianodando i fili di quanto finora detto, una volta di più la originaria doppia anima del federalismo fiscale italiano quanto al riparto della potestà legislativa tributaria tra Stato e Regioni.

In effetti, va rilevato che gli articoli 117 e 119 Cost. non hanno fatto la scelta – effettuata invece dalle Costituzioni di altri paesi – di costituzionalizzare i tipi di tributo attribuiti alle Regioni e agli enti locali a garanzia della loro autonomia tributaria ed hanno lasciato al legislatore statale il potere di individuare esso tali tributi in via di coordinamento e, quindi, di determinare la stessa misura dell'autonomia tributaria. In questa ottica e con riferimento alla simmetrica potestà residuale attribuita alle Regioni, tali articoli potevano essere letti dal legislatore delegante:

– sia nel senso di dare assorbente e pervasivo rilievo al potere di coordinamento dello Stato per principi fondamentali e, perciò, di privilegiare la sua competenza esclusiva di determinare *ad libitum*, ai sensi dell'art. 117, 3° comma, l'ambito entro il quale la Regione può eventualmente esercitare la sua autonomia tributaria;

– sia nel senso di porre, invece, al centro del sistema fiscale decentrato la competenza residuale della Regione di stabilire i tributi regionali e locali propri in senso stretto in funzione dell'espansione dell'autonomia politica delle Regioni e degli enti locali nelle materie di loro competenza. Con la conseguenza di considerare la funzione di coordinamento dello Stato-ordinamento meramente eventuale, reale espressione di una esigenza di unità dell'ordinamento e, comunque, non fortemente riduttiva della potestà della Regione.

Si è visto, trattando dei principi di coordinamento e della disciplina dei tributi regionali e locali propri, che la legge delega, posta dinanzi a questo bivio, nella sostanza ha tuzioristicamente mostrato una tendenza – nella sua veste di «legge di principi» – a rendere più pregnante e diffusa la funzione statale di coordinamento e, pertanto, a dare una sorta di priorità, *ratione temporis*, all'intervento statale in fun-

zione di controllo dello sviluppo del sistema tributario in senso federalista. Il che si è tradotto inevitabilmente in una preferenza, indicata al legislatore delegato, verso la prima delle suddette opzioni offerte dalla Costituzione, e cioè verso una definizione, di forte sapore centralistico, dell'autonomia tributaria delle Regioni e degli enti locali prevalentemente in termini di «inclusione» nella generale potestà legislativa statale, piuttosto che di «espansione» della potestà legislativa primaria ed originaria della Regione.

Ciò risulta chiaramente da quanto detto nei paragrafi che precedono, e cioè dal fatto che:

– da un lato, essa ha «stabilizzato» il sistema tributario statale, fissando a tal fine, tra i diversi principi di coordinamento, quello della riserva statale di presupposto e costruendo il finanziamento delle spese regionali e locali prevalentemente su compartecipazioni a tributi erariali e su tributi propri derivati;

– dall'altro lato, pur non disconoscendo la possibilità teorica per le Regioni di stabilire in futuro tributi propri (regionali e locali) in senso stretto ai sensi dell'art. 117, 4° comma, Cost., tuttavia ha fortemente limitato – con gli artt. 2 e 7, 1° comma, lettera *b*), numero 3 – tale possibilità, mantenendo allo Stato il concorrente potere di determinare e qualificare discrezionalmente, in via di coordinamento o con interventi correttivi, quei tributi propri in senso stretto che teoricamente la Costituzione rimette pure alla competenza legislativa primaria della Regione.

In termini concreti, la conseguenza dell'attribuzione allo Stato di questi convergenti poteri è stata che, nel presente momento storico, i tributi regionali e locali propri in senso stretto, in assenza di una prioritaria autonoma iniziativa della Regione diretta a stabilirli ai sensi degli artt. 117, 4° comma, e 119, 2° comma, Cost. (e art. 7, 1° comma, lettera *b*, numero 3, della legge delega), finiscono per essere individuati, stabiliti e disciplinati dalla stessa legge statale e «ridotti» a tributi derivati. Resta, perciò, confermato il giudizio anticipato nei paragrafi introduttivi, e cioè che la previsione e la successiva istituzione da parte della Regione di «robusti» tributi propri (regionali e locali) in senso stretto dipendono, abbastanza erraticamente, solo dall'eventuale futura rinuncia dello Stato sia ad essere titolare di tributi nati come statali (5) sia ad «impossessarsi» dei presupposti di tributi ancora da istituire. Se si preferisce, dipendono dalla (improbabile) sollecitudine con cui la Regione stabilisce con propria legge il nuovo tributo individuando essa stessa, per extrapolazione dall'ordinamento, il principio fondamentale che lo consente ed anticipando l'iniziativa dello Stato in tale senso.

(5) Un esempio di tale rinuncia – peraltro non probante, data l'esiguità del possibile trasferimento alla potestà «primaria» delle Regioni – è quello offerto, per alcuni tributi concessori, dall'art. 7, d.lgs. n. 68 del 2011 relativo al federalismo regionale, sul cui contenuto mi sono soffermato *retro* alla nota 2.

E se si parte dal presupposto che, nella sfavorevole congiuntura che stiamo attraversando, normalmente è lo Stato che, anche al fine di non perdere il controllo della pressione tributaria, ha interesse a individuare con propria legge i tributi regionali e locali, si comprende come in concreto la potestà d'imposizione primaria residuale prevista dall'art. 117, 4° comma, Cost. si sia ridotta a ben poca cosa sia nella legge delega sia, specialmente, nell'attuazione che ne è stata data nei decreti legislativi finora emanati. Un esempio di questo orientamento centralizzante ci è dato dai tributi di soggiorno e di scopo indicati nell'art. 12 della legge delega. Questi ultimi due avrebbero potuto, in astratto, essere stabiliti, ai sensi dell'articolo 117, 4° comma, Cost., autonomamente dalle Regioni con riferimento ai comuni esistenti nel loro territorio (nei limiti pur sempre dei principi fondamentali di coordinamento fissati dallo Stato), senza effetti particolarmente perversi in ordine al possibile aumento della pressione tributaria. Sono stati, invece, individuati (seppur non sufficientemente definiti) dalla stessa legge delega insieme all'imposta immobiliare e da questa, comunque, rimessi per una più dettagliata disciplina al legislatore delegato e ad altri interventi regolatori da effettuare con d.p.c.m.

Un ulteriore evidente sintomo di questa restrittiva impostazione è, quanto ai tributi regionali, il limite esogeno all'autonomia tributaria introdotto dall'art. 26 del più volte citato d.lgs. n. 68 del 2011 in materia di autonomia di entrate delle Regioni a statuto ordinario e delle province, secondo cui «l'esercizio dell'autonomia tributaria non può comportare, da parte di ciascuna Regione, un aumento della pressione fiscale a carico del contribuente». È evidente che l'apposizione di tale limite ha, da una parte, l'effetto di annullare ogni grado di flessibilità dei singoli tributi regionali e, dall'altra, di consentire contraddittoriamente alle Regioni, che hanno deliberato in passato aliquote elevate, di mantenerle e di obbligare, invece, quelle che hanno fatto la scelta contraria a non aumentare le aliquote nemmeno quando le mutate esigenze di spesa della collettività locale lo richiederebbero.

A voler essere più espliciti e conclusivi, l'impressione che si trae dalla lettura della legge delega e dei primi decreti attuativi della stessa è che si stia costruendo un sistema fiscale decentrato molto flessibile che, per un verso, non è in grado di funzionalizzare al meglio l'autonomia tributaria di cui all'art. 119 Cost. all'autonomia politica e amministrativa prevista dall'art. 5 Cost. e, per l'altro, è caratterizzato dalla ferma volontà di tenere sotto stretto controllo la pressione tributaria regionale e locale, di «espanderla», comunque, solo su «autorizzazioni» dello Stato e di precludere – o limitare fortemente – le eventuali scelte autonome «concorrenziali» delle Regioni e degli enti locali garantite dall'art. 117, 4° comma, Cost. Queste scelte, tra l'altro, sarebbero comunque molto limitate dalla circostanza – già messa in evidenza – che attualmente la maggior parte della ricchezza individuabile quale possibile oggetto di tributi propri regionali e locali è stata già assunta dallo Stato quale presupposto degli esistenti tributi erariali.

10. – *Brevi considerazioni sui criteri di perequazione adottati dalla legge delega*

Le considerazioni finora svolte riguardano i più importanti principi di coordinamento e i criteri direttivi del federalismo fiscale fissati dalla legge delega per attuare e dosare i principi generali di autonomia, sussidiarietà e differenziazione. L'esigenza di unitarietà e uniformità di trattamento emerge, invece, dalla stessa legge delega per quanto attiene l'altro importante aspetto del federalismo fiscale riguardante l'individuazione dei criteri di riparto delle fonti di finanziamento tributario (e non) tra le Regioni e tra gli enti locali nel rispetto dei principi di uguaglianza e di solidarietà e nell'ottica del superamento degli squilibri economici e territoriali che caratterizzano il nostro paese.

È noto che, fin dall'entrata in vigore del nuovo Titolo V, il problema più rilevante che in proposito si è posto all'interprete riguarda il significato da dare al combinato disposto del 3° e 4° comma dell'articolo 119 Cost. Ricordo che tale articolo, nel 3° comma, indica quale parametro di perequazione il criterio – indubbiamente meno favorevole per le Regioni e gli enti territoriali meno sviluppati – della «minore capacità fiscale per abitante» e, nel 4° comma, fissa la regola generale, conosciuta come regola di piena «autosufficienza finanziaria», per la quale le risorse finanziarie indicate nello stesso articolo 119 «consentono ai Comuni, alle Province, alle Città metropolitane e alle Regioni di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite».

Prima ancora che la legge delega entrasse in vigore, ho sempre ritenuto al riguardo che, nonostante che il criterio della minore capacità fiscale per abitante apparisse non idoneo a garantire ad ogni ente regionale e locale l'integrale finanziamento cui si riferisce il 4° comma, tuttavia tali due disposizioni non dovevano essere interpretate nel senso che debba sempre prevalere l'una o l'altra di esse. Nella mia ricostruzione dell'articolo 119 il riferimento alla minore capacità fiscale non doveva, in particolare, comportare il totale abbandono del principio redistributivo, fondato sul criterio del fabbisogno effettivo e posto, appunto, alla base della richiamata generale norma di chiusura del 4° comma. Doveva solo significare che la parametrizzazione ad un'entità tendenzialmente, ma non necessariamente, più ristretta e comunque differenziata, basata esclusivamente sulle basi imponibili, doveva valere solo per il finanziamento delle funzioni non essenziali; di quelle funzioni, cioè, che sono collegate a diritti che, pur essendo rilevanti, non possono tuttavia definirsi civili o sociali e, quindi, non devono essere garantiti con carattere di uniformità. E poteva anche essere accompagnata ad altri criteri, i quali o incentivassero la capacità fiscale medesima, come l'efficienza amministrativa e lo sforzo fiscale, ovvero compensassero, come la c.d. «fiscalità di vantaggio», la debolezza finanziaria che potrebbe conseguire dall'applicazione del criterio di capacità fiscale. La parametrizzazione al fabbisogno effettivo presupposta dal 4° comma doveva, invece, permanere per quanto riguarda i livelli essenziali dei diritti sociali e civili fissati dallo Stato ai sensi dell'art. 117, 2° comma, lettere *m*) e *p*) (e da valutare a costi *stan-*

dard a conclusione di una fase transitoria di «convergenza»). E ciò perché – sostenevo nel 2004 – dal punto di vista costituzionale e del buon senso politico la distribuzione delle risorse per finanziare la spesa per diritti essenziali rispondeva alla norma fondamentale dell'art. 3 Cost., che impone di assicurare, a parità di condizioni, uguale trattamento a tutti i cittadini della Repubblica, in qualunque zona del paese risiedano. Non poteva esservi dubbio infatti che, almeno per questi diritti, tale principio fondamentale dovesse prevalere su quello della minore capacità fiscale previsto dall'art. 119, 3° comma, Cost. e dovesse dare, così, una specifica valenza applicativa al 4° comma dell'art. 119 medesimo.

Una siffatta interpretazione – fondata, nella sostanza, sulla distinzione tra servizi essenziali (e funzioni fondamentali), da finanziare in modo uniforme, e servizi non essenziali, da finanziare in modo differenziato secondo il criterio della (minore) capacità fiscale – mi sembra sia stata accolta dall'art. 9 della legge delega e regolata, sia pure in termini ancora abbastanza generali, dall'art. 11, d.lgs. n. 68 del 2011.

Ai sensi dell'articolo 9, il sistema di riparto perequativo regionale dovrebbe essere, in linea di massima, il seguente (salvo ulteriori specificazioni da apportare con appositi d.p.c.m.).

Quanto al finanziamento dei servizi essenziali – e cioè al finanziamento delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali di cui all'art. 117, 2° comma, lettera *m*) Cost., delle funzioni fondamentali degli enti locali di cui alla lettera *p*) dello stesso 2° comma e del trasporto pubblico locale – le aliquote dei tributi e delle partecipazioni ad esso destinati sono determinate dallo Stato al livello minimo sufficiente ad assicurare, con il relativo gettito, la piena copertura del fabbisogno corrispondente ai livelli essenziali di detti servizi e funzioni valutati in una sola Regione (la più ricca). La conseguenza dell'applicazione di tale sistema è che il ricorso al fondo di perequazione è ovviamente precluso alla Regione più ricca e resta limitato alla copertura delle differenze a favore delle altre Regioni che, essendo meno ricche, hanno un gettito insufficiente. Tale fondo, in particolare, deve colmare la differenza tra l'effettivo fabbisogno calcolato a costi *standard* e il gettito regionale dei tributi destinati al finanziamento dei richiamati servizi essenziali e funzioni fondamentali (il c.d. residuo fiscale).

Quanto al finanziamento dei servizi non essenziali, anche qui le Regioni con maggiore capacità fiscale rispetto alla media nazionale non attingono al fondo di perequazione e, quindi, non ricevono risorse per tale via. Quelle con minore capacità fiscale partecipano, invece, al fondo per ridurre le differenze interregionali di gettito per abitante rispetto al gettito medio nazionale (e non rispetto al fabbisogno effettivo). Trattandosi di una differenza tra il gettito per abitante e il gettito medio nazionale, si capisce però che l'abitante della Regione «povera» – e cioè della Regione con minore capacità fiscale per abitante – è svantaggiato rispetto a quello della Regione «ricca», perché il riparto del fondo è fatto avendo come parametro la «media» e non l'effettivo costo del servizio. In altri termini, il fatto che a formare la media partecipino le stesse Regioni «povere» comporta l'abbassamento della media stessa e, conseguen-

temente, produce un parametro di riparto che sicuramente è meno favorevole del parametro pieno (non medio) della Regione più ricca.

È evidente che questo trattamento differenziato dei servizi in ragione del loro carattere essenziale o meno è l'effetto di una precisa scelta del legislatore diretta a privilegiare la spesa sociale in un contesto di federalismo fiscale cooperativo, rispettoso dei principi di uguaglianza e solidarietà, ed a perseguire l'obiettivo dell'«integrale finanziamento delle funzioni» fissato dal richiamato 4° comma dell'art. 119 Cost. Le spese sostenute per i servizi essenziali costituiscono, infatti, l'85-90% delle spese complessive e, pertanto, il criterio di uniformità si presenta di amplissima applicazione. È pur vero, però, che il restante 15-10%, rispondente al criterio meno favorevole della capacità fiscale per abitante, riguarda servizi che, seppur non essenziali, attengono allo sviluppo economico e interessano, perciò, proprio quelle Regioni (e quegli enti locali) delle zone meno sviluppate che dovrebbero essere incentivati a raggiungere – sia pure entro un ragionevole lasso di tempo – gli stessi livelli di crescita delle altre Regioni (e degli altri enti). Da questo punto di vista, perciò, la perequazione in ragione della minore capacità fiscale li svantaggia fortemente, non essendo sufficiente ad evitare questo effetto negativo la generica disposizione dell'art. 9, 1° comma, lettera *b*), della legge delega, la quale cripticamente fa riferimento al criterio di «adeguatezza» per individuare l'entità della «riduzione delle differenze tra i territori con minore capacità fiscale per abitante».

Tutto sta, quindi, a vedere se questo *handicap* possa essere compensato con la c.d. «fiscalità di vantaggio» o di «sviluppo».

A questo punto, però, i problemi di attuazione di un federalismo fiscale cooperativo si complicano, perché l'utilizzo dello strumento della fiscalità di vantaggio implica necessariamente il superamento degli ostacoli che a tale tipo di incentivazione sono frapposti dalla normativa europea in tema di aiuti di Stato, come interpretata dalla giurisprudenza della Corte europea di giustizia. Il tema della fiscalità di vantaggio, in altri termini, viene ad incrociarsi con quello dei limiti di applicabilità degli aiuti di Stato e presuppone, perciò, la risposta ad alcuni interrogativi di carattere generale che solo in questi ultimi anni la dottrina ha iniziato a porsi in termini sistematici. Si tratta, in particolare, di accertare se nella specie la fiscalità di vantaggio possa, per il diritto dell'UE, essere realmente praticata dal legislatore nazionale (delegato o meno) e, in caso positivo, entro quali limiti essa sia realizzabile ai fini di riequilibrare il differenziato regime di perequazione escogitato dal legislatore delegante.

È questo un tema che pone problemi molto delicati, che si estendono anche alla perequazione municipale, dalla cui soluzione – considerata l'attuale debolezza dell'impalcatura fiscale complessiva – dipende in gran parte la realizzazione di un progetto federalista perequativo che non mortifichi il sud del paese.

