

LIVIA SALVINI

LO STATO DI ATTUAZIONE DEL
FEDERALISMO FISCALE

 GIUFFRÈ FRANCIS LEFEBVRE

Isbn 9788828809395

Estratto dal volume:

**IL DIRITTO DEL BILANCIO E IL SINDACATO
SUGLI ATTI DI NATURA FINANZIARIA**

ATTI DEL CONVEGNO DEL 16-17 MARZO 2017
DEDICATO ALLA MAGISTRATURA CONTABILE

2019

LO STATO DI ATTUAZIONE DEL FEDERALISMO FISCALE

LIVIA SALVINI

Premessa.

È ben noto che la Costituzione, prima della riforma del Titolo V del 2001, riservava allo Stato la potestà normativa in materia fiscale. Tutti i tributi, sia statali che locali, erano istituiti da leggi statali che lasciavano alle Regioni (comprese quelle a statuto speciale) e agli Enti locali solo ridotti margini di manovra in ambiti predeterminati, tipicamente in materia di aliquote. La riforma, in base alla lettura congiunta dei nuovi artt. 117 e 119 Cost., faceva immaginare notevoli cambiamenti, naturalmente in senso autonomista.

L'attuazione del nuovo dettato costituzionale da parte del legislatore ordinario si è fatta attendere per molti anni, e nel frattempo, la Corte costituzionale ha dovuto assumere un ruolo di supplenza per gestire il complesso passaggio dal vecchio al nuovo assetto costituzionale; nel fare ciò, essa ha assunto indirizzi interpretativi che hanno attribuito all'autonomia impositiva delle Regioni un ambito più ristretto da quello che sembrava desumersi dalle prime letture del nuovo Titolo V. E con la legge di delega sul federalismo fiscale n. 42/2009 e poi, nel 2011, con i relativi decreti di attuazione, il legislatore ha disegnato un'autonomia ancora più ridotta di quella che la giurisprudenza costituzionale sembrava legittimare. Dunque ancora oggi, come prima della riforma e nonostante essa, la fiscalità regionale e locale è composta per la quasi totalità da tributi derivati di fonte statale.

La necessità della legge statale sui principi di coordinamento.

Secondo l'art. 119, le Regioni stabiliscono ed applicano tributi propri "secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario" e, secondo l'art. 117, III comma, la determinazione di tali principi rientra tra le materie di legislazione concorrente. A sua volta, in tali materie la potestà legislativa spetta alle Regioni, salvo che per i principi fondamentali, la cui determinazione è riservata alla legislazione statale.

Con la nota sent. n. 37/2004 la Corte Costituzionale ha ritenuto che l'attuazione del nuovo disegno costituzionale richiedesse necessariamente "l'intervento del legislatore statale, il quale, al fine di coordinare l'insieme della finanza pubblica, dovrà non solo fissare i principi cui i legislatori regionali dovranno attenersi, ma anche determinare le grandi linee dell'intero sistema tributario, e definire gli spazi e i limiti entro i quali potrà esplicarsi la potestà impositiva, rispettivamente, di Stato, Regioni ed enti locali". Si afferma così la necessità del coordinamento: ed infatti, benché le Regioni ricorrenti rivendicassero a sé la disciplina di dettaglio di alcuni tributi locali, a titolo di potestà esclusiva, si trattava di tributi locali derivati, istituiti con legge dello Stato, per la quale dunque quest'ultimo conservava potestà normative, anche di dettaglio.

La Corte, inoltre, ha affermato che il passaggio dal sistema fiscale esistente a quello delineato dal nuovo Titolo V richiede una fase transitoria complessa ed articolata, che necessita in quanto tale di un intervento specifico del legislatore statale che fissi i principi del coordinamento, senza che questi principi possano essere desunti dal sistema esistente.

In terzo luogo, la Corte sembra rimettere alla legge dello Stato il coordinamento *tout court* e non (solo) i principi cui il coordinamento deve ispirarsi, laddove afferma che spetta appunto allo Stato il compito di "definire gli spazi e i limiti entro i quali potrà esplicarsi la potestà impositiva, rispettivamente, di Stato, Regioni ed enti locali". Si tratta di un altro passaggio fondamentale per l'interpretazione del nuovo sistema costituzionale.

Gli effetti di questa sentenza sull'attuazione del nuovo sistema costituzionale sono stati decisivi. Le Regioni non hanno potuto non solo effettuare alcun intervento sui tributi esistenti che non fossero già consentiti dalla legge statale, ma per alcuni anni è sembrato che esse — in assenza della legge sui principi di coordinamento — non potessero neanche istituire con propria legge nuovi tributi. Nel frattempo il legislatore statale poteva senza fretta impegnarsi nella lunga gestazione tecnica e politica della legge delega che reca tali principi, prima (l. n. 42/2009), e dei decreti che successivamente l'hanno attuata. Decreti emanati solo nel 2011 e quindi a dieci anni dalla riforma, in un contesto politico e sociale, nazionale ed internazionale, radicalmente diverso.

La potestà residuale delle Regioni a statuto ordinario in materia di tributi propri.

Solo dopo alcuni anni, e non senza una qualche sostanziale discontinuità rispetto ai suoi precedenti, la Corte Costituzionale con la sent. n. 102/2008 delinea i confini dell'autonomia regionale rispetto alla creazione di tributi propri. Si precisa, a tale proposito, che la mancata emanazione della legge statale di coordinamento non costituisce in senso assoluto un ostacolo all'istituzione di tributi propri regionali, ma solo all'istituzione e disciplina di tributi propri “*aventi gli stessi presupposti dei tributi dello Stato*”, così come preclude alle Regioni di legiferare sui tributi esistenti istituiti e regolati da leggi statali. È infatti evidente che, laddove intervengano sul medesimo tributo o sul medesimo presupposto due diversi livelli di governo, è necessario il previo coordinamento dei modi ed ambiti di esplicazione delle diverse potestà normative. Logico corollario di tale affermazione è che, ove si tratti invece di istituire tributi aventi un presupposto diverso da quelli dei tributi statali, le Regioni dispongono di una potestà residuale *ex art. 117 Cost.*, esercitabile “*anche in mancanza di un'apposita legge statale di coordinamento*” e, dunque, senza attendere l'intervento specifico del legislatore statale. I nuovi tributi tuttavia non solo debbono, come è ovvio e come ad

ogni buon conto precisa l'art. 119 Cost., essere “*in armonia con la Costituzione*”, ma debbono anche rispettare “*i principi dell'ordinamento tributario, ancorché solo 'incorporati', per così dire, in un sistema di tributi sostanzialmente governati dallo Stato*”.

Il tema dei rispettivi limiti di esercizio tra potestà normativa statale e regionale è stato affrontato dalla sent. n. 37/2004 dal punto di vista del legislatore statale, per il quale l'unico limite è il “*divieto di procedere in senso inverso a quanto oggi prescritto dall'art. 119 della Costituzione, e così di sopprimere semplicemente, senza sostituirli, gli spazi di autonomia già riconosciuti dalle leggi statali in vigore alle Regioni e agli enti locali*”; spazi che però, come si è accennato, erano praticamente inesistenti. Da questo principio non discende tuttavia il corollario che lo Stato, qualora adotti misure legislative che riducono il gettito di un tributo derivato, sia tenuto a compensare pienamente l'ente territoriale destinatario del gettito; è infatti sufficiente che nel complesso l'ente non sia privato delle risorse necessarie per svolgere i suoi compiti.

Lo stesso tema si è riproposto in una prospettiva diversa nel momento in cui si è affermata l'esistenza di una potestà residuale delle Regioni. Ed a questo proposito nella sent. n. 102/2008 si afferma che i tributi propri delle Regioni debbano avere presupposti diversi da quelli già previsti da leggi fiscali emanate dallo Stato (c.d. “*riserva di presupposto*”). La sovrapposizione di fonti, statale e regionale, sul medesimo tributo, non ammissibile data la riserva a favore dello Stato sui tributi già esistenti, viene però esclusa non in termini generali, ma in assenza di una legge dello Stato la quale fissi i criteri con i quali le due imposizioni si combinano e sono riconducibili ad un unico sistema.

I principi della legge delega n. 42/2009.

Come si può agevolmente rilevare, molti erano i punti critici sui quali il legislatore statale era chiamato ad intervenire in sede di coordinamento. Non è certo il caso di ripercorrere qui tutte le disposizioni con cui la legge delega n. 42/2009 ha disegnato il quadro della fiscalità regionale e comunale e dei suoi rapporti con

quella statale. Può essere però utile, per comprendere le linee portanti del sistema, osservare come siano stati trattati i temi fondamentali di cui sopra si è detto.

In termini del tutto generali si può dire che la legge delega ha ridotto in modo ancora più marcato, rispetto a quanto non fosse necessario in base all'interpretazione data dalla Corte Costituzionale al Titolo V, gli spazi di autonomia regionale; a loro volta, i decreti di attuazione hanno interpretato la delega in modo riduttivo.

Innanzitutto, la legge delega recepisce fedelmente l'orientamento della Corte non solo fissando i principi fondamentali di coordinamento "*in via esclusiva*", ma individuando — in autonoma attuazione del coordinamento — gli spazi propri della fiscalità regionale e locale.

Con riferimento sia ai tributi propri regionali che a quelli propri degli enti locali, secondo la legge delega le competenze dello Stato concorrono con quelle della Regione. Per i tributi regionali viene recepita la distinzione, emersa dalla giurisprudenza costituzionale, tra i tributi propri regolati da leggi statali (tributi propri derivati) e tributi propri in senso stretto, riconoscendo comunque alle Regioni sui tributi derivati un certo margine di autonomia in attuazione del nuovo dettato costituzionale. Come si vedrà meglio oltre, dal sistema della delega emerge che alla differente competenza normativa si accompagnano anche, per quanto attiene alle competenze regionali, limiti sulla natura e sull'oggetto dei tributi propri in senso stretto. Con riferimento ai tributi locali viene disegnato un sistema bilivello (in cui cioè la potestà normativa viene esercitata o dallo Stato, o dalla Regione, e il potere regolamentare dall'ente locale) e mai a tre livelli, escludendosi quindi un intervento normativo sia dello stato che della regione sul medesimo tributo locale.

La fondamentale linea di ripartizione della competenza tra Stato e Regioni in materia di tributi propri è costituita dal principio della "riserva di presupposto", per il quale le regioni possono istituire tributi propri, per sé e per gli enti locali, solo se gravanti su presupposti che non sono già assoggettati ad imposizione (erariale, ma anche regionale o locale) sulla base di una

legge statale. La delega ha però trasformato in un principio di carattere permanente la “riserva” che la Corte Costituzionale aveva individuato quale mero criterio di carattere transitorio: i giudici delle leggi infatti non avevano escluso che i principi fondamentali di coordinamento, una volta emanati, potessero disporre diversamente, ad esempio, riservando alla competenza delle Regioni un’area oggettivamente definita di presupposti, sottratti alla competenza statale. Questa impostazione non è stata accolta dalla legge delega, che ha reso possibile la “occupazione” dei presupposti “liberi” — anche di tipo ontologicamente locale — da parte dello Stato e conseguente loro sottrazione alla potenziale esplicazione dell’autonomia impositiva regionale.

Certamente la caratteristica dinamica della “riserva di presupposto” fa sì che essa possa operare anche a favore delle Regioni. Essa infatti consente che lo Stato “abbandoni” un presupposto anche in ossequio al principio della riduzione dell’imposizione fiscale statale in misura corrispondente alla più ampia autonomia delle regioni (art. 2, lett. *ee* l. n. 42/2009). Cosa che, in attuazione della delega, è in effetti avvenuta ma senza che le Regioni — come si dirà — abbiano acquisito una reale autonomia impositiva in tale materia.

La fiscalità regionale a seguito dell’attuazione della delega.

Il d.lgs. n. 68/2011, di attuazione della delega, sopprime i trasferimenti dello Stato alle Regioni a statuto ordinario, tranne quelli al fondo perequativo. Le entrate tributarie, destinate a sopperire a tali trasferimenti, sono costituite, oltre che dall’IRAP, dei cui ampliati margini di manovra per le Regioni già si è detto, dall’addizionale regionale all’IRPEF, per la quale vengono analogamente ampliati tali margini, e dalla compartecipazione all’IVA, per la quale viene prevista una ripartizione in base al principio di territorialità, cioè al luogo dove i consumi vengono effettuati.

L’ampiezza dei margini di manovra sui tributi derivati e sulle addizionali costituisce un evidente contraltare della limitatissima rilevanza dei tributi propri in senso stretto che vengono accordati

alle Regioni, ed appare la vera impronta del disegno del legislatore attuato prima con la delega e poi con il d.lgs. n. 68/2011. L'art. 119, nel prevedere che, nel loro complesso, tributi propri, compartecipazioni e fondo perequativo consentono alle Regioni e agli Enti locali di finanziarie integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite, non istituisce una correlazione univoca tra fonte di finanziamento e tipologia di funzione, garantendo solo che il livello minimo essenziale delle prestazioni sia integralmente finanziato. La legge delega (art. 8), a questo proposito, prevede che le spese essenziali (LEP per sanità, assistenza, istruzione e trasporto pubblico locale) sono finanziate integralmente con la compartecipazione all'IVA, con l'IRAP, con quote dell'addizionale regionale all'IRPEF e del fondo perequativo; le spese non essenziali sono finanziate con tributi derivati regionali, addizionali ai tributi erariali, tributi regionali in senso proprio e quote del fondo perequativo. Dunque i tributi regionali in senso proprio sono destinati a finanziare le spese non essenziali, cioè quelle che costituiscono anche l'espressione delle politiche autonome regionali; tuttavia, a tale finanziamento concorrono anche i tributi derivati e le addizionali. Si può quindi dire che se, da un lato, le Regioni mantengono un'autonomia decisionale sulle politiche da perseguire mediante la spesa, su tale autonomia incide in modo decisivo il legislatore statale attraverso la "concessione" della manovrabilità dei tributi derivati e delle addizionali, privilegiata rispetto all'attribuzione o alla creazione di tributi genuinamente propri. Come si vedrà più avanti, tale scelta è stata decisamente condizionata dallo stato complessivo della finanza pubblica e dal fatto che le Regioni e soprattutto gli enti locali sono stati in concreto costretti — laddove il legislatore statale non lo abbia loro temporaneamente vietato — ad azionare le leve della propria fiscalità (derivata) per mantenere un accettabile livello delle prestazioni essenziali e del *welfare* di prossimità, pesantemente colpito dal taglio dei trasferimenti e delle quote di tributi erariali.

Con il d.lgs. n. 68/2011 sono stati disciplinati nel dettaglio le compartecipazioni delle Regioni a statuto ordinario ai tributi erariali, i tributi regionali propri derivati e quelli propri in senso stretto. Per quanto riguarda i tributi propri regionali, il legislatore

non può che prendere atto della circostanza che la fiscalità regionale ha ancora, di fatto, scarsissimo peso ed ambito di estensione: le Regioni non hanno infatti potuto — né, probabilmente, voluto — costituire un nucleo di tributi propri in senso stretto sfruttando gli ambiti di autonomia accordati dall'art. 119 Cost. e riconosciuti, sia pure in modo molto limitato, dalla Corte Costituzionale. È dunque di propria iniziativa che il legislatore statale costituisce, con l'art. 8 d.lgs. cit., un nucleo di tributi propri regionali, "trasformando" alcuni tributi il cui gettito era già devoluto alle Regioni, ma che erano stati istituiti e disciplinati dalla legge statale; tributi, dunque, che in base alla legge delega non dovevano considerarsi tributi regionali in senso proprio, bensì tributi derivati, con conseguente vincolo per il legislatore regionale di mantenere l'esplicazione della sua autonomia nei limiti fissati dal legislatore statale. A seguito della trasformazione in tributi regionali propri in senso stretto, e quindi dell'abbandono da parte dello Stato del relativo presupposto, le Regioni possono abrogarli, ed eventualmente farli "rivivere" mediante una legge regionale, acquistando così piena autonomia nella loro disciplina. Si tratta però di tributi assolutamente minori, per rilevanza e per gettito (tassa per l'abilitazione all'esercizio professionale, imposta regionale sulle concessioni statali dei beni del demanio marittimo e per l'occupazione e l'uso dei beni del patrimonio indisponibile, tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche regionali, tasse sulle concessioni regionali, imposta sulle emissioni sonore degli aeromobili).

La stessa norma prevede poi che le Regioni disciplinano la "tassa automobilistica regionale", fermi restando i limiti di manovrabilità previsti dalla legge statale, e che alle Regioni a statuto ordinario spettano gli altri tributi ad esse riconosciuti dalla legislazione vigente, che costituiscono tributi propri derivati. Per quanto tale "tassa" (che in realtà è un'imposta) sia oggetto di una norma specifica, ad essa è stata comunque attribuita, in via interpretativa, la natura di tributo proprio derivato, seppure rientrante in una sorta di *tertium genus*. La legge ne ha infatti attribuito la disciplina alle Regioni, ma "senza che questo comporti una modifica radicale di quel tributo, come anche confer-

mato dall'inciso « fermi restando i limiti massimi di manovrabilità previsti dalla legislazione statale »”. Con la conseguenza che le Regioni non possono modificare i presupposti di applicazione di tale tassa.

Resta poi alle Regioni l'ambito di autonomia residuale riconosciuto dagli artt. 117 e 119, cioè la potestà di istituire *ex novo* tributi sia propri che degli enti locali con legge regionale, purché su presupposti diversi da quelli già assoggettati a tributi istituiti con legge statale e osservando i criteri e principi di coordinamento previsti dalla legge delega. Tale potestà residuale è disciplinata nell'ambito delle disposizioni finali dall'art. 38 d.lgs. n. 68/2011, senza alcuna ulteriore specificazione rispetto alla legge delega, e con decorrenza dall'anno 2013. Proprio l'apposizione di una data iniziale di decorrenza tradisce il pensiero del legislatore statale, profondamente riduttivo dell'autonomia regionale ben al di là — anche sotto questo profilo — di quanto chiarito dalla Corte Costituzionale: tale potestà non è attribuita direttamente dalla Costituzione, non è condizionata solo dalla emanazione della legge sui principi fondamentali di coordinamento e dalla sua attuazione, ma il suo esercizio può essere *ad libitum* procrastinato dal legislatore statale.

Le vicende normative dell'IRAP (e le relative interpretazioni della Corte Costituzionale) sono particolarmente interessanti quali chiavi di lettura del federalismo fiscale, perché se da un lato tale imposta costituisce la principale fonte del finanziamento regionale ed è stata, come si è detto, oggetto delle prime manifestazioni di autonomia impositiva delle Regioni dopo la Riforma del Titolo V, dall'altro lato il suo gettito è fondamentale per il finanziamento della sanità e quindi per il mantenimento dei relativi LEA. Quest'ultima circostanza, ai fini dell'equilibrio entrata-spesa, giustifica la riaffermazione del principio secondo cui spetta allo Stato la potestà di disciplinare l'IRAP e di stabilire quali e quanti spazi di autonomia attribuire alle Regioni. Prima dell'emanazione della legge delega, l'art. 1, comma 43, l. n. 244/2007 aveva “regionalizzato” l'IRAP, stabilendo che essa assume natura di tributo proprio delle Regioni e, a decorrere dal 1° gennaio 2009, è istituita con legge regionale. La stessa norma

prevedeva che le Regioni non potessero modificare le basi imponibili, e che potessero modificare l'aliquota, le detrazioni e le deduzioni, nonché introdurre speciali agevolazioni, solo nei limiti stabiliti dalla legge dello Stato. Il termine del 2009 fu successivamente prorogato al 2010, ma l'art. 5 d.lgs. n. 68/2011, senza fare più menzione della regionalizzazione (che del resto era rimasta inattuata), ha previsto che a decorrere dal 2013 le Regioni possono (solo) ridurre l'aliquota IRAP fino ad azzerarla e disporre deduzioni dalla base imponibile, nel rispetto delle norme eurounionali e degli orientamenti giurisprudenziali della Corte di Giustizia.

La Corte Costituzionale ha precisato che anche laddove operasse la regionalizzazione, e quindi anche nell'eventualità che l'IRAP fosse formalmente disciplinata con legge regionale, e a maggior ragione laddove essa resta disciplinata nei suoi elementi fondamentali dalla legge statale, tale imposta non è divenuta un tributo proprio regionale, nell'accezione di tributo la cui disciplina è liberamente modificabile dalle Regioni, ma resta comunque un tributo disciplinato dalla legge dello Stato in alcuni suoi elementi strutturali, e quindi, in questo senso, "erariale". Quindi le Regioni possono intervenire su tali elementi, ad esempio riconoscendo una deduzione per i nuovi assunti o un credito di imposta con finalità di promozione culturale, solo in quanto la legge dello Stato lo consenta e, quindi, a partire dal 2013.

Concludendo sul punto, si può dire che la prima interpretazione e la successiva attuazione del dettato costituzionale sono perfettamente allineate. L'IRAP e la "tassa automobilistica" sono state oggetto delle primissime (e successivamente reiterate molte volte) rivendicazioni regionali di autonomia, rigettate dalla Corte mediante l'interpretazione riduttiva del concetto di "tributi propri in senso stretto", a legislazione invariata. In sede di attuazione del nuovo Titolo V il legislatore statale avrebbe senz'altro potuto devolvere tali tributi all'autonomia regionale, ed in questo senso si era anzi mosso, per l'IRAP, prima dell'emanazione della legge delega. Quest'ultima, invece, e la sua normativa di attuazione hanno definitivamente sancito la loro natura di "tributi propri derivati", che come tali consentono al legislatore regionale di

incidere sulla loro disciplina solo nei limiti fissati con legge dello Stato.

L'autonomia tributaria dei Comuni e delle Province.

La l. n. 42/2009 ha riconosciuto sia allo Stato che alle Regioni la potestà di istituire con propria legge i tributi di Comuni, Province e Città metropolitane, sempre secondo uno schema bilivello. In armonia con il principio della riserva di presupposto, però, le Regioni possono esercitare tale potestà solo con riferimento a presupposti non già assoggettati ad imposizione con legge dello Stato, definendo anche gli ambiti di autonomia degli Enti locali. La legge statale, in particolare, *“individua i tributi propri dei Comuni e delle Province, anche in sostituzione o trasformazione di tributi già esistenti e anche attraverso l'attribuzione agli stessi Comuni e Province di tributi o parti di tributi già erariali; ne definisce presupposti, soggetti passivi e basi imponibili; stabilisce, garantendo una adeguata flessibilità, le aliquote di riferimento valide per tutto il territorio nazionale”* (art. 12, comma 1, lett. a). È dunque possibile adottare il modello bilivello Stato — Comuni o Stato — Province non solo laddove si tratta di regolare, in attuazione della delega, un tributo comunale o provinciale derivato — cioè già istituito con legge statale — come l'imposta locale sugli immobili, ovvero si tratti di sopprimere un'entrata già attribuita all'Ente locale, come è accaduto per l'addizionale provinciale sull'energia elettrica (ipotesi in cui l'adozione di un tale modello deve ritenersi scontata), ma anche laddove si tratti di istituire *ex novo* tributi locali, con ulteriore erosione dell'ambito di esplicazione della potestà normativa regionale. La Regione, infatti, non può istituire, sulla medesima materia, un tributo da destinare agli enti locali. Della facoltà accordata dalla delega lo Stato ha fatto subito uso, creando nel 2010 una nuova imposta dal presupposto tipicamente locale come l'imposta di soggiorno, che i Comuni hanno facoltà di istituire sul proprio territorio.

Il d.lgs. n. 23/2011, di attuazione della delega per quanto attiene il federalismo municipale, ha istituito con l'art. 8, a decorrere dal 2014, l'imposta municipale propria (IMU) in sosti-

tuzione di imposte immobiliari previgenti, sia erariali (l'IRPEF sugli immobili), sia locali derivate (l'ICI), con l'esclusione dell'abitazione principale, in attuazione di quanto previsto dalla legge delega. L'art. 11 del decreto ha inoltre tentato di dare una sistemazione organica dei tributi comunali minori nell'ambito di un'unica imposta, l'imposta municipale secondaria. Dopo reiterati rinvii dell'emanazione del regolamento attuativo, la relativa norma è stata però abrogata.

Con il "decreto Monti" (d.l. n. 201/2011 conv. dalla l. n. 214/2011) non solo è stata anticipata al 2012 "in via sperimentale" e per esigenze di gettito l'applicazione dell'IMU, ma è stata impressa una notevole modificazione all'impianto preesistente, appena creato, dell'intera imposizione municipale. Le principali modifiche riguardavano, in primo luogo, l'assoggettamento all'imposta dell'abitazione principale, prima esclusa; in secondo luogo, prevedevano la riserva, a favore dello Stato e con versamento diretto ad esso, di una significativa quota di imposta, con l'eccezione di quella gravante sulle abitazioni principali. Quest'ultima misura appariva giustificata, sotto il profilo finanziario, dal fatto che l'IMU ha assorbito l'IRPEF dovuta allo Stato sui redditi fondiari, ma non vi è dubbio che essa abbia comportato un rovesciamento del modello della compartecipazione locale ai tributi erariali, tale da suscitare dubbi di legittimità costituzionale. Con la l. n. 228/2012 la quota erariale è stata soppressa, ma è stato introdotto un meccanismo di riparto tra Stato e Comuni mediante l'istituzione di un fondo di solidarietà ed è stato riservato allo Stato anche il gettito dell'IMU derivante dagli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D, calcolato con aliquota *standard*. L'attribuzione di una parte del gettito allo Stato ha comportato una probabile mutazione della natura dell'imposta, accentuandone la natura puramente patrimoniale a detrimento della correlazione con il beneficio ritratto dal possessore in relazione ai servizi indivisibili forniti dal Comune, correlazione che la Corte Costituzionale ha individuato come *ratio* giustificativa di un'imposta patrimoniale speciale sugli immobili quale era l'ICI ed ora l'IMU.

In attuazione di un disegno non privo di coerenza, lo stesso decreto aveva istituito inoltre, a decorrere dal 2013, la TARES, tributo comunale sui rifiuti e sui servizi, con l'intento di disciplinare la materia in modo più organico dei tormentati, previgenti prelievi per la raccolta e lo smaltimento dei rifiuti. Tale ultimo tributo era destinato non solo alla copertura dei costi relativi al servizio di gestione dei rifiuti urbani, ma anche, attraverso un'apposita maggiorazione, alla copertura dei costi relativi ai servizi indivisibili dei comuni. A partire dal 2014, tuttavia, ad ulteriore testimonianza della difficoltà tecnica, ma soprattutto politica di disciplinare la materia, la TARES con la legge di stabilità 2014 è stata scissa in due, ripristinando sotto forma di TARI un prelievo relativo ai soli rifiuti e istituendo la TASI quale tributo sui soli servizi indivisibili.

Uno dei principi fondanti del federalismo fiscale municipale è poi definitivamente venuto meno quando dopo alterne vicende, sulla base di mere considerazioni di opportunità politica, è stato escluso dalla tassazione IMU e TASI il possesso delle "prime case", e quindi proprio il fatto imponibile che maggiormente esprime quel collegamento tra persona-abitante e comunità locale che costituisce il cardine del federalismo fiscale inteso come espressione di democraticità e che si manifesta nella *"tendenziale correlazione tra prelievo fiscale e beneficio connesso alle funzioni esercitate sul territorio in modo da favorire la corrispondenza tra responsabilità finanziaria ed amministrativa"*, nonché *"continenza e responsabilità nell'imposizione di tributi propri"* (art. 2, comma 2, lett. p) legge delega).

Le Regioni a statuto speciale.

Come è noto, all'atto della riforma del Titolo V l'art. 10 l. cost. n. 3/2001 ha stabilito che, fino all'adeguamento dei rispettivi statuti, le nuove disposizioni costituzionali si applicano anche alle Regioni a statuto speciale ed alle province autonome *"per le parti in cui prevedono forme di autonomia più ampie rispetto a quelle già attribuite"*. Rispetto ai limiti posti alle Regioni a statuto ordinario risalta il fatto che né la riforma costituzionale, né la

legge delega hanno imposto significativi limiti all'autonomia tributaria delle Regioni a statuto speciale prevista dai rispettivi statuti. La legge delega ha infatti disposto, all'art. 27, che Regioni a statuto speciale e Province autonome, nel rispetto degli statuti speciali, "*concorrono al conseguimento degli obiettivi di perequazione e solidarietà ... secondo criteri e modalità stabiliti da norme di attuazione dei relativi statuti*": si tratta di una disposizione diretta essenzialmente alla disciplina del coordinamento finanziario e che è stata attuata solo da alcune Regioni e Province. In quella sede, per quanto concerne l'autonomia fiscale, sono stati individuati limiti meno stringenti di quelli previsti per le Regioni a statuto ordinario; ad esempio, per il Friuli-Venezia Giulia e per il Trentino-Alto Adige non sembra operare la riserva di presupposto. Il solo vincolo che esse hanno è perciò quello dell'osservanza dei principi del sistema tributario statale.

Nonostante la maggiore autonomia, neanche le Regioni a statuto speciale hanno utilizzato nei fatti la leva fiscale, perlomeno nei confronti dei soggetti residenti. È infatti interessante notare che laddove tali Regioni hanno tentato, dopo la riforma, di istituire nuovi tributi, questi fossero per la maggior parte a carico di non residenti (e quindi non votanti *in loco*): si fa riferimento ai vari tributi sul flusso turistico istituiti dalla Regione Sardegna con la l. r. n. 4/2006, al c.d. "tubatico" siciliano (l. r. n. 2/2002), alle imposte di soggiorno e sul turismo del Trentino-Alto Adige. I primi due tributi non hanno però superato, per motivi diversi, il vaglio della Corte Costituzionale e della Corte di Giustizia; tuttora, quindi, l'autonomia finanziaria delle Regioni a Statuto speciale si fonda essenzialmente sulla compartecipazione ai tributi erariali riscossi sul rispettivo territorio, il cui gettito è devoluto in larga parte — in quote variabili a seconda della Regione — alle casse regionali. E, del resto, il fatto che tali Regioni beneficino di quote elevatissime di tali tributi comporta un'evidente mancanza di interesse per l'istituzione di tributi propri.