

Il federalismo fiscale secondo la legge n.42/2009: alcune osservazioni

di Glauco Nori *

La Corte costituzionale ha rilevato più di una volta la necessità di una legge di attuazione perché l'art. 119 Cost. potesse operare dal lato delle entrate.

Si è dato l'avvio con la legge n.42/2009.

Può essere utile soffermarsi sulle diverse forme di attuazione, consentite dall'art.119 Cost., per porre nella giusta prospettiva quella seguita dalla legge n.42/2009.

Nell'indagine si terrà conto soprattutto della dottrina che, occupandosi dell'argomento prima che la legge fosse in preparazione, ha ricercato i lineamenti del federalismo fiscale compatibili con la Costituzione.

La Corte costituzionale, nel rilevare gli effetti dell'art.119 già prima della sua attuazione, ha dato degli orientamenti. Da qui anche l'opportunità di verificare se siano stati utilizzati dalla legge n.42/2009.

Non saranno presi in esame i decreti, emessi in base alle deleghe conferite dalla legge, perché non ancora operativi e perché, quando si arriverà al completamento del nuovo sistema tributario, potrebbero subire adattamenti.

Federalismo fiscale è un termine che può assumere significati diversi.

Un vero federalismo fiscale dovrebbe avere in corrispondenza la struttura federale dello Stato.

La fiscalità di uno Stato, per quanto decentrata sia, non può essere collocata sullo stesso piano di quella di uno Stato federale, comunque sia organizzata. E' la natura stessa di quest'ultimo che la pone in una prospettiva diversa¹.

Con *federalismo fiscale* si è intesa quella che l'art.119 Cost. ha definito come *autonomia finanziaria*, che poi dal lato dell'entrata è soprattutto *autonomia tributaria* dal momento che la maggiore risorsa degli enti interessati è costituita dai tributi.

Come è stato rilevato da più parti, l'autonomia di spesa, già attribuita alle regioni dall'art.119 nel testo precedente, trovava una limitazione nella finanza in gran parte derivata.

Solo procurandosi direttamente le proprie risorse era realizzabile in concreto la maggiore autonomia che alle Regioni e agli enti sub-regionali è stata attribuita dal nuovo Titolo V della Costituzione.

Tra i soggetti interessati, con poteri di portata diversa, si terrà conto in prevalenza della posizione delle Regioni, in quanto titolari di potestà legislativa.

Prima di affrontare questioni di principio, preliminari all'esame della legge n.42/2009, ci si soffermerà su alcune questioni di principio e su alcune difficoltà operative che gli enti interessati potrebbero incontrare.

Questi, infatti, come soggetti impositori, si troveranno a trattare in prima persona una materia rispetto alla quale fino ad ora hanno avuto una collocazione prevalentemente collaterale.

La legislazione ordinaria, in corso di formazione, non sarà applicabile direttamente alle regioni a statuto speciale.

In linea di principio avrebbe potuto operare anche in questo caso l'art.10 della legge costituzionale n.3 del 2001.

L'applicazione non sarebbe stata facile per le difficoltà di individuare i criteri secondo i quali fare la comparazione della loro autonomia rispetto a quella attuale delle regioni a statuto ordinario².

Come si vedrà in seguito, la questione è stata superata attraverso una disciplina apposita.

¹ V. **Caravita**, *Stato sociale*, in *Dizionario di diritto pubblico* (diretto da S. Cassese), Milano, 2006, III, pp.5733 e ss.

Qualche difficoltà potrebbe profilarsi ugualmente.

Le leggi costituzionali, come noto, non possono essere in contrasto con i principi fondamentali della Costituzione³.

Se, per fare un esempio, la perequazione tra le regioni, da attuare attraverso il fondo previsto dall'art.119 Cost., fosse un nuovo principio fondamentale della Costituzione, potrebbe essere messa in dubbio la legittimità costituzionale degli statuti speciali nella parte in cui non dovessero consentire la partecipazione alla perequazione in senso sia attivo che passivo secondo gli stessi principi applicabili alle regioni a statuto ordinario⁴.

L'autonomia tributaria, aumentando le competenze delle regioni e degli enti minori, richiederà l'organizzazione di uffici in grado di fare fronte alle nuove esigenze, dotati di tecniche che non sempre si possono essere formate nelle esperienze precedenti.

Fino ad oggi le norme tributarie, almeno quelle di incidenza maggiore, sono state di competenza dello Stato. Le Regioni, escluse quelle a statuto speciale, hanno avuto spazi limitati, che hanno proposto difficoltà ridotte.

Quando le iniziative delle regioni a statuto speciale sono state più incisive, si è avuto qualche incidente di percorso⁵.

Le difficoltà saranno maggiori ora che si avrà un *sistema tributario* nazionale, composto da quello statale e da quelli regionali, a loro volta articolati in sottosistemi provinciali e comunali.

Dall'efficienza dei nuovi apparati dipenderanno la rapidità della riscossione e l'entità del contenzioso.

Gli effetti negativi del contenzioso sono noti. Richiede un maggiore impiego di attività amministrativa, ritarda la riscossione delle imposte, quanto meno in parte, e, in caso di esito negativo, può comportare, oltre alla restituzione di quanto riscosso nel frattempo, anche l'onere delle spese.

Per la molteplicità degli enti impositori, per il loro interesse ad un maggiore gettito, per le consuetudini amministrative, radicate da tempo, le nuove normative tributarie finiranno con l'essere interpretate dai singoli enti nella forma più favorevole alle proprie finanze. E' prevedibile, pertanto, l'aumento del contenzioso tributario con esito negativo di parte dei giudizi per gli enti impositori.

Il contenzioso c.d. seriale, provocato da una stessa questione giuridica che si ripete un gran numero di volte, sovraccarica le commissioni tributarie. Potrebbe essere questa l'occasione per verificare se sia possibile trovare una via per una soluzione rapida, che lo esaurisca tutto insieme.

Anche se l'obiettivo non fosse raggiunto, un tentativo sarebbe comunque utile.

Le imposte proprie dei nuovi enti non saranno diverse tra di loro, almeno nei primi tempi ed almeno in parte.

² Le difficoltà sono state rilevate anche nella sentenza della Corte costituzionale n.102/2008, sulla quale ci si intratterà successivamente.

³ Nella sentenza n.1146/1988 si trova enunciato il principio, ribadito in altre occasioni, che la Legge costituzionale non può non solo intervenire nelle materie escluse esplicitamente dalla Costituzione, come la forma repubblicana (art.139 Cost.), ma nemmeno derogare ai principi "che, pur non essendo espressamente menzionati tra quelli non assoggettabili al procedimento di revisione costituzionale, appartengono ai valori supremi sui quali si fonda la Costituzione italiana".

⁴ In senso contrario opererebbero argomenti anche di natura non giuridica che hanno già fatto la loro comparsa quando si è cominciato a predisporre le prime norme in materia. Non è questa la sede per approfondire l'argomento, la cui complessità è aggravata dal fatto che vi incidono prevalentemente, come si è detto, argomenti non giuridici, talvolta di origine internazionale. Le ragioni dell'autonomia speciale di alcune Regioni, anche quando questa è stata negoziata a livello internazionale, sono state di ordine etnico, sociale, culturale, di tradizioni storiche ed i particolari benefici finanziari accordati avevano funzione strumentale rispetto a questi fini. L'aspetto finanziario potrebbe essere riesaminato una volta che il pil pro-capite avesse subito una evoluzione tale da consentire da solo la realizzazione degli interessi differenziati delle regioni o delle provincie.

⁵ V. la sentenza della Corte costituzionale n.102 del 2008 sulla legge della Sardegna che aveva introdotto la c.d. *tassa sul lusso*.

Anche per questo è prevedibile un contenzioso seriale.

In caso di esito negativo il numero di enti tenuti alla restituzioni potrebbe essere elevato con squilibri sui loro bilanci, in particolare di quelli minori.

I rischi si ridurrebbero, ma non verrebbero meno, anche se i servizi di accertamento e riscossione fossero centralizzati, perchè in sede di accertamento alle norme tributarie locali non potrà essere data una interpretazione diversa da quella adottata dagli enti interessati.

Un meccanismo che cercasse di contenere il contenzioso, almeno quello fondato su interpretazioni avventurose delle norme tributarie, senza pregiudicare l'autonomia degli enti, potrebbe avviare verso un miglioramento i rapporti tra autorità tributarie e contribuenti.

Anche in questo caso, seppure difficile, la soluzione meriterebbe di essere tentata non foss'altro per verificare se ci siano mezzi efficienti di prevenzione.

Il contenzioso, in quantità tale da non poter essere esaurito dai giudici tributari in tempi ragionevoli, è stato uno dei motivi dei c.d. condoni fiscali.

Il fenomeno potrebbe ripresentarsi.

Avranno le regioni il potere di disporre condoni tributari per le imposte proprie e degli enti sub-regionali?

L'argomento andrebbe chiarito preventivamente e, in caso affermativo, lo Stato potrebbe fissare anche in questa materia dei principi generali per evitare iniziative incoerenti.

Che le regioni e gli enti locali abbiano gradi di efficienza diversi, talvolta molto diversi, è un fatto noto.

Nel nuovo assetto questa diversità potrà costituire un moltiplicatore di inconvenienti.

Una cosa è impiegare in modo inefficiente risorse che sono fornite da altri e cosa diversa è essere inefficienti già nel procurarsi le risorse.

Nel secondo caso alla utilizzazione inefficiente si sommerebbe la incapacità di procurarsi le risorse.

L'autonomia finanziaria, attribuita ad un pluralità di enti, ha richiesto, come era inevitabile, il coordinamento della finanza pubblica nel suo complesso, la determinazione dei cui principi fondamentali, come pure era inevitabile, è stata riservata alla legislazione statale (art.117, terzo comma, Cost.).

I principi potranno avere effetti soltanto negativi o anche positivi?

In altre parole, la legislazione regionale, soprattutto quella non di coordinamento, si dovrà attenere a quei principi se e quando le Regioni prenderanno le loro iniziative, o lo Stato potrà imporre alle Regioni di provvedere, ad esempio, entro un termine prefissato ?

Nel primo caso la Regione deciderebbe autonomamente se provvedere o non provvedere, se istituire o non certe imposte. Solo se lo farà, si dovrà attenere ai principi fondamentali.

Nel secondo, invece, la Regione sarebbe tenuta a rispettare i tempi fissati con i principi fondamentali, con la sola possibilità di scegliere in quale modo⁶.

Se lo Stato con i principi fondamentali potesse imporre alle Regioni un termine per l'istituzione delle proprie imposte e per disciplinare quelle degli enti locali, il nuovo sistema entrerebbe in vigore contemporaneamente in tutte, evitando le difficoltà conseguenti allo scaglionamento, che, invece, permarranno se lo Stato si dovesse limitare a fissare i principi vincolanti per le Regioni solo quando intendano provvedere.

⁶ Anche se il problema non risulta affrontato espressamente, dalla giurisprudenza costituzionale sembrerebbe che i principi fondamentali possano imporre iniziative. Nel dichiarare la illegittimità parziale dell'art.32 del d.-l. 30 settembre 2003, n.269, convertito nella legge 24 novembre 2003, n.326, la Corte costituzionale ha riconosciuto alle regioni "adeguati poteri legislativi, da esercitare entro termini congrui", termini derivanti dalla legge statale.

Dall'art 119 non era desumibile se lo Stato potesse individuare le materie imponibili per le imposte regionali e sub-regionali o se la scelta andasse lasciata alle regioni ⁷.

Indicazioni sono state date dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 102/2008.

Nel mettere a raffronto l'autonomia della Regione Sardegna, attribuita dallo Statuto, e quella desumibile dal nuovo Titolo V per verificare se fosse applicabile l'art.10 della legge cost. n.3/2001, la Corte ha enunciato alcuni principi di applicazione generale.

I principi, che la Corte ha desunto dalla sua giurisprudenza, sono:

1 – lo spazio riservato alle regioni dipende prevalentemente dalle scelte di fondo operate dallo Stato in sede di fissazione dei principi fondamentali;

2 – “l'esercizio del potere esclusivo delle Regioni di autodeterminazione del prelievo è ristretto a quelle limitate ipotesi di tributi, per la maggior parte ‘di scopo’ o ‘corrispettivi’, aventi presupposti diversi da quelli degli esistenti tributi statali”;

3 – dal coordinamento del secondo comma, lettera e), del terzo e del quarto comma dell'art.117 Cost. si ricava che non è ammissibile, in materia tributaria, una piena esplicazione di potestà regionali autonome in carenza della fondamentale legislazione statale di coordinamento (in proposito è stata riportata la motivazione della sentenza n.37/2004).

Da questi principi la Corte ha concluso che “lo Stato – nell'esercizio della propria competenza legislativa nella determinazione dei ‘principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario’ – ha il potere di fissare con propria legge, non solo i principi cui i legislatori regionali dovranno attenersi, ma anche determinare le grandi linee del sistema tributario, e definire gli spazi e i limiti entro i quali potrà esplicarsi la potestà impositiva, rispettivamente di Stato, regioni ed enti locali”⁸.

⁷ In proposito v. **Giarda**, *Le regole del federalismo fiscale nell'art.119: un economista di fronte alla nuova Costituzione*, in *Le regioni*, 2001, p.1434.

⁸ Fino a quando l'indicata legge statale non sarà emanata – sono sempre conclusioni della Corte costituzionale – è vietato alle regioni istituire e disciplinare tributi propri aventi gli stessi presupposti dei tributi dello Stato o di legiferare sui tributi esistenti istituiti e regolati da leggi statali... Solo per quanto riguarda le suddette limitate ipotesi di tributi propri aventi presupposti diversi da quelli dei tributi statali, la Corte ha riconosciuto sussistere il potere delle Regioni di stabilirli, in forza del quarto comma dell'art.117 Cost., anche in mancanza di un'apposita legge statale di coordinamento, a condizione, però, che essi, oltre ad essere in armonia con la Costituzione, rispettino ugualmente i principi dell'ordinamento tributario, ancorché solo ‘incorporati’, per così dire, in un sistema di tributi sostanzialmente governati dallo Stato”. La Corte ha così risolto la questione se i principi fondamentali della materia, ai sensi dell'art.1.2 della legge n.131/2003, fossero desumibili dalle leggi vigenti, che disciplinano un sistema tributario che, nella quasi totalità, fa capo al solo Stato.

Queste affermazioni, come è rilevato nella sentenza, riguardano le regioni ordinarie.

La Corte, passando all'esame della posizione della Sardegna, in quanto a statuto speciale, ha poi distinto tra i *principi del sistema tributario dello Stato*, in armonia con i quali la Regione deve istituire le sue imposte ai sensi dell'art.8, lettera h) del suo statuto, ed i *principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario*, ai quali si deve attenere la legislazione delle regioni a statuto ordinario. L'indagine era necessaria per valutare se, ai sensi dell'art.10 della legge cost.3/2001 attraverso l'applicazione del nuovo Titolo V la Sardegna potesse vedere ampliata la propria autonomia.

I primi, secondo la Corte, “attengono specificamente alla tipologia e alla struttura degli istituti tributari statali, nonché alla *rationes* ispiratrici di detti istituti. L'armonia con tali principi dei tributi regionali va, perciò, intesa come rispetto, da parte del legislatore, dello ‘spirito’ del sistema tributario dello Stato .. e, perciò, come coerenza e omogeneità con tale sistema nel suo complesso e con i singoli istituti che lo compongono. I secondi attengono agli elementi informativi delle regole che presiedono i rapporti e i collegamenti tra il sistema tributario dello Stato, quelle delle Regioni a statuto ordinario e quello degli enti locali e presuppongono una legge statale che li fissi espressamente”.

Da questa diversa natura la Corte ha tratto la conseguenza che “mentre l'armonia con i ‘principi del sistema tributario dello Stato’ richiede solo che la Regione, nell'istituire i tributi propri, valuti essa stessa la coerenza del sistema regionale con quello statale e conformi, di conseguenza, i propri tributi agli elementi essenziali del sistema statale e della *rationes* dei singoli istituti tributario, invece, i ‘principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario’, in quanto realizzano un coordinamento in senso stretto, hanno per oggetto la delimitazione delle sfere di competenza legislativa e tributaria e presuppongono – salvi pochi casi di cui si è sopra detto – l'esistenza di una apposita legge che li stabilisca”.

La Corte aveva affermato – il passo è stato trascritto – che, prima della entrata in vigore delle leggi statali sul coordinamento, le regioni potevano istituire solo “tributi propri aventi presupposti diversi da quelli dei tributi statali...a

Lo Stato secondo la Corte potrà anche fissare “un determinato rapporto percentuale (in termini di base imponibile e di gettito) tra tributi statali e tributi regionali o locali oppure ripartire i presupposti d’imposta tra i diversi livelli di governo”.

Non è precisato se il rapporto debba intercorrere tra tutti o, comunque un certo numero, di tributi statali e tutti, o un certo numero, di tributi regionali o locali.

In questo caso la legge fisserebbe un limite alla pressione fiscale, rapportandola a quella riferibile alle imposte statali.

Se invece si instaurasse tra singole imposte, come indurrebbe a ritenere la possibilità di ripartizione dei presupposti tra i diversi livelli di governo, il rapporto sarebbe profilabile solo se le basi imponibili, se non identiche, fossero almeno comparabili⁹.

L’autonomia, attribuita ai Comuni, alle Province, alle Città metropolitane e alle Regioni è “di entrata e di spesa” (art.119, primo comma, Cost.).

Gli enti territoriali avevano una notevole autonomia di spesa anche prima delle ultime modifiche costituzionali; ridotta era, invece, l’autonomia di entrata.

Nell’elenco degli enti i Comuni sono messi al primo posto, nello stesso ordine dell’art.118, primo comma, Cost., presumibilmente perchè l’autonomia finanziaria del Comune e degli altri enti non è diversa né subordinata a quella della Regione, richiamata per ultima, anche se questa è la sola ad avere potestà legislativa¹⁰.

Come è stato rilevato¹¹, l’autonomia finanziaria dal lato dell’entrata si traduce principalmente in autonomia tributaria.

Per assicurarsi “risorse autonome” (art.119, secondo comma) gli enti “stabiliscono e applicano tributi ed entrate proprie in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario”.

Gli enti, dunque, non *applicano* soltanto, ma *stabiliscono* i tributi, nel senso che li istituiscono perchè non più disciplinati integralmente dalle sole leggi, statali o regionali¹².

condizione, però, che ad essi, oltre ad essere in armonia con la Costituzione, rispettino ugualmente i principi dell’ordinamento tributario...”.

⁹ Secondo la Corte il rapporto percentuale potrebbe intercorrere tra base imponibile e gettito.

Se la percentuale si riferisse ad entrambi, la legge statale condizionerebbe anche l’aliquota media.

La fissazione della percentuale per la sola base imponibile metterebbe a rischio l’utilità alla norma perchè le regioni, manovrando le aliquote, potrebbero neutralizzare la limitazione prodotta dalla percentuale. Per evitarlo, l’intervento sulla base imponibile andrebbe accompagnato dalla fissazione di un limite massimo di aliquota o, ciò che è lo stesso, da un limite massimo di gettito.

Se la percentuale si riferisse al solo gettito, l’ente impositore avrebbe un margine di manovra nella distribuzione dell’onere, operando sulle aliquote.

Nell’art.119 Cost. le compartecipazioni sono previste al gettito di tributi riferiti al territorio regionale. Dall’uso della preposizione **di** sembrerebbe che le compartecipazioni, anche per questo indicate al plurale, dovrebbero incidere sui singoli tributi e non sul gettito complessivo dei tributi erariali.

¹⁰ In proposito **Gallo** (*Prime osservazioni sul nuovo art.119 della Costituzione*, in *Rassegna tributaria* 2002), dopo aver osservato (p.586) che “di rilievo nel nuovo testo del titolo V sono dunque le posizioni dei Comuni, delle Province e delle Città metropolitane che, specie con riguardo all’autonomia finanziaria, sono poste dall’art.119 sullo stesso piano delle Regioni” ha poi concluso (p.590): “In questa ottica è probabilmente, se non errato, quanto meno discutibile l’aver posto, con l’art.119, commi 1 e 2, formalmente sullo stesso piano Regioni ed enti locali ai fini dell’autonomia tributaria. Infatti, come si è visto, per le prime l’autonomia tributaria si *accompagna alla* (ed ha la sua fonte nella) potestà legislativa loro attribuita in via primaria dall’art.117, comma 4, e dall’art.23 della Costituzione. Per i secondi, invece, l’autonomia tributaria *si colloca* – ed altrimenti non poteva essere vigendo l’art.23 – *all’interno* della potestà legislativa delle Regioni e, quanto ai principi fondamentali, di quella dello Stato”.

¹¹ V. **Gallo**, *Federalismo fiscale e ripartizione delle basi imponibili tra Stato, Regioni e Enti locali*, in *Rassegna tributaria*, 2002, p.2012.

¹² Il **Gallo** ha così commentato la norma (*Prime osservazioni*, cit. pp.590-591) “...il verbo “stabilire” usato dal legislatore costituzionale significa semanticamente proprio “determinare”, “fissare”, “indicare stabilmente” ed ha perciò un significato ben più pregnante del verbo “istituire”, usato, vigendo il vecchio titolo V, dal legislatore ordinario per

La norma costituzionale costituisce il punto di arrivo di un procedimento, iniziato con la istituzione delle Regioni, che ha avuto sviluppi alterni, condizionati quasi sempre dalle contingenze¹³.

Ci si è così avviati all'attuazione del principio, secondo il quale alla responsabilità di spesa deve corrispondere la responsabilità di prelievo, nel senso che chi ha il potere di determinare una spesa deve anche procurarsi i mezzi necessari¹⁴.

Per avere una visione globale della situazione finanziaria pubblica era indispensabile l'*armonizzazione dei bilanci pubblici*, assegnata alla legislazione concorrente regionale.

indicare quello che allora era il contenuto più rilevante dell'autonomia impositiva dell'ente locale, e cioè il "deliberare" e il "decidere" l'applicazione di un tributo già "stabilito" dalla legge (statale o regionale): un tributo "istituito" dall'ente locale è normalmente un tributo già in precedenza "stabilito" nella sua struttura da un altro livello di governo; un tributo "stabilito" è invece qualcosa di più e cioè un tributo determinato dallo stesso ente locale e solo abbozzato dalla legge statale regionale. E se autonomia tributaria vuol dire in termini generali autodeterminazione normativa delle entrate tributarie in funzione dello svolgimento di un libero indirizzo politico e politico amministrativo dell'ente locale, è evidente che, pur permanendo la riserva di legge regionale *ex art.23*, il coordinato disposto dei commi 1 e 2 dell'art.119 ha l'inevitabile effetto, da una parte, di restringere l'ambito della riserva di legge e, dall'altra e simmetricamente, di esaltare l'autonomia tributaria medesima espandendola oltre il potere di "istituire" il tributo proprio e di fissarne l'aliquota tra un minimo e un massimo". V. dello stesso Autore *Autonomia tributaria degli enti locali*, Bologna, 1979.

¹³ Con la legge n.281/70, in coincidenza con la istituzione delle Regioni, è stato introdotto un meccanismo di finanziamento che, almeno formalmente, poteva essere definito *misto*.

La Regione si sarebbe finanziata in parte con tributi ed entrate patrimoniali proprie, ma per la parte maggiore avrebbe ricevuto finanziamenti dallo Stato, i c.d. *trasferimenti*.

Il potere impositivo delle Regioni era, naturalmente, *derivato*, nel senso che poteva essere esercitato solo in quanto espressamente attribuito e nei limiti fissati dallo Stato.

L'ammontare dei tributi regionali costituiva solo una parte minore delle sue risorse; al resto provvedeva lo Stato.

A questo fine erano destinati il 15% dell'imposta di fabbricazione sugli oli minerali, il 75% dell'imposta di fabbricazione sugli spiriti, la birra e sui gas liquidi petroliferi, il 25% dell'imposta sul consumo dei tabacchi.

Era previsto anche un *Fondo comune nazionale* con funzione *perequativa*, almeno in parte, da distribuirsi tra le Regioni in base a diversi criteri concorrenti, in particolare in proporzione all'estensione territoriale ed alla popolazione e in proporzione inversa al grado di sviluppo delle Regioni, calcolato secondo certi parametri.

C'era poi anche un *Fondo di sviluppo* per il finanziamento di programmi predisposti dalle Regioni, soggetto a ripartizione secondo criteri fissati dal CIPE anno per anno.

Altri meccanismi di finanziamento regionale possono essere trascurati per il loro carattere non *ordinario*.

Il sistema ricevette diverse critiche.

L'ammontare dei mezzi disponibili per le Regioni era determinato in via preventiva. Se una Regione non avesse mantenuto la spesa entro l'ammontare assegnato, non erano previsti mezzi di copertura complementare perchè la possibilità di contrarre mutui ed emettere obbligazioni era limitata per le spese di investimento e per assumere partecipazioni in società finanziarie regionali.

Non era difficile prevedere che, con progressione negli anni, si sarebbe creato un passivo. La situazione è rimasta sostanzialmente invariata fino alla legge n.158/90, con la quale alle Regioni è stato dato un potere impositivo maggiore.

Nel frattempo, per assicurare la realizzazione di obiettivi ritenuti al momento di interesse particolare, le leggi statali avevano previsto *fondi speciali*, da ripartire tra le Regioni con vincolo di destinazione.

Questi fondi, come la Corte Costituzionale ha messo recentemente in evidenza, limitavano l'autonomia regionale perchè le Regioni potevano realizzare solo gli obiettivi fissati dalla legge statale senza scelte autonome.

La loro istituzione, se da un lato era espressione della cultura centralistica del tempo, dall'altro era giustificata dal fatto che le Regioni nell'utilizzo delle risorse non davano affidamento sulla effettiva realizzazione degli interessi in vista dei quali erano state assegnate.

La legge n.158/90, nel tentativo di razionalizzare anche questi meccanismi, ha previsto la istituzione di due *fondi*, un per la parte *corrente* ed uno per gli *investimenti*.

La nuova disciplina, in quanto disposta con legge ordinaria, non ha impedito che si creassero nuovi fondi speciali, ormai quasi tutti neutralizzati da sentenze della Corte costituzionale.

Si può sorvolare sugli altri aspetti innovativi perchè il legislatore è stato costretto ad intervenire di nuovo e con rigore particolare a breve distanza per le difficoltà finanziarie alle quali l'Italia ha dovuto far fronte nel periodo 1992-1993.

Solo bilanci sufficientemente omogenei possono essere valutati comparativamente in una specie di bilancio consolidato pubblico¹⁵, realizzando una base documentale attendibile della situazione complessiva.

Il sistema statale costituirà il punto di riferimento per gli altri sistemi.

Per la limitazione necessariamente territoriale della efficacia, la *finanza pubblica* ed il *sistema tributario*, soggetti alla legislazione regionale di coordinamento, non possono che essere quelli talvolta definiti *intra-regionali*¹⁶, vale a dire degli enti pubblici che si trovano nel territorio regionale.

Coordinare, nella sua accezione comune, significa “disporre più cose o elementi nell’ordine più adatto al fine che si vuol raggiungere”¹⁷.

Tra le innovazioni portate dalla legge n.421/1992 vanno richiamate quelle sulla finanza regionale *ordinaria*, in particolare l’attribuzione alle Regioni del gettito delle tasse automobilistiche erariali.

Questa legge ha accentuato l’orientamento verso una maggiore autonomia regionale.

Attribuendo il gettito di certe imposte, questa volta senza vincoli di destinazione, è stata lasciata alle Regioni ogni scelta sull’impiego con l’assunzione delle responsabilità conseguenti.

Con la legge n.549/1995 è stato disposto il trasferimento alle Regioni di funzioni in materie diverse e, con decorrenza dal bilancio 1996, sono cessati i corrispondenti trasferimenti statali.

Con la legge n.662/1996, in occasione di un intervento di semplificazione tributaria, sono state disposte diverse deleghe (art.3, commi 143-159), esercitate con d.lgs. n.446/1997, con il quale sono state istituite l’IRAP e l’addizionale regionale all’IRPEF.

Anche questa legge è espressione della tendenza ad un incremento progressivo dell’autonomia finanziaria delle Regioni da un duplice punto di vista: la utilizzazione dei mezzi a disposizione lasciata alle scelte regionali; la determinazione di quei mezzi con criteri aritmetici, senza interventi discrezionali dello Stato. La finanza regionale in corrispondenza era meno *derivata*.

La maggiore autonomia attribuita alle Regioni, nel quadro di quello che comunemente viene definito il *federalismo fiscale*, ha reso necessario imporre alle Regioni il rispetto dei vincoli di origine comunitaria attraverso il c.d. *Patto di stabilità interno* (art.28 legge n.448/1998), con il quale gli enti territoriali, non soltanto le Regioni, si sono obbligati a ridurre sia il disavanzo che il debito complessivo.

Il *Patto* ha comportato una limitazione dell’autonomia degli enti, delle Regioni in particolare, che ha costituito la proiezione interna dei vincoli comunitari e della conseguente limitazione di sovranità dello Stato.

Negli anni successivi, anche a seguito del peggioramento delle condizioni della finanza pubblica, il legislatore statale è dovuto intervenire ulteriormente, sempre per fare fronte agli obblighi comunitari (legge n.448/2001 (legge finanziaria 2002), art.24; legge n.289/2002 (legge finanziaria 2003), art.29; legge n.311/2004 (legge finanziaria 2005) (art.1, commi 21-41).

Il d.lgs. n.56/2000, emanato in base alla delega disposta con l’art.10 della legge n.133/1999 per il riordino del finanziamento regionale, ha portato innovazioni ulteriori. Con decorrenza dal 2001 gran parte dei trasferimenti in favore delle Regioni sono stati soppressi (art.1).

Il finanziamento regionale è stato realizzato attraverso l’assegnazione del gettito di alcune imposte: in particolare il 27,7% del gettito dell’IVA, riferito al penultimo anno precedente, determinato in base a criteri appositi (art.3); attraverso l’aumento dell’aliquota dell’addizionale regionale IRPEF; con l’aumento della compartecipazione regionale all’accisa sulla benzina (art.4), con la possibilità di modificare le aliquote con DPCM (art.5).

Di particolare interesse, per gli sviluppi che si sono avuti successivamente, è stata la istituzione di un nuovo *Fondo perequativo nazionale* (art.7.1), finanziato con una quota dell’IVA, ripartito secondo i criteri fissati nell’art.7.2.

L’entrata in vigore del nuovo art.119 Cost. ha reso necessario un intervento di adeguamento, disposto con d.l. n.314/2004 (art.4), convertito con legge n.26/2005.

Non si può dire che le numerose innovazioni legislative che si sono succedute siano state coerenti.

La ragione va vista nelle difficoltà finanziarie con le quali lo Stato ha dovuto misurarsi continuamente. Per fare fronte alle esigenze, di volta in volta più urgenti, con i mezzi al momento utilizzabili si è rinunciato a programmi di maggiore impegno.

¹⁴ Sulla natura “meramente strumentale” dell’autonomia finanziaria v. **Brancasi**, *op.loc. cit.*, p.470, nel senso “che serve agli enti per poter concretamente esercitare quei poteri che consentono loro di perseguire in autonomia proprie politiche, per cui essa è predicabile esclusivamente entro gli ambiti in cui ricorre questa possibilità ed è in riferimento a tali ambiti in cui ricorre questa possibilità che opera l’art.119 e la *tipizzazione* delle forme di finanziamento da esso prescritta. Fuori di tali ambiti gli enti locali (ma il discorso vale logicamente anche per le Regioni) devono poter disporre di risorse per l’esercizio di competenze che richiedono l’impiego di mezzi finanziari, ma queste risorse sono ulteriori e diverse da quelle previste dall’art.119, in quanto non concorrono a comporre la loro autonomia finanziaria, e restano liberamente

Il *coordinamento* dovrebbe portare ad un quadro unitario ed omogeneo dei sistemi finanziari e tributari di una molteplicità di enti pubblici con competenza territoriale diversa, molti dei quali si trovano a livelli istituzionali anche essi diversi¹⁸.

Per la interdipendenza dei singoli sistemi il coordinamento tra di essi sarebbe stato necessario in ogni caso. Lo è ancora di più per la presenza di vincoli comunitari, il cui mancato rispetto comporta la responsabilità dello Stato nei confronti dell'Unione Europea.

Uno dei criteri, se non il principale, per valutare se quelli determinati dallo Stato siano effettivamente *principi fondamentali* potrebbe essere proprio questo: se abbiano come fine l'osservanza di vincoli comunitari¹⁹.

La Corte costituzionale ha avuto diverse occasioni di pronunciarsi sulla natura fondamentale dei principi.

Dalla sua giurisprudenza non sempre è facile dedurre criteri di ordine generale.

disciplinate dal sovrastante livello di governo che è competente a definire le politiche a cui l'esercizio di tali competenze è funzionale".

E' quanto, sia pure da un punto di vista diverso, ha rilevato l'**Antonini**, (*La Corte assegna l'IRAP alla competenza esclusiva statale. Intanto il federalismo fiscale rimane al palo mentre decolla il "tubatici" siciliano*, in *Giur. Cost.* 2004, p.238): "il meccanismo del federalismo fiscale è strettamente collegato alla definizione dei quadri competenziali: solo una volta stabilite con chiarezza le funzioni è possibile mettere definitivamente a regime i flussi necessari al loro finanziamento attraverso meccanismi di federalismo fiscale".

¹⁵ "Bilanci consolidati delle regioni e degli enti locali" sono evocati nell'art.2. 1, lett.h). Come è stato riportato anche dalla stampa, da una ricognizione preliminare è risultato che i bilanci non sono omogenei, che in numero notevole non sono nemmeno leggibili e che alcuni enti non li hanno addirittura.

¹⁶ V. **Gallo**, *Prime osservazioni...* cit. p.598, nota (7).

¹⁷ V. il *Vocabolario della lingua italiana Treccani*.

¹⁸ La Corte costituzionale (sent. n.376/2003) ha rilevato il "carattere finalistico" della materia, nel senso che il potere è attribuito allo Stato in vista di un risultato il cui raggiungimento rientra nelle sue competenze. In quell'occasione la Corte ha ritenuto che uno dei fini, in vista del quale lo Stato può esercitare la sua potestà, è il contenimento del costo dell'indebitamento. La Corte, dunque, ha ritenuto di *coordinamento* un intervento statale non solo di *metodo*, ma anche di *merito*, con il quale sono stati fissati il fine ed anche i mezzi con il quale perseguirlo.

L'art. 41 della legge n.448/2001, sul quale la Corte si è pronunciata, "al fine di contenere il costo dell'indebitamento e di monitorare gli andamenti di Finanza pubblica" attribuiva al Ministero dell'economia e delle finanze il coordinamento dell'accesso delle Regioni e degli enti locali al mercato dei capitali. La norma imponeva agli enti di informare a certe scadenze il Ministero sulla loro situazione finanziaria. Il Ministero, poi, con un decreto, sentita la conferenza unificata, poteva disporre di conseguenza. La norma non conteneva disposizioni di coordinamento, ma individuava l'organo competente a provvedere dopo aver ricevuto le notizie necessarie.

Il *coordinamento della finanza pubblica* è nozione ampia per cui la Corte non ha fatto nessuna forzatura nel comprendervi le norme strumentali.

Al Ministro era attribuito anche il potere di dettare le norme dei coordinamento. I principi erano fissati dalla legge statale, mentre le norme finali erano demandate al provvedimento amministrativo.

La questione non è, naturalmente, sfuggita alla Corte. Si legge nella sentenza che il coordinamento, per il fatto stesso che deve intervenire tra soggetti diversi, in gran parte dello stesso di livello istituzionale, "*di per se*" (il corsivo è aggiunto) eccede inevitabilmente in parte le possibilità di intervento dei livelli territoriali sub-statali" cosicché debbano essere attribuiti "al livello centrale non solo la determinazione delle norme fondamentali che reggono la materia, ma altresì i poteri puntuali eventualmente necessari perché la finalità di coordinamento possa essere concretamente realizzata".

Anche se non richiamato, la Corte ha applicato l'art.118 Cost.

La *sussidiarietà* costituiva la base dell'intervento dello Stato, ma non per la forma, amministrativa e non legislativa, lasciata alla sua scelta.

La Corte, anche se con una motivazione mantenuta nei limiti della sua consueta prudenza, si è posta la questione.

A suo giudizio i provvedimenti ministeriali debbono limitarsi alla "regolazione tecnica, di rilevazione e di controllo", senza la possibilità di "adottare determinazioni discrezionali che possano concretarsi in trattamenti di favore o sfavore" e che abbiano "contenuti lesivi della autonomia garantita agli enti territoriali".

Mettendo in evidenza il contenuto tecnico, di rilevazione e di controllo che deve avere il decreto ministeriale, ha fissato i limiti entro i quali il Ministro deve mantenere il suo intervento, che sono quelli tipici del provvedimento amministrativo, che, d'altra parte, ha la caratteristica di poter essere emesso con quella rapidità che la finanza pubblica spesso richiede.

Per questa ragione alcune sue sentenze sono state oggetto di critica²⁰.

Anche in questa materia la Corte si è limitata alle sole enunciazioni indispensabili per risolvere i casi esaminati di volta in volta²¹.

Che le ultime modifiche costituzionali avrebbero creato difficoltà interpretative è apparso subito evidente, sia perché le modifiche del Titolo V sono state apportate senza interventi contemporanei sulle altre parti della Costituzione, sia perché alcune norme (l'art.119 è tra di esse) hanno avuto una formulazione, che spesso ha richiesto alla Corte un vero e proprio intervento conformativo.

I *principi fondamentali*, definiti dalla legge dello Stato, vincolano non la legislazione sostanziale della materia, ma la legislazione regionale che a sua volta è di coordinamento. Operano nel primo e superiore livello di estensione nazionale, dal quale si dovrà poi scendere ad un secondo livello di coordinamento, di competenza regionale, articolato regione per regione.

Entro questi limiti, pertanto, la competenza ministeriale trova la sua base nell'art.118 poiché la competenza non può essere che di un organo statale.

Contemporaneamente si giustifica anche perché la Conferenza unificata sia solo *sentita*, e non sia richiesta l'*intesa*.

Di fronte alle esigenze del coordinamento i singoli enti potrebbero trovarsi in posizione di conflitto. La necessità dall'intesa avrebbe potuto comportare una situazione di stallo con i rischi conseguenti. Se il parere della Conferenza non fosse seguito, il Ministro dovrebbe comunque motivare e per la motivazione il provvedimento potrebbe essere contestato.

Si è così consentito un intervento tecnico con la rapidità che in questi casi è spesso indispensabile perché sia efficace, rapidità realizzabile solo in via amministrativa. Contemporaneamente ne sono stati precisati i limiti.

Secondo la Corte nel *coordinamento* è implicito il carattere *finalistico*, nel senso che la coerenza e l'omogeneità che si richiede non va valutata in astratto, ma in vista degli obiettivi che si intende raggiungere.

Gli obiettivi della finanza pubblica possono essere diversi e variare nel tempo, condizionati come sono alle politiche perseguite.

Il *coordinamento* non solo presuppone la individuazione degli obiettivi programmati, ma anche la valutazione della idoneità dei mezzi prescelti.

¹⁹Questo criterio sembra seguito dalla Corte costituzionale nella sentenza n.36/2004, "considerato in diritto" punto 6.

In diverse occasioni è stato rilevato che la Corte costituzionale ha definito alcune norme come *principi fondamentali* senza motivazione (v., ad esempio, **Brancasi**, *Osservazioni sull'autonomia finanziaria*, in *Le Regioni*, 2004, p.452 e ss.).

La critica presuppone che una motivazione, intesa in senso tradizionale, sia sempre possibile.

L'indagine sulla natura delle norme non può essere fatta caso per caso e non si può escludere che una norma, formulata allo stesso modo, sia *principio fondamentale* in un caso e non lo sia in un altro.

La motivazione potrebbe essere spesso solo ripetitiva, nel senso che non potrebbe far altro che ripetere, in termini diversi, che il principio è fondamentale. Per alcune osservazioni in proposito v. **Nori L.**, *Una ricostruzione possibile alla luce della riforma del Titolo V*, in *Rassegna Avvocatura Stato*, 2006, p.130 e ss.

²⁰ V. in particolare **Brancasi**, *Osservazioni sull'autonomia finanziaria*, cit., p.452.

²¹ In proposito sembra il **Brancasi**, *op. loc. cit.* p.453, dopo aver rilevato la mancata elaborazione da parte della Corte di una lettura complessiva del sistema, rileva che "probabilmente sarebbe stato eccessivo richiedere alla Corte una operazione del genere" per concludere che "si giustifica così che la Corte non ha voluto cogliere l'occasione per giungere ad una rilettura sistematica dell'autonomia finanziaria degli enti territoriali ed ha invece preferito limitarsi a risolvere specifiche questioni sottopostegli".

L'orientamento della Corte a non enunciare principi di ordine generale è particolarmente evidente nella interpretazione dell'art.118 Cost.

Da esso la Corte ha desunto, con il limite della leale collaborazione con le Regioni, la potestà legislativa dello Stato quando, per la *sussidiarietà*, la competenza amministrativa non può essere che sua.

La verifica sulla *sussidiarietà*, in quanto da fare caso per caso, consente alla Corte di evitare di essere in contraddizione con se stessa. Ha rilevato il **Corpaci** (*Attribuzioni delle funzioni amministrative e titolarità della potestà legislativa di disciplina delle stesse*, *Le Regioni*, 2004, p.424) che "la Corte ha così corretto la pretesa asimmetria tra i criteri che ispirano l'art.117 e l'art.118, tuttavia ponendo in essere un intervento che, a tutto concedere, sta al confine tra l'interpretativo e l'additivo. L'arditezza dell'operazione trova conferma nelle cautele seguite dal giudice costituzionale".

Secondo il **Corpaci** la soluzione adottata dalla Corte costituzionale costituirebbe una *deroga* al riparto di potestà legislativa previsto dall'art.117.

Perché si configurasse una deroga, nel senso prospettato, è necessario presupporre la tassatività dell'elencazione dell'art.117, da alcuni messa in dubbio perché competenze legislative statali sarebbero previste anche

I sistemi regionali e locali andranno coordinati secondo l'apposita legislazione regionale (art.117, quarto comma)²², conforme ai principi fondamentali posti dallo Stato definita come *corretta*²³ in base a due suoi elementi: la natura *relativa* della riserva di legge, per la quale la legge regionale, ai sensi dell'art.23 Cost., può fissare la base legislativa del tributo, ma non la disciplina integrale; l'autonomia tributaria, riconosciuta agli enti dall'art.119, primo e secondo comma, per la quale, in parallelo alla *relatività* della riserva, la Regione non potrebbe determinare integralmente gli elementi essenziali del tributo, sottraendoli al potere normativo dell'ente²⁴.

I comuni, le province, le città metropolitane e le Regioni dovranno attenersi ai principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario.

I principi, non qualificati dall'art.119 Cost. come *fondamentali*, dovrebbero essere quelli portati dalle leggi regionali di coordinamento.

Per i comuni, le province e le città metropolitane non potrebbe essere altrimenti. Secondo lo schema costituzionale i principi fondamentali si impongono alle leggi regionali di coordinamento. A queste ultime si debbono attenere gli enti territoriali minori. Tra le loro normative tributarie ed i principi fondamentali non c'è, pertanto, un rapporto diretto, configurabile solo con la legislazione regionale di coordinamento.

Diversa è la posizione delle regioni, anche esse richiamate nel secondo comma dell'art.119.

Ai principi fondamentali dovranno attenersi nel predisporre le leggi di coordinamento. A queste si dovranno conformare quando passeranno alla *istituzione* dei loro tributi²⁵.

Le imposte degli enti sub-regionali troveranno la loro base normativa nelle leggi regionali di coordinamento che delineranno i tratti essenziali della loro fisionomia.

Coordinamento non significa identità. I sistemi locali potranno essere diversi, ma con quel grado di omogeneità che impedisca interferenze negative tra di loro.

Provvedendo al coordinamento, come è stato rilevato, le Regioni non potranno incidere sul sistema tributario dello Stato²⁶, che a sua volta non potrà pregiudicarne la sfera di autonomia degli enti.

L'art.119 Cost. porta in proposito norme collocate su piani diversi.

Verso lo Stato operano solo su quello finanziario destinando parte del gettito delle sue imposte.

Alle regioni ed agli enti minori attribuisce il potere impositivo, ma non ne tocca direttamente i sistemi tributari, per i quali prevede solo che si attengano ai principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario²⁷.

da norme costituzionali successive.

²² Come è stato rilevato (v. **Brancasi**, *op e loc*, cit. p. 455), dall'art.117, secondo comma, lett.e) si ricava che il *sistema tributario* costituisce una *materia*, cosicché, in quanto non riportati nel terzo comma, i sistemi tributari non solo della Regione, ma anche degli enti territoriali, rientrano nella legislazione esclusiva regionale.

²³ La definizione è del **Gallo**, *Prime osservazioni...* cit. p.592.

²⁴ Anche in proposito v. **Gallo**, *Prime osservazioni...* cit. p.592.

²⁵ Se non lo facessero le loro norme tributarie sostanziali sarebbero costituzionalmente illegittime per violazione delle proprie norme di coordinamento, così violando l'art.119 Cost. Se una norma costituzionale impone all'ente di attenersi ad una sua legge precedente questa per essere di coordinamento, va necessariamente rispettata, senza possibilità di deroghe. E' il noto meccanismo della c.d. norme interposte.

²⁶ Dal principio di *continenza* e dalla ripartizione delle competenze legislative è stato dedotta "come necessario corollario e specificazione", la impossibilità per la legislazione regionale di individuare una base imponibile sovrapposta ad un'altra già gravata dai tributi statali: così **Gallo**, *Prime osservazioni...* cit p.589, nota (3).

²⁷ Come ha precisato la Corte costituzionale (sent. n.37/2004, "considerato in diritto", punto 5) "per quanto poi riguarda i tributi locali, si deve aggiungere che, stante la riserva di legge che copre tutto l'ambito delle prestazioni patrimoniali imposte (art.23 della Costituzione), e che comporta la necessità di disciplinare a livello legislativo quanto meno gli aspetti fondamentali dell'imposizione, e data l'assenza di poteri legislativi in capo agli enti sub-regionali, dovrà altresì essere definito, da un lato, l'ambito (sempre necessariamente delimitato in forza appunto della riserva di legge) in cui potrà esplicarsi la potestà regolamentare degli enti medesimi; dall'altro, il rapporto tra legislazione statale e legislazione regionale per quanto attiene alla disciplina di grado primario dei tributi locali: potendosi in astratto concepire situazioni di disciplina normativa sia a tre livelli (legislazione statale, legislazione regionale e regolamentare locale), sia a due soli

I *principi fondamentali* determinati dallo Stato non costituiranno il parametro costituzionale per le norme impositive sia delle Regioni che degli enti.

Ad essi si adegueranno le norme regionali di coordinamento, alle stregua delle quali si dovrà poi valutare la legittimità delle norme sostanziali delle regioni e degli enti.

I principi fondamentali potranno incidere sull'interpretazione delle norme regionali di coordinamento perché, in caso di dubbio, dovrà essere seguita quella conforme ai principi fondamentali²⁸.

Si è anche posta la domanda se il potere impositivo sia attribuito alle regioni direttamente dall'art.119 Cost. o solo dalle leggi statali di attuazione²⁹.

Qualunque sia la risposta, dal punto di vista pratico le cose non cambiano.

Se per *potere impositivo* si intende il potere di disciplinare i propri tributi, la Regione ne è investita, ma dall'art.117, quarto comma, non dall'art.119 Cost.

La conclusione non è la stessa se inteso come potere di istituire i tributi in concreto e di procedere alla loro applicazione.

Nell'attribuire alla legislazione concorrente le norme sul *coordinamento del sistema tributario*, l'art.117 ne ha presupposto la emanazione preventiva. Sarebbe stato irragionevole che le Regioni legiferassero sulle loro imposte senza norme di coordinamento. In proposito la Corte costituzionale non ha avuto dubbi, che non avrebbero potuto trovare una giustificazione nell'art.119³⁰.

I *sistemi tributari* delle Regioni e degli altri enti costituiscono oggi *materia* autonoma.

Se ne ha la conferma nell'art.117, secondo comma, lett.e) dove come *materia* è individuato il *sistema tributario statale*³¹.

I principi di coordinamento, di conseguenza, non possono essere desunti dalla legislazione precedente dove si potranno ricercare i principi fondamentali per la disciplina delle singole imposte, anche se distinte per categorie ampie, ma non quelli di coordinamento, la cui necessità è insorta solo con le modifiche costituzionali³².

livelli (statale e locale, ovvero regionale e locale)".

In materia, prima delle modifiche del Titolo V, per gli aspetti qui trattati v. in particolare **Bertolissi**, *Riserva di legge e principio autonomistico in tema di prestazioni patrimoniali imposte*, in *Giur. Cost.* 1998, p.179 e ss.

²⁸ In proposito è stato rilevato dal **Gallo** (*Le risorse per l'esercizio delle funzioni amministrative e l'attuazione del nuovo art.119*, in AA.VV., *Il sistema amministrativo popola riforma del Titolo V della Costituzione*, a cura di **Berti e De Martin**, Roma, 2002, pp.149-150): "a differenza del precedente art.119 – in cui la legislazione ripartita era intesa nel senso che l'autonomia finanziaria regionale era subprimaria in quanto svolta nelle forme e nei limiti della legge statale che la coordinava – detto art.117, comma 3, attribuisce ora la materia del coordinamento alla potestà legislativa (e quindi alla iniziativa) delle Regioni" con la conseguenza che "dal complesso delle indicate disposizioni dovrebbe sicuramente conseguire che lo strumento della legge statale 'quadro' o 'cornice' o 'di principio' è adottabile solo per la determinazione dei 'principi fondamentali'. Il che vuol dire che il coordinamento non riconducibile a detti principi va effettuato, ai sensi del più volte citato art.117, comma 3, solo dalla legge regionale nei confronti degli enti locali".

²⁹ V. **Brancasi**, *op.loc. cit.*, p.454 e ss.

³⁰ Il rapporto tra i principi fondamentali e la legislazione regionale tributaria non si propone negli stessi termini nei quali è stata risolta in via generale dalla legge n.131/2003 (art.1. 3), adeguandosi al principio già enunciato dalla Corte costituzionale (sentenza n.282/2002). La Corte si era espressa in un caso in cui si era avuto un trasferimento di potestà legislativa dallo Stato alle Regioni, ma la materia interessata era rimasta la stessa per la quale, pertanto, i principi fondamentali potevano essere desunti dalla legislazione precedente.

³¹ V. quanto richiamato a nota (19).

³² L'art.119 Cost., nella versione precedente, prevedeva tributi propri delle Regioni (secondo comma), ma sul presupposto che la loro autonomia finanziaria era riconosciuta "nelle forme e nei limiti stabiliti dalle leggi della Repubblica" (primo comma) cosicché qualsiasi iniziativa, anche legislativa, della Regione presupponeva una legge statale che la consentisse.

Di opinione contraria era il **Bertolissi**, *op. loc. cit.* p.440 che richiama alcune enunciazioni del **Gallo**, sul presupposto "che essi siano individuati in categorie di amplissima portata".

L'A. ha tratto queste conclusioni dopo alcune premesse di carattere generale, sulle quali non ci si può soffermare in questa sede. Ci si limiterà a rilevare che l'ampiezza dei principi fondamentali può variare nel tempo in funzione alle esigenze della finanza pubblica. Basta pensare ai vincoli comunitari, che potrebbero richiedere una politica finanziaria nazionale restrittiva.

Chi ha sostenuto il contrario, si è espresso poi nel senso che, in mancanza dei principi fondamentali definiti dalla legge statale, l'imposizione regionale si sarebbe dovuta attenere ai principi desumibili dalla legislazione vigente³³.

I principi fondamentali di coordinamento costituiscono per le Regioni un limite duplice: *formale*, perché non potranno provvedere al coordinamento della finanza pubblica se non dopo che quei principi siano stati determinati dalla legge dello Stato; *sostanziale*, perché le norme regionali di coordinamento dovranno essere conformi a quei principi.

Nel nuovo Titolo V l'art.119 Cost. ha una posizione centrale. Per questo è stata segnalata ripetutamente l'urgenza della legge statale di attuazione³⁴. La sua necessità è dovuta anche alla non applicabilità del principio enunciato nell'art.1.3 della legge n.131 del 2003³⁵ che ha così ridotto le difficoltà per le regioni esonerandole dall'onere di ricercarli, col pericolo di errore³⁶.

Guardandola in concreto, come il **Bertolissi** ritiene indispensabile, si dovrebbe probabilmente concludere che in materia, se non impossibile, è inopportuno negare un potere dello Stato di una certa ampiezza.

Si è già rilevato come nella verifica della *generalità* dei *principi*, fissati dalla legge dello Stato, la Corte costituzionale eserciti un potere di natura tale da essere difficile che possa corredare le sue decisioni da una effettiva motivazione.

La natura dei poteri esercitati dalla Corte dovrebbe confermare che della stessa ampiezza sono i poteri esercitati dallo Stato, sottoposti alla verifica di legittimità costituzionale.

³³ La questione è posta in questi termini da **Brancasi**, *op. loc. cit.* p.456 per il quale gli elementi a favore della soluzione richiamata nel testo "sono certamente maggiori di quelli di segno opposto".

³⁴ Secondo il **Gallo** (*Prime osservazioni...cit.* p.596), "la puntuale fissazione di tali principi è importante perché:

- da un lato, è funzionale alla realizzazione da parte dello Stato delle più opportune politiche macro-economiche nell'interesse nazionale (e, quindi, anche delle Regioni e degli stessi enti locali), avendo di mira soprattutto l'equità e la progressività del sistema e la non sovrapposizione delle basi imponibili dei tributi regionali e locali a quelle dei tributi statali oggetto di legislazione esclusiva;
- dall'altro, dovrebbe preservare lo svolgimento dell'autonomia tributaria degli enti locali dal rischio di una eccessiva, indebita ed invasiva espansione della potestà legislativa tributaria delle Regioni medesime (penso, ad esempio, alla fissazione di un principio che precluda alle Regioni di ledere l'autonomia tributaria degli enti locali attraverso l'imposizione ad essi di politiche fiscali che alterano la coerenza o non sono in sintonia con le caratteristiche peculiari dei sistemi di finanza locale).

L'opportunità della espressa individuazione, con legge dello Stato, di tali principi consegue inoltre alla constatazione che, in una materia delicata come quella tributaria, è del tutto sconsigliabile realizzare un sistema puro di "doppio binario" tra legge statale e legge regionale lasciando alle sole Regioni di individuare esse stesse, in sede legislativa, i principi fondamentali desumendoli dall'ordinamento giuridico statale (salvo poi lasciare *a posteriori* alla Corte Costituzionale di verificare se i principi medesimi siano stati correttamente individuati e rispettati)".

³⁵ Ha rilevato il **Gallo** (*Prime riflessioni...cit.* p.595), affrontando il problema in termini generali, che, lo Stato, non assumendo iniziative, avrebbe potuto paralizzare l'entrata in vigore di questa parte "rilevantissima" della riforma del Titolo V.

³⁶ Il **Gallo** (*Prime riflessioni... cit.*p.595) ha definito quello delle Regioni "il non facile onere di desumere tali principi dall'ordinamento giuridico generale e, in particolare, dalla vigente normativa statale di settore".

La Corte costituzionale ha rilevato che, al contrario di quanto si verifica in altri settori normativi, i principi fondamentali per una legislazione tributaria regionale siano oggi assenti "perché incorporati" in un sistema di tributi sostanzialmente governati dallo Stato (sentenza n.37/2004). Da un sistema fondato sulla sola potestà tributaria dello Stato non sarebbe, pertanto, possibile desumere i principi fondamentali per un sistema come quello attuale, con caratteri del tutto diversi. Con la sentenza n.102/2008, come si è visto, è stato chiarito definitivamente il punto distinguendo tra i principi del sistema tributario, ai quali si sarebbe dovuta adeguare la normativa tributaria della Regione Sardegna, parte del giudizio, ed i principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario: "I primi attengono specificamente alla tipologia e alla struttura degli istituti tributari statali...L'armonia con tali principi dei tributi regionali va, perciò, intesa come rispetto da parte del legislatore regionale, dello 'spirito' del sistema tributario dello Stato ... e, perciò, come coerenza e omogeneità con tale sistema nel suo complesso e nei singoli istituti che lo compongono. I secondi attengono agli elementi informativi delle regole che presiedono i rapporti e i collegamenti tra il sistema tributario dello Stato, quello delle Regioni a statuto ordinario e quello degli enti locali e presuppongono una legge statale che li fissi espressamente".

Il presupposto delle imposte statali potrà essere costituito da situazioni che, dal punto di vista della loro disciplina sostanziale, rientrano nella legislazione regionale³⁷.

“In forza dei soli principi fondamentali di razionalità, di semplificazione e di unitarietà della finanza pubblica ..., si dovrebbe poi simmetricamente negare, in via generale ed astratta, la possibilità che le Regioni creino nuove imposte che abbiano gli stessi presupposti e le stesse basi imponibili di imposte erariali già vigenti (oltre che, ovviamente, presupposti o basi imponibili estranei al loro territorio e alle materie di loro stretta competenza costituzionale). Dovrebbe essere, ad esempio, vietata l’istituzione di tributi regionali (e locali) sul reddito o sul patrimonio che abbiano natura di sovrimposta o che comunque duplichino, nella disciplina e nella struttura, quelli già vigenti erariali. Una diversa impostazione – che addirittura giungesse ad attribuire alle Regioni, al pari dello Stato, il potere di scegliere i presupposti dei tributi regionali in piena libertà, senza limiti, fino al paradosso di prendere gradualmente esse il posto dello Stato nella titolarità dei tributi generali ora erariali (salvo ribaltarne parzialmente il gettito allo Stato stesso per consentirgli di finanziare le sue funzioni) – sarebbe in contrasto, non solo con i principi fondamentali appena enunciati, ma anche con lo stesso principio di esclusività della competenza statale in materia di tributi erariali fissato dal richiamato art.117, comma 2, lettera e). Mi pare infatti plausibile ritenere che il fatto, indubitabile, che il nuovo impianto costituzionale sia di immediata applicazione non può comportare:

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

Significa solo che il “vecchio” sistema tributario statale si conserverà e, quindi, permarrà la natura erariale dei tributi che lo compongono finché esso non sarà modificato da altre norme statali che, anche in via di coordinamento, ne delimitino l’ambito in attuazione delle nuove regole degli artt.117 e 119 ispirandosi, in particolare, ai principi fondamentali da esse stesse (eventualmente) individuati. Da qui l’opportunità di una legge quadro statale che per il futuro – e, quindi, anche per i tributi ancora da istituire – determini le regole di ripartizione delle basi imponibili nel rispetto dell’art.117, comma 2, lettera e), e commi 3 e 4, e in sintonia con quanto qui considerato. E’, insomma, il fatto che i tributi erariali costituiscano oggetto esclusivo della competenza legislativa dello Stato che, a parte il ricorso agli altri richiamati principi, dovrebbe portare a confermare l’opinione che le Regioni non possono esercitare la loro potestà di imposizione, riguardo sia ai propri tributi che a quelli locali, intromettendosi nell’area dei tributi erariali, e cioè istituendo tributi che hanno gli stessi presupposti e gli stessi soggetti passivi dei tributi oggetto di esclusiva competenza statale³⁸.

Il brano è stato trascritto integralmente perché per la prima volta vi è stato esaminato l’argomento, arrivando a conclusioni che hanno poi trovato conferma nella sentenza della Corte costituzionale n.102/2008.

La situazione degli enti autonomi è più complessa.

I tributi dei Comuni, delle Province, delle Città metropolitane e delle Regioni stesse, come dispone il secondo comma dell’art.119, dovranno essere “stabiliti” e “applicati” secondo i principi della finanza pubblica e del sistema tributario, oltre che in armonia con la Costituzione³⁹.

³⁷ In caso contrario, se si escludono le dogane (lett.q), non sarebbe facile trovare presupposti di imposta utilizzabili nelle materie elencate nel secondo comma dell’art.117.

³⁸ Gallo, *Federalismo fiscale*....cit. pp.2008 – 2009.

³⁹ Secondo il Russo (*Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Milano, 2002, p.90) “è dato fondatamente sostenere che il riconoscimento in capo agli enti di cui trattasi sia della disponibilità di risorse autonome che della possibilità di stabilire ed applicare tributi (oltre ad entrate) propri comporta che la loro autonomia finanziaria si spinge allo stato fino a realizzarsi *sub specie* di autonomia impositiva: intesa, quest’ultima, come facoltà di istituire tributi, individuando gli elementi costitutivi delle relative fattispecie imponibili ed i soggetti passivi della conseguente prestazione, nonché

La dottrina non ha dubitato (i dubbi sarebbero stati ingiustificati) che oggi per le imposte degli enti la “legge” richiamata dall’art.23 della Costituzione sia anche quella regionale⁴⁰, per la quale valgono i principi che si ricavano dalla giurisprudenza della Corte costituzionale a proposito del senso da darsi alla espressione “in base alla legge”⁴¹.

Come è stato osservato⁴², “i comuni, le province e le città metropolitane hanno anch’essi riconosciuta l’autonomia finanziaria di entrata e possono stabilire e applicare tributi propri. La riserva di legge preclude però a questi enti una potestà impositiva diretta. Potranno istituire i loro tributi, utilizzando lo strumento giuridico del regolamento, entro la cornice della legge, che sarà regionale, ma che dovrà rispondere ai principi generali della legge di coordinamento e rispettare il principio dell’autonomia, cosicché la legge non dovrebbe arrivare ad una disciplina analitica dei tributi locali. La stessa istituzione (almeno di alcuni) potrebbe essere facoltativa”.

C’è da domandarsi se l’art.119 abbia inciso sulla portata dell’art.23 Cost.

L’art.119 ha attribuito il potere di *stabilire* i propri tributi ad enti (i comuni, le province e le città metropolitane) che non hanno potestà legislativa, ma solo potere regolamentare.

Lo spazio riservato alla legge dall’art.23 Cost potrebbe risultare, quindi, più ristretto rispetto a quello delineato dalla giurisprudenza costituzionale precedente perchè la legge (sia statale che regionale) non potrà spingersi nella sfera riservata ai regolamenti dell’ente, che con la legge integrano la *base* normativa dell’imposizione.

Da queste premesse si è concluso⁴³ che “occorre...evitare che un’eccessiva frammentazione del sistema dei tributi generi ostacoli all’attività produttiva e al mercato. Questo sarebbe davvero un esito paradossale, soprattutto in una fase come l’attuale in cui a livello europeo gli Stati membri della Ue riconoscono che le diversità tra regimi nazionali possono costituire un freno al buon funzionamento del mercato unico e discutono sui modi e le forme di un miglior coordinamento. Né pare desiderabile che singole regioni, nel tentativo di attrarre basi imponibili mobili, adottino misure di competizione fiscale ‘dannosa’, contro la quale si sono impegnati, al livello di governi nazionali, i G7, gli Stati membri dell’Ue (con il codice di condotta sulla tassazione delle imprese) e l’Ocse. Più in generale è evidente che il sistema tributario va considerato nel suo assieme, dal punto di vista del *tax design*. Gli effetti sull’economia sono prodotti dal complesso dei tributi. L’equità verticale (progressività) e quella

disciplinando direttamente le procedure applicative di accertamento e di riscossione, salvi i soli limiti consistenti nel rispetto della Costituzione e dei principi fissati dalle leggi statale e regionale in sede di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario”.

⁴⁰ Secondo il **Ceriani**, *Federalismo, perequazione e tributi*, in *Rassegna tributaria*, 2002, p.1680, la riserva di legge dell’art.23 Cost. “sembra oggi pienamente soddisfatta dalla legge regionale. Prima della modifica costituzionale si era invece ritenuto che la potestà legislativa delle regioni in materia di imposta fosse solo derivata dalla legge dello Stato, in assenza della quale la riserva di legge non sarebbe stata soddisfatta”.

Per questo, prima della modifica, le leggi regionali erano definite come *fonti parallele subprimarie*: v. **Falsitta**, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Padova, 1999, p.47.

⁴¹ V. **Falsitta**, *op. cit.* pp. 134-135: “La classificazione della riserva in esame tra quelle *relative* viene dedotta dalla dottrina e dalla giurisprudenza costituzionale sia dall’argomento letterale, sia dall’argomento sistematico. Invero, sotto il profilo *lessicale* la Consulta ha ripetutamente affermato che l’art.23 non esige che la istituzione della prestazione patrimoniale imposta avvenga ‘per legge’, cioè che tutti gli elementi della prestazione ritrovino nella legge la loro determinazione, bensì prescrive più semplicemente che essa abbia ‘base’ in una legge. Sul piano *sistematico*, si rileva inoltre che il precetto dell’art.23 Cost. va coordinato con quello sancito dall’art.5 Cost., che riconosce e promuove le autonomie locali: soltanto una riserva relativa consente di lasciare debito spazio alle esigenze di autonomia degli enti locali e di far salvo il principio fissato dall’art.5 Cost.”.

Per una disamina approfondita della materia v. **Marongiu**, *I fondamenti costituzionali dell’imposizione tributaria*, Torino, 1991, p.82 e ss.

La Corte costituzionale si è occupata dell’argomento poco dopo la sua entrata in funzione: v. sentenze 26 gennaio 1957, n.4, in *Giur. Cost.* 1957, p.22, 18 marzo 1957, n.47, in *Giur. Cost.* 1957 p.598, 27 giugno 1959, n.36, in *Giur. Cost.* 1959, p.670, 11 luglio 1961, n.48, in *Giur. Cost.* 1961, p.1010.

⁴² **Ceriani**, *Federalismo, perequazione e tributi* cit. p.1681.

⁴³ **Ceriani**, *op. cit.* p.1682. E’ stato sottolineato anche dal **Gallo** (*Prime riflessioni...* cit., p.599) che “il quadro normativo non appare affatto chiaro e porrà perciò gravi e delicati problemi interpretativi in sede di adeguamento dell’attuale legislazione ordinaria”.

orizzontale non dipendono solo dall'Irpef erariale; il carico impositivo sul capitale investito nelle imprese dipende, oltre che dall'Irpeg, anche dalle imposte locali sulle attività produttive; e così via. Le esigenze del federalismo fiscale (ogni livello di governo deve essere dotato di tributi propri, visibili al contribuente) vanno contemperate con quella di avere un'architettura complessiva del sistema dei tributi che sia razionale, attui un'appropriata redistribuzione, favorisca la crescita economica e risponda in modo appropriato alle variazioni del ciclo".

Non è desumibile dalle norme richiamate quale sia la sfera minima di autonomia da riservare agli enti territoriali.

Ogni tributo dovrebbe essere facilmente riferito al soggetto che lo ha *stabilito* e che lo riscuote. Come qualcuno ha detto, i tributi dovrebbero essere *visibili* nel senso che l'ente creditore dovrebbe essere riconoscibile come il soggetto che li ha istituiti.

La base imponibile, inoltre, dovrebbe avere un certo grado di stabilità territoriale per evitare che, in caso di facile mobilità, l'attività che la produce venga ogni volta trasferita nei luoghi dove all'imposta è meno gravosa⁴⁴.

Per gli enti impositori minori, che hanno basi territoriali limitate, il criterio della territorialità finisce con l'averne un rilievo maggiore di quello che ha per gli altri enti.

In proposito è stato rilevato⁴⁵ che "in un mercato altamente integrato (a livello nazionale, oltre che europeo e internazionale), il coordinamento della territorialità delle imposte è cruciale per evitare distorsioni. Occorre ricordare, in particolare, che definizioni troppo ampie della territorialità possono condurre a "esportare" l'imposta al di fuori dei confini nazionali, con i conseguenti problemi di copertura nei vigenti trattati contro le doppie imposizioni (il riferimento è ovviamente all'imposta sulle società della California, che assume a base l'utile mondiale e lo ripartisce in base a una formula di ripartizione, che "attrae" a tassazione redditi prodotti al di fuori degli Usa)".

Quando è difficile spostare la base imponibile, aliquote localmente più favorevoli perdono parte della loro forza attrattiva.

Il sistema tributario è informato a criteri di progressività (art.53, secondo comma, Cost.)⁴⁶.

La Corte costituzionale ha detto ripetutamente che la progressività deve ricorrere non in ogni imposta, ma nel sistema nel suo complesso.

Ora che i *sistemi* sono numerosi dovrà ricorrere in ciascuno di essi o solo in quello complessivo ?

Nel primo caso, ogni Regione dovrebbe assicurare la progressività del suo *sistema*. Nel secondo, la progressività dovrebbe ricorrere nel sistema tributario, che oggi si potrebbe definire *della Repubblica*, secondo la nozione che si ricava dall'art.114 Cost.⁴⁷.

Quest'ultimo sembra il criterio seguito dalla legge n.42/2009 (art.2.2, lett.1)⁴⁸.

Disposizioni sulla progressività potrebbero rientrare nei principi fondamentali di coordinamento⁴⁹.

⁴⁴ Secondo il **Ceriani**, (*op. cit.* p. 1683) "un certo grado di competizione fiscale tra gli enti impositori è da considerare desiderabile, come stimolo all'efficienza nella produzione dei servizi".

⁴⁵ **Ceriani**, *op. cit.* p.1684.

⁴⁶ La progressività, come noto, realizza il principio solidaristico in base al quale si ha il dovere di concorrere alle spese pubbliche seconda la propria capacità contributiva: v. **Russo**, *Manuale di diritto tributario*, cit. p. 60. E', inoltre, uno degli strumenti per rimuovere gli ostacoli di *ordine economico* in vista della realizzazione dell'uguaglianza *sostanziale* dei cittadini che, ai sensi del secondo comma dell'art.3 Cost., è il complemento necessario della uguaglianza *formale* di fronte alla legge garantita dal primo comma.

⁴⁷ Secondo l'art.114 Cost. oggi la Repubblica è *costituita* dai Comuni, dalla Province, dalle Città metropolitane, dalle Regioni e dallo Stato, enti che hanno tutti tributi ed entrate proprie.

Per questo può essere definito *sistema tributario della Repubblica* il complesso dei loro tributi.

⁴⁸ La salvaguardia dell'obiettivo di non alterare il criterio della progressività è riferita dall'art.2.2. lett.1) al "sistema tributario" nel suo complesso, non ai singoli sottosistemi, secondo il principio della capacità contributiva "ai fini del concorso alle spese pubbliche", a tutte e non solo a quelle di singoli enti. La formula *non alterare* sembra confermare che la progressività vada mantenuta nella forma attuale.

⁴⁹ E' stato rilevato (**Ceriani**, *Federalismo, perequazione e tributi* cit. p.1685) che "il perseguimento di politiche redistributive difformi a livello di singole regioni produrrebbe effetti contraddittori, sopra tutto alla luce del fatto che i contribuenti possono essere indotti a cambiare residenza. Come ricordato, la tradizionale ripartizione dei compiti tra

L'art.119 Cost., secondo un'opinione diffusa, ha introdotto una delle innovazioni di maggiore rilievo da tempo a questa parte con la previsione di due livelli legislativi ⁵⁰.

I meccanismi di finanziamento delle regioni, sinora prevalentemente derivati, sono rimasti in vigore in attesa dell'entrata in funzione del nuovo sistema. Alcuni, per la loro struttura, comportavano il vincolo di destinazione, che sembrava ancora consentito perché nell'art.119 Cost. il divieto era previsto per il solo fondo perequativo.

La Corte costituzionale lo ha smentito: “nel nuovo sistema, per il finanziamento delle normali funzioni di Regioni ed Enti locali, lo Stato può erogare solo fondi senza vincoli specifici di destinazione, *in particolare* (il corsivo è aggiunto) tramite il fondo perequativo di cui all'art.119, terzo comma, della Costituzione”⁵¹.

La funzione del fondo è notevolmente diversa da quella dei fondi previsti dalla legislazione precedente per fini settoriali. Per la specificità dei fini di questi ultimi il vincolo di destinazione era una conseguenza naturale.

Il fondo perequativo non si pone obiettivi settoriali, ma mira ad integrare i fondi delle regioni le cui risorse sono al di sotto di un certo livello. Il finanziamento integrativo, pertanto, non poteva che rientrare nel bilancio generale delle regioni ed il divieto del vincolo di destinazione si doveva dare per scontato, anche se l'art.119 non lo avesse detto espressamente.

La Corte costituzionale lo ha esteso a tutte le entrate che pervengono alle regioni secondo il sistema finanziario precedente perché vi ha visto la tutela dell'autonomia di spesa, attribuita incondizionatamente dal primo comma dell'art.119, per la operatività della quale non sono richieste norme di attuazione ⁵².

livelli di governo assegna la funzione redistributiva allo Stato. Si potrebbe così mantenere allo Stato il compito di definire la redistribuzione verticale e o orizzontale (essenzialmente attraverso l'Irpef). In questo caso, alle regioni potrebbe essere precluso (o consentito entro limiti piuttosto ristretti) di attuare una propria redistribuzione aggiuntiva”.

Di conseguenza potrebbe sorgere qualche problema qualora una regione istituisse una imposta fortemente progressiva con una incidenza patrimoniale tale da squilibrare in misura rilevante il sistema tributario nel suo complesso.

Anche se non è possibile esaminarle in questa sede, non mancano delle difficoltà di raccordo anche con le *Disposizioni in materia di federalismo fiscale, a norma dell'articolo 10 della legge 13 maggio 1999, n.133* (D. l.vo 18 febbraio 2000, n.56).

⁵⁰ V. in particolare sentenze n.37 e n.241 del 2004 della Corte costituzionale.

⁵¹ V. sentenza n.370/2003.

Le impugnative delle Regioni sono state rivolte di volta in volta verso le norme di finanziamento dei fondi, istituiti per fini specifici, la cui dichiarazione di illegittimità costituzionale, comportava il venire meno del finanziamento. In pratica la Regione ricorrente, a fronte ad una enunciazione di principio favorevole, finiva col subire un danno economico poiché non sarebbe stato possibile alla Corte, e comunque la Corte così ha ritenuto, confermare il finanziamento eliminando solo il vincolo di destinazione. Per questo la Corte nella sentenza richiamata ha disposto che “restino salvi i procedimenti di spesa in corso, anche se non esauriti”, esercitando un potere la cui fonte normativa non ha indicato, ma che evidentemente ha ritenuto non incompatibile con l'art.136 Cost. Questa disposizione, naturalmente, era efficace anche in favore di tutte le altre regioni, che avrebbero risentito danni anche negli anni successivi quando il finanziamento dei fondi non è stato più disposto.

⁵² La Corte ha previsto la possibilità di deroga al divieto solo in casi eccezionali: “...il diritto a conseguire prestazioni imprescindibili per alleviare situazioni di estremo bisogno – in particolare alimentare - ... consente di ritenere che la finalità di garantire il nucleo irriducibile di questo diritto fondamentale legittima un intervento dello Stato che comprende anche la previsione della appropriata e pronta erogazione di una determinata provvidenza ai singoli”.

Ha ritenuto la Corte che “l'intervento dello Stato sia ammissibile nei casi in cui, ... oltre a rispondere ai richiami dei principi di uguaglianza e solidarietà, riveste quei caratteri di straordinarietà, eccezionalità e urgenza conseguenti alla situazione di crisi internazionale economica e finanziaria che ha investito negli anni 2008 e 2009 anche il nostro Paese” (sent. n.10/2010).

Nell'art.117, secondo comma, lett.e) Cost. le *risorse finanziarie*, la cui perequazione è attribuita alla legislazione esclusiva dello Stato, sono richiamate con formula comprensiva, senza distinzioni o esclusioni. Sono, pertanto, quelle di tutti gli enti che ne dispongono, non escluso lo Stato.

In caso contrario, la funzione perequativa si esaurirebbe tra le regioni attraverso il fondo apposito. Se lo Stato rimanesse fuori dalla sfera della perequazione non sarebbe consentito nessun controllo ponderale tra i mezzi a disposizione dello Stato e quelli destinati al fondo per verificare se effetti perequativi si siano prodotti realmente.

Perequare significa rendere la distribuzione delle risorse finanziarie più equilibrata rispetto a quella che sarebbe prodotta dagli strumenti ordinari di dotazione.

Stando alla formulazione dell'art.119 Cost, la funzione perequativa tra le regioni e gli enti sub-regionali è svolta solo dal fondo.

La stessa funzione, ma occasionale, hanno anche gli interventi definiti "speciali" dal quinto comma dell'art.119, attraverso i quali lo Stato può destinare "risorse aggiuntive" in favore di "determinati" enti anche "per rimuovere gli squilibri economici e sociali"⁵³.

Effetti perequativi non potrebbero essere realizzati con altri mezzi di finanza derivata.

L'art. 119 Cost. non ha indicato le fonti di finanziamento del fondo perequativo. La scelta è stata lasciata alla legge ordinaria.

Gli obiettivi di perequazione sono soggetti a variare nel tempo. I criteri di finanziamento, almeno in parte, potrebbero richiedere modifiche delle quali la norma costituzionale non impedisce l'attuazione, eventualmente anche in forma amministrativa in base ai principi fissati dalla legge.

Dall'art.117, secondo comma, e dall'art.119 non sono desumibili nemmeno i criteri e la misura della perequazione.

La perequazione può operare in più sensi: tra lo Stato e le Regioni; tra le Regioni più dotate e quelle meno, riducendo la differenza di reddito pro-capite; ma anche tra le seconde, riducendo il distacco tra di loro.

La funzione solo perequativa già secondo l'art.119 non consente che, a seguito dell'intervento del fondo, cambi l'ordine tra le Regioni, fondato sulle risorse di cui dispongono. Un mutamento non potrebbe avere una giustificazione ragionevole.

In periodi di economia in flessione le risorse assegnate al fondo perequativo, nel caso di finanziamento statale, potrebbero finire col corrispondere a quanto resta dei fondi disponibili per lo Stato dopo aver detratto il necessario per i finanziamenti a suo carico. Effetti sensibili di perequazione, come è evidente, saranno più difficili in caso di economia stagnante.

Il fondo nei confronti delle regioni e degli enti sub-regionali svolge una funzione solo finanziaria. Interseca il piano tributario quando la sua dotazione è assicurata dalla imposizione statale.

Comunque vada interpretato, per l'art.119 Cost. la finanza regionale derivata, escluso il fondo perequativo, deve avere le fonti nel territorio della regione. Attraverso di essa non si possono spostare risorse tra le regioni.

La pressione fiscale potrebbe, pertanto, riuscire diversa da regione a regione.

Nelle regioni con redditi bassi, che non raggiungono gli scaglioni superiori, la minore pressione sarà la conseguenza della applicazione di aliquote inferiori.

Qualunque sia il criterio per il calcolo della pressione tributaria, sull'attendibilità del risultato inciderà l'evasione fiscale regionale⁵⁴.

⁵³ La natura *speciale* degli interventi ai sensi del quinto comma dell'art.119 Cost. è sta posta in evidenza dalla Corte costituzionale già nella sentenza n.26/2004.

⁵⁴ Come si vedrà in seguito, per l'assegnazione delle quote del fondo perequativo la legge n.42/2009 ha assunto come dato di riferimento la capacità fiscale, costituita, ai sensi dell'art.9, lett.g) n.1 dal gettito per abitante dell'addizionale regionale all'imposta sul reddito delle persone fisiche, gettito che risente dell'evasione.

La Corte costituzionale si è già pronunciata nel senso che lo Stato potrà porre dei limiti alle diversità di pressione fiscale attraverso i principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario⁵⁵.

Se lo Stato fisserà la pressione tributaria massima la c.d. concorrenza tributaria tra le Regioni sarà realizzabile solo al di sotto di quel limite.

Potrebbe essere questa una sfera ulteriore di verifica della *leale collaborazione* tra Stato e Regioni.

Le compartecipazioni alle imposte statali andranno determinate con criteri uguali per tutte le Regioni. Criteri diversi svolgerebbero una funzione perequativa che l'art.119 consente soltanto al fondo.

Che le compartecipazioni siano al gettito dei tributi erariali "riferibile al territorio" ha come effetto che le Regioni con un pil al di sotto della media nazionale avranno risorse proporzionalmente minori, per la cui integrazione dovranno fare affidamento sul fondo perequativo⁵⁶.

Come andrà individuato il *gettito* dei tributi erariali *riferibile* al territorio di ciascun ente?

Il *gettito* potrebbe essere individuato nelle imposte *riscosse* nel territorio. La riscossione consente un riferimento territoriale preciso per la individuazione dell'ente interessato.

Se le attività economiche di un soggetto fossero insediate in una o più regioni, diverse da quella del domicilio fiscale, quest'ultima riceverebbe la compartecipazione di un'imposta su di un reddito non prodotto nel suo territorio o prodotto solo in parte. Non riceverebbero niente le Regioni in cui è prodotta parte del reddito utilizzando i servizi sul territorio.

Se il legislatore intendesse evitare questo effetto, dovrebbe prevedere delle forme di dichiarazione e di accertamento che consentano la corretta attribuzione territoriale di ogni componente del reddito complessivo⁵⁷.

Le compartecipazioni potrebbero provocare difficoltà in caso di riduzione, naturalmente solo per le spese il cui finanziamento non sia a carico totale dello Stato.

Se le imposte statali fossero aumentate, quanto riscosso in più potrebbe essere escluso dalle compartecipazioni?

Se questioni del genere dovessero insorgere, sarebbero risolte presumibilmente secondo il principio della *leale collaborazione*, che l'art.120 Cost. richiama anche per le materie economiche.

Disfunzioni locali nella riscossione potrebbero provocare una riduzione del riscosso.

Potranno gli enti far valere la responsabilità dello Stato, se le disfunzioni gli fossero imputabili, sostenendo che l'art.119, primo comma, attribuisce un diritto al quale deve corrispondere un adempimento diligente?

Questo ipotetico diritto in quali forme potrebbe avere tutela giurisdizionale?

Il gettito delle imposte complessivamente riscosse dallo Stato è soggetto a variazioni anche in diminuzione.

Le esigenze finanziarie dello Stato per il suo funzionamento sono in gran parte rigide così come saranno predeterminati i criteri per il calcolo delle compartecipazioni.

Come si è accennato, la dotazione del fondo perequativo a carico dello Stato potrebbe finire per corrispondere alla differenza tra il gettito complessivo e quanto necessario per lo Stato maggiorato dalle compartecipazioni.

Nel caso di calo dell'ammontare complessivo delle imposte erariali il fondo potrebbe diventare insufficiente per produrre effetti sensibilmente perequativi, anche se modesti.

Gli enti interessati potranno avanzare qualche pretesa sulla misura dell'effetto perequativo?

⁵⁵ Il passo della sentenza n.102/2008 è stato già trascritto.

⁵⁶ Non si tiene conto dell'intervento consentito dall'ultimo comma dell'art.119 in quanto mezzo straordinario utilizzabile solo nei confronti di alcuni enti.

⁵⁷ Se gli utili di impresa fossero sottoposti a tributi non statali, nello *stabilire* l'imposta gli enti impositori dovrebbe fissarne i riferimenti territoriali, che potrebbero essere causa di contrasti se non coordinati.

Un margine di elasticità nella determinazione delle compartecipazioni attribuirebbe al fondo perequativo un peso maggiore, consentendo di far gravare le difficoltà finanziarie del momento in misura minore sulle regioni che ne beneficiano.

Fermo restando che la sua formazione è obbligatoria ai sensi dell'art.119, la dotazione dipenderà dalla politica di coesione del Governo, per la quale non sono da escludersi incompatibilità con le necessità finanziarie dello Stato

Questo può significare che il Governo abbia una discrezionalità non controllabile?

Dopo la modifica del Titolo V la Corte costituzionale, quando si è dovuta occupare del coordinamento degli interessi dello Stato e delle Regioni, ha escluso che i primi si dovessero intendere come prevalenti in linea di principio.

La Corte potrebbe essere, pertanto, chiamata ad affrontare anche questo nuovo problema che, sotto la veste formale della legittimità costituzionale, comporterebbe questioni di equilibrio finanziario.

Il nuovo sistema tributario nazionale si presenterà come una piramide rovesciata.

I primi ad entrare in vigore saranno i principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica, che delinearanno anche i rapporti tra la finanza statale e regionale e tra i sistemi delle singole Regioni.

Interverranno poi le leggi regionali di coordinamento, che dovranno lasciare uno spazio adeguato di autonomia agli enti minori cosicché le imposte di questi ultimi siano fissate *in base* alla legge (art.24 Cost.), sia essa statale o regionale, e non *dalla* legge⁵⁸.

Ogni regione provvederà a coprire il suo fabbisogno complessivo, integrando le risorse ricevute dallo Stato. Andranno poi finanziate le funzioni previste dalle sue leggi, non solo quelle che svolgerà direttamente per sussidiarietà ai sensi dell'art.118 Cost., ma anche, se non integralmente, quelle svolte dalle province o dai comuni.

Dopo le province, sul piano più elevato ed esteso delle funzioni, si trovano i comuni per l'investitura ricevuta dall'art.118 Cost., che provvederanno anche essi ad integrare in misura variabile la copertura del proprio fabbisogno.

Nella piramide rovesciata al vertice, in basso, starà lo Stato, come unico ente impositore di origine; risalendo, le Regioni con le Province autonome, sopra ancora le Province, e nella superficie più alta e più estesa, a costituirne la base, tutti i Comuni.

Nelle norme costituzionali per la fase transitoria non si trovano né una disciplina apposita né i criteri da seguire nel predisporla.

E' stata lasciata integralmente al legislatore ordinario con il solo vincolo del risultato finale, che dovrà essere l'autonomia finanziaria degli enti.

Per l'ampiezza dell'ambito entro il quale la legge ordinaria potrà muoversi non è da escludere che sorga anche in proposito un contenzioso davanti alla Corte costituzionale, le cui sentenze finirebbero con l'integrare l'assetto normativo del periodo transitorio.

All'attuazione dell'art.119 Cost. si è provveduto, come era prevedibile, con una legge di delega, nella quale sono stabiliti *in via esclusiva* (così è detto nell'art.1.1) "i principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario".

La formulazione non è precisa.

⁵⁸ "L'attuazione di questo disegno costituzionale richiede però come necessaria premessa 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 entro i quali potrà esplicarsi la potestà impositiva, rispettivamente, di Stato, Regioni ed enti locali" (sentenza n.37/2002, già richiamata).

La redazione dei principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, riservati dall'art.117, terzo comma, Cost. alla legge dello Stato, è demandata ai decreti delegati.

La legge porta i principi ed i criteri direttivi della delega, richiesti dall'art.76 Cost., che vanno distinti dai primi (v. Corte Cost. n.278/2010).

Lo conferma l'art.2.1 che ha delegato il Governo per "la definizione dei principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario".

Nel primo comma dell'art.1 della legge sono indicati alcuni obiettivi, in particolare il superamento della spesa storica "per tutti i livelli di governo", superamento che andrà attuato "gradualmente". A procedimento concluso dovrà essere trasparente la responsabilità dei governi locali, sottoposta al controllo democratico. Il fondo perequativo, previsto dall'art.119 Cost., rimediando, sia pure in parte, alle differenze di capacità fiscale per abitante, contribuirà allo sviluppo delle aree sottoutilizzate, superando il "dualismo economico del Paese".

Sono questi obiettivi della legge e non principi di delega.

Per l'art.2.2 i principi ed i criteri direttivi generali sono solo i *seguenti*.

La complessità della materia ha inciso sulla formulazione della legge.

Nell'art.2.2 si trovano trentadue principi e criteri direttivi, definiti *generali*. Ad essi si aggiungono venti principi e criteri direttivi *specifici*.

L'elencazione dei principi nell'art.2.2 denota una certa prudenza del legislatore. Alcuni, infatti, non sono veri principi ed altri non sarebbero stati necessari. Altri sono poi ripetuti per le singole materie. La prima parte della lettera f), ad esempio, corrisponde alla lett.b) dell'art.8.1.

La lett.l) conferma che andrà osservato l'art.53, secondo comma, Cost.

Il fabbisogno *standard* del n.1 della lett.l) non è diverso da quello delineato nell'art.8.

La lett.n) ribadisce i limiti del potere legislativo dello Stato, fissati dall'art.117, terzo comma, Cost.

I nn.1 e 2 della lettera q) riassumono l'autonomia attribuita dall'art.119 Cost.

Alcuni dei principi *generali* potranno essere utili, più che come principi di delega, come criteri interpretativi di quelli *specifici* e delle norme delegate.

Altri sembrano più norme sostantive che di delega (in particolare gli artt. 3 , 4 e 6).

L'art.5, riportato dall'art.2.2 tra i principi *specifici*, contiene prevalentemente norme sostantive, che assegnano compiti e poteri alla Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica, istituita direttamente, rimettendo alla legge delegata la composizione ed il funzionamento.

Le regioni meno efficienti dovranno recuperare efficienza per essere in grado di erogare le prestazioni secondo i livelli dovuti (art.2.2, lett.f e lett.dd). E' il risultato finale perseguito, piuttosto che un principio di delega.

L'*autonomia* delle risorse comporta che, eccettuate quelle previste nell'art.119, tutte le altre fonti sono lasciate all'iniziativa degli enti oppure che la norma costituzionale ha garantito in ogni caso certe risorse, lasciando allo Stato di conferire risorse ulteriori?

Nella seconda ipotesi lo Stato potrebbe assegnare alle regioni mezzi finanziari in aggiunta a quelli indicati nell'art.119 purchè sia lasciato uno spazio sufficiente alla loro legislazione tributaria.

Seguendo la prima interpretazione una tale possibilità sarebbe quanto meno dubbia perché espressione di autonomia sarebbero solo i tributi stabiliti dalle regioni e lo Stato non potrebbe che provvedere alle fonti di finanziamento riportate nell'art.119 Cost.

C'è da domandarsi, pertanto, se l'art.119 Cost. abbia voluto assicurare in ogni caso alle regioni un nucleo minimo di entrate di fonte statale, lasciando allo Stato il potere di maggiorarlo, oppure se siano state individuate con un elenco tassativo le entrate che lo Stato deve garantire, rimettendo tutte le altre all'autonomia delle Regioni.

In quest'ultimo caso la legislazione dello Stato potrebbe solo disciplinare le compartecipazioni ed il fondo perequativo.

Dall'art.119 non si ricavano elementi interpretativi sicuri.

La Corte costituzionale sembrerebbe orientata nel secondo senso, anche se non ha ancora affrontato espressamente la questione⁵⁹.

Diversa è l'interpretazione seguita dalla legge n.42/2009, nella quale si potrebbe vedere una posizione di favore verso le regioni. Le maggiori entrate assicurate dalla legislazione statale riducono le risorse che le regioni dovranno procurarsi direttamente.

Nella fase transitoria e, comunque, a termine breve costituirà un beneficio. A regime, le regioni potrebbero vedere limitata la loro autonomia in corrispondenza alla maggiore area di intervento dello Stato.

Il CAPO II della legge (*Rapporti finanziari Stato-Regioni*) si apre con l'art.7 che indica le risorse sulle quali potranno fare affidamento le regioni. La loro assegnazione alle singole categorie di spese si trova negli articoli successivi.

L'elencazione, riportata tra i *principi e criteri direttivi*, va intesa come tassativa. Il legislatore delegato non potrà prevederne altre.

I *tributi* e le *compartecipazioni al gettito dei tributi erariali* devono essere in grado di finanziare le spese derivanti dall'esercizio delle funzioni indicate nella lett.a).

Non è previsto "integralmente" perchè non sono richiamate le quote del fondo perequativo (la norma si occupa solo dei *tributi*).

Secondo la Corte costituzionale (sent. n.37/2004, la cui motivazione sul punto si ritrascrive) *in grado* significa che "le risorse derivanti da tali fonti, e dal fondo perequativo istituito dalla legge dello Stato, consentono vale a dire devono consentire agli enti di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite".

Non ne consegue che le risorse a carico dello Stato debbano essere in ogni caso sufficienti alla copertura integrale delle spese, ma solo che le funzioni, esercitate dalle regioni, devono avere la loro copertura finanziaria attraverso le entrate regionali complessive, incluse le "risorse autonome".

Se ne potrebbe eventualmente desumere che tutte le spese regionali debbano coperte da entrate e che non sia consentito il bilancio in passivo, attenendosi al divieto, imposto dall'art.119, quarto comma, Cost., di ricorrere all'indebitamento se non per spese di investimento.

Quali siano i *tributi* è precisato nella lett.b).

I *tributi propri derivati* sono statali, secondo la nozione sinora seguita dalla Corte costituzionale, perchè istituiti da leggi dello Stato.

Le regioni con legge possono intervenire solo sulle aliquote e le esenzioni, detrazione e deduzioni "nei limiti e secondo i criteri fissati dalla legislazione statale e nel rispetto della normativa comunitaria".

⁵⁹ Nella sentenza n.37/2004, dopo aver premesso che gli enti richiamati nell'art.119 Cost. "hanno 'risorse autonome' e stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri ed inoltre "dispongono di compartecipazioni al gettito dei tributi erariali riferibile al loro territorio", la Corte ha concluso che "le risorse derivate da *tali* fonti e dal fondo perequativo istituito dalla legge dello Stato, consentono, - vale a dire devono consentire - agli enti di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite" (quarto comma), salva la possibilità per lo Stato di destinare risorse aggiuntive ed effettuare interventi speciali..... "per provvedere a scopi diversi dal normale esercizio" delle funzioni degli enti autonomi (quinto comma)". V. anche sentenza n.16/2004. Il *tali*, apposto alle *fonti*, potrebbe far pensare alla tassatività dell'elenco.

Per il **Branca** (*Osservazioni sull'autonomia finanziaria* cit. p.470), quando le Regioni e gli enti locali esercitano poteri nel cui esercizio non perseguono in autonomia proprie politiche, "devono poter disporre di risorse per l'esercizio di competenze che richiedono l'impiego di mezzi finanziari, ma queste risorse sono ulteriori e diverse da quelle previste dall'art.119, in quanto non concorrono a comporre la loro autonomia finanziaria, e restano liberamente disciplinate dal sovrastante livello di governo che è competente a definire le politiche a cui l'esercizio di tali competenze è funzionale".

Le regioni per le addizionali possono, oltre che manovrare le aliquote, disporre detrazioni. Non sono consentiti altri interventi sulla materia imponibile.

Per le addizionali sono richiamati solo i limiti fissati dalla legislazione statale.

La normativa comunitaria, per il suo *primato*, troverà comunque applicazione se violata, anche se nella formula adottata si dovesse vedere una volontà contraria.

Eccettuate le addizionali, previste dalla legge statale o regionale, le norme delegate non potranno consentire la doppia imposizione sul medesimo presupposto (art.2.2, lett.o).

Sullo stesso presupposto dei tributi erariali, pertanto, non potranno gravare i tributi regionali (art.7.1, n.3), ma lo stesso presupposto non potrà essere colpito nemmeno dai tributi regionali e da quelli degli enti minori.

Nella lett.d) sono indicati i criteri di *territorialità* applicabili ai tributi propri derivati ed alle compartecipazioni.

Il limite territoriale sarebbe stato già desumibile dai principi costituzionali.

E' sicuramente utile la sua articolazione (dal n.1 al n.4), collegata alla diversa struttura dei tributi.

Nel n.1) per i servizi il luogo di *consumo* è individuato nel domicilio del soggetto fruitore finale. Per l'IVA, anche se il debitore di imposta è il prestatore, è il domicilio di chi riceve la prestazione che costituirà il riferimento territoriale.

Nel n.4 della lett.b) è indicato il criterio della residenza per i tributi *riferiti ai redditi delle persone fisiche*.

La legge, forse per semplificare, ha preso in considerazione la residenza e non il luogo di produzione del reddito.

La norma va coordinata con l'art.7.1, lett.b).

Tra i *tributi* rientrano le addizionali, che nel n.2) della lett.b) sono consentite sulle basi imponibili dei tributi erariali, (per il finanziamento delle regioni, come si vedrà, è prevista solo quella sull'irpef).

Se il reddito fosse prodotto in più di una regione per l'addizionale si proporrebbe la questione già accennata.

La norma si presta ad una duplice interpretazione.

Per come è formulata ("le regioni *dispongono* di tributi..... per tributi delle regioni si intendono le addizionali sulle basi imponibili dei tributi erariali...") potrebbe sembrare che abbia attribuito direttamente alle regioni il potere di istituire addizionali su tutti i tributi erariali. Non sarebbe di conseguenza necessaria una previsione apposita dei decreti delegati.

Questa interpretazione sembra da escludersi perché la norma finirebbe con l'essere sostantiva e non costituirebbe un principio o criterio di delega, benchè inserita tra i *principi e criteri direttivi*.

Le aliquote e le detrazioni potranno essere modificate entro i limiti fissati dalla legislazione statale.

Se alle regioni fosse consentito di porre un'addizionale sull'irpeg o sull'ires (l'art.7, lett.b), n.2) consente le addizionali sulle basi imponibili dei *tributi erariali*, senza esclusioni), anche per questa dovrebbe essere applicabile lo stesso criterio di territorialità, malgrado nel n.4) della lett.d) sia riferito ai tributi sui redditi delle sole persone fisiche.

Non sarebbe applicabile per le addizionali su imposte che non colpiscono i redditi.

Un problema interpretativo lo potrebbe proporre anche il n.3) della lett.b).

Per i tributi, istituiti con leggi regionali, è ribadito il limite che i loro presupposti non siano assoggettati ad imposizione erariale, già posto dall'art.2.2, lett.o).

Come va inteso il *presupposto*?

Per fare un esempio: l'imposta regionale potrà gravare su una sola componente del reddito d'impresa, non colpirà autonomamente dall'imposta statale?

Presupposti dell'imposizione erariale vanno intesi solo gli importi finali, considerati unitariamente, o vi rientrano anche i singoli elementi componenti, che, pur non esaurendo la base imponibile, contribuiscono alla sua formazione?

La formulazione del n.4) della lett.d) potrebbe orientare verso il primo senso.

Il plurale *redditi* fa ritenere che siano stati considerati i singoli componenti presi singolarmente e distinti per la loro fonte e non il reddito complessivo.

Negli articoli successivi è presa in considerazione la sola addizionale all'irpef, ma come fonte di finanziamento di certe spese.

Non se ne può trarre la conseguenza che solo sull'irpef potranno istituire l'addizionale i decreti delegati e nemmeno che lo possano sui redditi delle sole persone fisiche. Lo smentisce il n.2 della lett.b), dove le addizionali sono consentite sui "tributi erariali", senza eccezioni.

L'art.7 della legge si occupa anche delle compartecipazioni.

Nel primo comma, lett.a) sono riferite al gettito dell'IVA *in via prioritaria*.

Non si esclude, pertanto, che i decreti delegati prevedano la compartecipazione ad altri tributi erariali, ma solo dopo l'introduzione di quella all'IVA, in aggiunta ad essa. Dall'inciso, in ogni caso, si deduce che il legislatore delegato non ha una piena discrezionalità nel disporre le compartecipazioni.

Le spese regionali in vista del finanziamento si sarebbero potute distinguere, in linea di principio, in base all'esistenza o alla mancanza di un vincolo e così in spese per adempiere a doveri imposti dalla legge dello Stato, per funzioni solo previste dalla legge dello Stato, il cui esercizio in concreto è lasciato alla scelta delle regioni, per l'attuazione di leggi regionali.

Il criterio adottato è diverso.

Tra le spese della prima categoria i mezzi finanziari devono essere forniti integralmente dallo Stato solo per quelle riconducibili alle prestazioni riportate sotto la lett.m) del secondo comma

dell'art.117 Cost.⁶⁰. Tutte le altre, anche se vincolate, sono a carico dello Stato solo in parte e delle regioni per il residuo⁶¹.

Come si è già visto, il divieto di vincolo di destinazione va esteso a tutte le risorse fornite dallo Stato e non solo per le quote del fondo perequativo.

Al dovere dello Stato di provvedere integralmente al finanziamento di certe spese non corrisponde, pertanto, l'obbligo delle regioni di utilizzarle per farvi fronte.

Se le risorse fossero destinate a fini diversi e le prestazioni per questo fossero al di sotto del livello richiesto, dovrebbero entrare in funzione i "meccanismi sanzionatori", che andranno introdotti dai decreti delegati (art.2.2, lett.z).

Non sono predisposti mezzi di prevenzione.

Il finanziamento integrale da parte dello Stato è stato previsto, dunque, non per tutte le spese imposte alle regioni dalle leggi statali, ma solo per quelle destinate a bisogni primari, da soddisfare nella stessa misura su tutto il territorio nazionale secondo i livelli fissati.

⁶⁰ La Corte ha avuto occasione di ribadire che allo Stato compete in via generale solo la *determinazione* dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali. Le *prestazioni* effettive sono, invece, di competenza delle Regioni (oltre che degli altri territoriali), che sono tenute ad erogarle (come dispone l'art.117, secondo comma, lett.m) Cost., i livelli *devono* essere garantiti su tutto il territorio nazionale; in mancanza, alla tutela effettiva potrà provvedere lo Stato esercitando il potere sostitutivo attribuito dall'art.120 Cost.).

"L'inserimento, fra le materie di legislazione esclusiva dello Stato, della 'determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale' attribuisce al legislatore statale un fondamentale strumento per garantire il mantenimento di una adeguata uniformità di trattamento sul piano dei diritti di tutti i soggetti, pur in un sistema caratterizzato da un livello i autonomia regionale e locale decisamente accresciuto" (Corte cost., sent. n.88/2003).

"Non si tratta ... di una 'materia' in senso stretto, bensì di una competenza trasversale, idonea cioè ad investire tutte le materie, rispetto alle quali il legislatore statale deve poter predisporre le misure necessarie per attribuire ai destinatari, sull'intero territorio nazionale, il godimento di prestazioni garantite come contenuto essenziale di tali diritti, senza che la legislazione regionale possa limitarle o condizionarle..... In particolare, la *ratio* di tale titolo di competenza e l'esigenza di tutela dei diritti primari che è destinato a soddisfare consentono di ritenere che esso può rappresentare la base giuridica anche della previsione e della erogazione di una determinata provvidenza, oltre che della fissazione del livello strutturale e qualitativo di una data prestazione, al fine di assicurare più compiutamente il soddisfacimento dell'interesse meritevole di tutela, quando sia reso imprescindibile, come nella specie, da peculiari circostanze e situazioni..." (sent. n.10/2010).

Il legislatore ordinario provvederà, pertanto, alla determinazione dei livelli sotto il profilo sia *strutturale* (natura della prestazione) che *qualitativo* (efficienza e risultati).

La Costituzione ha rimesso al legislatore ordinario di individuare la sfera di interessi che debbono essere garantiti a tutti in quella misura minima, imposta dalla evoluzione della cultura, della scienza, dell'organizzazione sociale. Si tratta, come è per gran parte delle norme costituzionali, di una clausola generale che dà al legislatore solo un riferimento a cui ispirarsi nella valutazione delle situazioni che si succedono nel tempo, valutazione soggetta alla verifica, i cui limiti non sempre sono facili da individuare, da parte del Giudice costituzionale.

Ciò che qui interessa è la distinzione fatta dalla legge tra spese per le i livelli essenziali delle prestazioni, a carico totale dello Stato, e le spese per tutte le altre prestazioni, con fonti di finanziamento diverse.

Non c'è, pertanto, coincidenza tra le *funzioni pubbliche*, che ai sensi dell'art.119, quarto comma Cost. debbono essere finanziate integralmente dalle fonti "di cui ai commi precedenti", compresi i tributi propri degli enti, e le funzioni nel cui esercizio gli enti provvedono alla prestazioni dei livelli essenziali. Solo queste ultime, come determinate alla legge statale, sono a carico totale dello Stato.

⁶¹ A carico dello Stato vanno sicuramente considerate quelle finanziate con somme che provengono dal bilancio statale, al quale sono affluite in base alla legge di contabilità, in particolare le compartecipazioni al gettito dei tributi statali, prelevate da quanto lo Stato ha riscosso.

Ma a carico dello Stato vanno ugualmente considerate le risorse che trovano la loro fonte in leggi dello Stato, anche se non dovessero affluire al suo bilancio. Né sembra che ne possa cambiare la collocazione il potere delle regioni di intervenire su alcuni aspetti della disciplina statale, senza incidere sulla struttura delle imposte.

La *competenza esclusiva e concorrente* delle regioni insieme a quella *esclusiva statale*, richiamate nell'art.7.1, lett.a), deve intendersi come competenza legislativa, formula che si trova poi adottata nell'art.8.1. lett.a).

Per le materie di competenza esclusiva statale sono richiamate solo le funzioni esercitate dalle regioni. Per quelle di competenza regionale tutte, senza distinzioni, anche quelle non esercitate dalle regioni.

Sono fonti di finanziamento anche le addizionali che, ai sensi del primo comma, lett.b), n.2 dell'art.7, sono applicabili "sulle basi imponibili dei tributi erariali".

Seguendo la teoria tradizionale il tributo dovrebbe essere definito come *sovrimposta*, la cui struttura è parallela a quella del tributo principale, in quanto liquidata sulla base imponibile di quest'ultima.

La distinzione è andata poi sfumando e la norma in esame ne costituisce un esempio.

Malgrado sia definita *addizionale*, come base di calcolo non ha l'imposta statale, rispetto alla quale va determinata autonomamente applicando l'aliquota sulla stessa base imponibile.

Non mancano, peraltro, motivi di dubbio.

Nell'art.8, primo comma, lett.d) l'addizionale regionale è riferita all'*imposta* sul reddito delle persone fisiche, formula ripetuta nella successiva lett.h).

Il riferimento all'*imposta*, e non alla base imponibile, potrebbe far pensare che in queste norme l'addizionale sia stata intesa secondo la sua nozione più precisa.

L'interpretazione delle tre norme non può essere che uniforme. Sembra da seguire la nozione desumibile dall'art.7, primo comma, lett.b), n.2, e che il tributo vada applicato come *sovrimposta*, anche se definito *addizionale*. Il fatto che fino ad ora sia stata applicata sulla base imponibile e non sull'imposta erariale ne costituisce una conferma.

L'art.7 ha elencato i mezzi di finanziamento, ma non la loro destinazione. A questa ha provveduto l'art.8 (*Principi e criteri direttivi sulle modalità di esercizio delle competenze legislative e sui mezzi di finanziamento*).

La norma introduce la disciplina, più che sulle *modalità di esercizio delle competenze legislative* in generale, soprattutto sui *mezzi di finanziamento*, in vista dei quali le spese sono state distinte.

Il fine dichiarato (comma 1) è l'adeguamento del finanziamento alla diversa *natura* delle funzioni spettanti alle regioni.

Nella lett.a) del primo comma tra i *principi e criteri direttivi* è riportata la "classificazione delle spese relative a materie di competenza esclusiva statale, in relazione alle quali le regioni esercitano competenze amministrative" e "spese connesse a materie di competenza legislativa di cui all'articolo 117, terzo e quarto comma, della Costituzione".

La c.d. tipicità dei poteri amministrativi richiede, come noto, che siano attribuiti dalla legge. La norma opera prevalentemente su questo piano distinguendo le funzioni per le fonti attributive e non per la loro natura.

Come è stato già rilevato esaminando l'art.7.1, lett.a), la cui formulazione è analoga, per le materie di competenza esclusiva statale sono richiamate solo le funzioni regionali perchè la legge statale può assegnare funzioni alle regioni, naturalmente attenendosi all'art.118 Cost.

Alla distribuzione delle competenze tra gli enti sub-regionali, materia che rientra nell'organizzazione amministrativa regionale, provvede la regione in quanto di sua competenza esclusiva (art.117, quarto comma, Cost.).

Sarà la regione, destinataria del finanziamento complessivo, a distribuirlo in corrispondenza all'assegnazione delle competenze.

Per questo nella lett.a) sono richiamate le spese "connesse a materia di competenza legislativa di cui all'articolo terzo e quarto comma, della Costituzione" per tutte le funzioni, da chiunque esercitate.

La distinzione delle fonti per la loro *natura* si trova nei nn.1), 2) e 3).

Nel n.1) sono riportate le spese riconducibili al vincolo dell'art.117, comma secondo, lett.m) Cost.

Nel n.2) con criterio residuale le “spese non riconducibili al vincolo di cui all’articolo 1”.

Non saranno qui esaminate le spese riportate sotto il n.3) che, per la loro peculiarità, non sono indispensabili per l’indagine.

Nella lett.d) sono individuati i mezzi di finanziamento per le spese “di cui alla lettera a), numero 1)”, da chiunque siano sostenute. Vi rientrano, pertanto, sia le funzioni esercitate dalle regioni in base a leggi di competenza esclusiva statale, sia quelle esercitate, dalla regione o dagli enti territoriali secondo la legislazione regionale.

Nell’art.11 (*Principi e criteri direttivi concernenti il finanziamento delle funzioni di comuni, province e città metropolitane*) il n.1 della lett.a) disciplina le spese riconducibili alle funzioni fondamentali (art.117, secondo comma, lett.p) Cost.) ed il n.2 le spese individuate con il solito criterio residuale (“spese relative alle altre funzioni”).

Tra i livelli essenziali delle prestazioni la lett.b) tiene distinte quelle *eventualmente implicate* dalla funzioni fondamentali, alle quali è esteso lo stesso finanziamento di queste ultime.

La formulazione della norma lascia intendere che funzioni implicate potrebbero non esserci (*eventualmente*) e che comunque sarebbero in numero ridotto.

“*Da esse implicate*” si raccorda formalmente con le “spese di cui alla lettera a), n.1”.

La implicazione di *prestazioni*, riferita alle *spese*, non sembra corretta. Attraverso le spese si sono volute evidentemente richiamare le funzioni fondamentali.

Quali siano le funzioni implicate si potrà verificare mettendo a confronto le funzioni fondamentali, definite dalla legge dello Stato ai sensi dell’art.117, secondo comma, lett.p), e le prestazioni concernenti i diritti civili e sociali (lett.m) a carico degli enti dei diversi livelli territoriali.

Le funzioni fondamentali e quelle implicate sono finanziate integralmente (lett.b) in base al fabbisogno *standard* con i tributi propri, con le compartecipazioni al gettito dei tributi erariali e regionali e le addizionali “a tali tributi” (alla cui individuazione provvederanno i decreti delegati) e con il fondo perequativo.

Sono compresi i tributi propri. Il finanziamento, pertanto, non è del tutto derivato come quello per i livelli essenziali non implicati.

Se ricorre la *implicazione*, pur non essendo diversa la *natura* dei livelli, si è ritenuto giustificato che l’onere finanziario fosse posto parzialmente a carico degli enti. La prestazione dei livelli essenziali è stata evidentemente considerata come un ausilio all’esercizio delle funzioni fondamentali, tale da giustificare lo stesso finanziamento.

Le “altre funzioni”, vale a dire quelle non fondamentali (art.11.1, n.2) sono finanziate (lett.c, dove non è previsto *integralmente*) con i tributi propri, con compartecipazioni al gettito di tributi e con il fondo perequativo “basato sulla capacità fiscale per abitante”.

In conclusione, il finanziamento dei livelli essenziali delle prestazioni, qualunque sia l’ente che vi deve provvedere, è a carico totale dello Stato meno quelle implicate dalle funzioni fondamentali degli enti minori, al quale contribuiscono gli enti stessi.

Le spese riconducibili al vincolo dell’art.117, secondo comma, lettera m) della Costituzione sono (art.8, comma 3) quelle per la sanità, l’assistenza e, per quanto riguarda l’istruzione, per lo svolgimento delle funzioni amministrative attribuite alle regioni dalle norme vigenti (le ultime non saranno prese in considerazione in quanto, per il loro peso economico minore, non cambiano i termini delle questioni).

La legge, tra le spese imposte dalle leggi statali, ne ha, dunque, distinte alcune per la natura degli interessi sottostanti, che possono definirsi *vincolate*, finanziandole con il gettito dei tributi propri derivati, dell’addizionale regionale all’irpef e della compartecipazione all’IVA, oltre che con quote del fondo perequativo (lett.d), tutte fonti statali.

Per il momento possono essere messe da parte le quote del fondo perequativo delle quali si tratterà in seguito.

Con esclusione di quelle *implicate*, non sono previsti tributi che siano espressione dell'autonomia finanziaria regionale (le regioni possono solo intervenire sull'addizionale, da applicare sulla base imponibile accertata secondo la legge statale, ma, come si vedrà in seguito, senza incidere sul finanziamento).

Nella prima parte del comma le norme sono indicate come rivolte ad adeguare le regole di finanziamento "al principio di autonomia di entrata". L'autonomia è stata evidentemente intesa nel secondo dei sensi presi in esame, quello che consente allo Stato di integrare i mezzi di finanziamento indicati nell'art.119 Cost.

Tutte le altre spese (escluse quelle riportate nel n.3, che si distinguono per l'intervento dell'Unione europea) sono individuate in forma negativa ("spese non riconducibili al vincolo di cui al numero 1"). Il loro finanziamento è disciplinato nella lett.e), sempre del comma 1 dell'art.8.

Il criterio residuale adottato ha comportato che sono messe insieme spese non omogenee.

Vi rientrano anche le spese per le funzioni, attualmente esercitate dallo Stato in base a leggi precedenti, che le regioni dovessero rivendicare in base all'art.118 Cost. Se ne tratterà quando sarà esaminato l'art.10.

Tra queste spese alcune possono corrispondere a funzioni che le regioni potrebbero essere tenute ad esercitare in base a leggi statali, altre a funzioni il cui esercizio è solo consentito, lasciandone ad esse l'iniziativa.

Malgrado questa diversità, il finanziamento interviene per tutte attraverso i tributi propri derivati, le addizionali sulle basi imponibili dei tributi erariali ed i tributi propri, oltre alle eventuali quote del fondo perequativo (lett.e).

L'utilizzo delle addizionali e dei tributi propri è coerente per le spese corrispondenti ad iniziative legislative regionali.

Potrebbe sembrarlo di meno il ricorso ai tributi propri derivati, il cui gettito è garantito dalle leggi statali.

La situazione si rovescia per le spese che derivano dalla legislazione dello Stato.

Il legislatore per spese non omogenee ha previsto un finanziamento anche esso eterogeneo, comprendendovi entrate derivate ed entrate autonome, lasciandone il dosaggio alle regioni attraverso la manovra dei tributi propri.

Per le spese vincolate le regioni riceveranno un finanziamento calcolato per tutte con gli stessi criteri, al quale si aggiungeranno a certe condizioni le quote del fondo perequativo. Quelle meno efficienti, se continueranno ad esserlo, dovranno provvedere autonomamente per la parte di spesa che rimanesse scoperta.

E', dunque, dalle spese che si deve partire.

Saranno calcolate in base ai *costi standard* "associati ai livelli essenziali delle prestazioni fissati dalla legge statale" (lett.b) del comma 1 dell'art.8).

Nel determinare i costi si deve tenere conto sia del dato quantitativo che di quello qualitativo.

L'art.7, lett.b), n.1 consente in via generale le addizionali "sui tributi statali", senza esclusioni.

Per il finanziamento dei livelli essenziali è prevista la sola addizionale sull'irpef. Altre addizionali non potranno essere introdotte dai decreti delegati per il loro finanziamento.

Per essere l'onere a carico dello Stato il calcolo non poteva essere fatto che in base a criteri predeterminati, applicabili a tutte le regioni.

Per questo sono stati previsti costi *standard*, utili anche per allontanarsi gradualmente dalla spesa storica.

Secondo la accezione comune il *costo* è riferito all'unità di prodotto o di servizio e sta ad indicare l'onere, in forma monetaria, che si è incontrato per produrlo.

Adottando il costo unitario, quando le prestazioni, come quelle di cui si sta esaminando, sono a domanda variabile, il reale costo complessivo per unità di tempo può essere calcolato solo a consuntivo, moltiplicando il costo unitario per il numero delle prestazioni effettuate.

Sempre a consuntivo si dovrebbe provvedere alla integrazione dei fondi messi a disposizione in via preventiva, o al recupero, a seconda dei casi.

Come si vedrà in seguito, non è questo il criterio seguito dalla legge di delega.

Sia l'art.117, secondo comma, lett.m) che l'art.119 Cost. non dispongono circa l'entità del finanziamento lasciando così un margine ampio alla normativa di attuazione.

Su chi gravi l'onere la legge è precisa (art.8.1, lett.d). Sui criteri, attraverso i quali determinare i costi *standard*, ha lasciato a sua volta un margine piuttosto ampio al legislatore delegato.

Insieme al *costo* la legge richiama il *fabbisogno*, anche esso *standard* che, secondo l'art.2.2, lett.m, n1), deve finanziare i livelli essenziali delle prestazioni e "valorizzando l'efficienza e l'efficacia" deve costituire "l'indicatore rispetto al quale comparare e valutare l'azione pubblica" (lett.f).

Il principio, al quale si deve attenere il legislatore delegato, è, pertanto, che il criterio adottato stimoli l'efficienza e l'efficacia dell'azione amministrativa.

Nell'art.9.1, lett.c), n.1, per il calcolo delle risorse a carico del fondo perequativo, come dato di partenza è preso "il fabbisogno finanziario necessario alla copertura delle spese di cui all'art.8, comma 1, lettera a), numero 1" (quelle riconducibili al vincolo dell'art.117, secondo comma, lett. m) Cost.) che, ai sensi della lett.b) dell'art.8.1, sono determinate "nel rispetto dei costi *standard*".

Il *fabbisogno finanziario*, pertanto, corrisponde al totale delle spese vincolate in senso stretto valutate ai costi *standard* che nell'operazione prevista dall'art.9.1, lett.c) n.1 è il diminuendo al quale corrisponde come sottraendo il gettito dei tributi dedicati. La differenza è a carico del fondo perequativo "in modo da assicurare l'integrale copertura delle spese corrispondenti al fabbisogno *standard*".

Il fabbisogno finanziario corrisponde, pertanto, a quello *standard*.

Quest'ultimo non è a base solo quantitativa. E' ribadito quanto è stato già rilevato a proposito dei costi *standard*, che cioè vanno tenuti in considerazione anche gli obiettivi di servizio da realizzare da parte delle amministrazioni regionali e locali ai livelli qualitativi determinati dalla legge statale.

E' rimessa al legislatore delegato la "definizione delle *modalità* per cui le spese riconducibili alla lettera a) del numero 1 sono determinate nel rispetto dei costi *standard*..... in piena collaborazione con le regioni ed enti locali". (art.8.1, lett.b).

Collaborazione è un termine che, almeno dal punto di vista giuridico, ha un significato elastico.

Secondo la Corte costituzionale la *leale collaborazione*, richiesta dall'art.120 Cost. per i casi che vi sono disciplinati, costituisce un principio generale nei rapporti tra Stato e regioni.

La collaborazione, richiesta nella lett.b) del comma 1, in quanto *piena* dovrebbe corrispondere alla *leale collaborazione*, nella forma che la stessa Corte ha definito come *intesa forte*.

"*Fissati* dalla legge statale in piena collaborazione con le regioni e gli enti locali" potrebbe riferirsi dal punto di vista grammaticale sia ai livelli essenziali delle prestazioni che ai costi *standard*.

Va escluso che *fissati* sia da collegare ai livelli.

La legge ordinaria non può richiedere una *intesa forte* con le regioni e gli enti locali in una materia riservata dalla Costituzione alla legislazione esclusiva statale.

La *piena collaborazione* è applicabile alla determinazione dei costi *standard* e, di conseguenza, del fabbisogno *standard*.

Il legislatore sembra aver rimesso ad una fonte convenzionale, l'*intesa forte*, la determinazione dei costi.

Si spiegherebbe così perché nella legge non siano stati fissati altri criteri per la determinazione dei costi *standard*. Sarebbe stata ristretta la sfera lasciata all'*intesa*.

I “costi standard”, il “fabbisogno corrispondente ai livelli essenziali delle prestazioni” (lett.g) ed il “fabbisogno standard” (lett.d) del comma 1 dell’art.10, come si è visto, sono interdipendenti.

Le spese sono determinate secondo i costi standard (lett.b). Il loro importo complessivo costituisce il “fabbisogno corrispondente ai livelli essenziali delle prestazioni”, che l’art.10.1 lett.d) definisce “fabbisogno standard”, richiamando l’art.8, comma 1, lett.g).

Il finanziamento delle *spese*, che si stanno esaminando, deve essere “integrale” (art.8, comma 1, lett.d).

Secondo la lett.g) “le aliquote dei tributi e delle compartecipazioni destinati al finanziamento delle spese di cui alla lettera a), numero 1), sono determinate al livello minimo assoluto sufficiente ad assicurare il pieno finanziamento del fabbisogno corrispondente ai livelli essenziali delle prestazioni, valutati secondo quanto previsto dalla lettera b), in una sola regione”.

Il “livello minimo assoluto” delle aliquote nella fase di avvio potrà essere determinato solo riferendosi a basi imponibili di uno o di alcuni anni precedenti perché saranno necessarie quantità certe per individuare la regione il cui fabbisogno è coperto con le aliquote inferiori.

In proposito va fatta un distinzione.

L’addizionale e la compartecipazione si applicano ad imposte delle quali sono note le basi imponibili degli anni precedenti.

Non si può dire lo stesso dei tributi propri derivati, che potrebbero essere di nuova istituzione.

Nella lett.g) insieme alle compartecipazioni sono indicati i *tributi*.

Potrebbe sorgere il dubbio, per la formulazione della lett.b) dell’art.7, che non vi siano comprese le addizionali.

Il dubbio non sembra giustificato.

Nella lettera g) sono disciplinate le aliquote. Dalla norma non si può dedurre la modifica della lett.d) dove sono elencate le singole fonti di finanziamento, così limitandole ai tributi propri derivati ed alla compartecipazione IVA.

C’è da chiarire che cosa si intenda per livello minimo *assoluto*, applicabile alle “imposte” (al plurale).

Assoluto potrebbe significare che il livello minimo non è *relativo* a ciascuna imposta, ma a tutte le imposte considerate, vale a dire come combinazione delle diverse aliquote, purchè si arrivi al risultato finale voluto.

Partendo dalle materie tassabili dell’anno di riferimento andrebbe ricercata la combinazione più bassa delle aliquote che consenta di coprire il fabbisogno di una sola regione.

“Minimi”, pertanto, dovrebbero essere non per ognuna delle aliquote, ma per il loro complesso.

Diventerebbe così possibile una manovra sulle aliquote tenendo conto, per esempio, della tendenza all’aumento o alla diminuzione delle materie tassabili.

Se questa fosse l’interpretazione corretta, il legislatore disporrebbe di un ulteriore strumento di politica finanziaria.

Le stesse aliquote andranno applicate a tutte le regioni (secondo la lett.d) l’aliquota deve essere *uniforme*).

La conseguenza potrebbe anche essere che a tutte le altre regioni, meno una, vadano assegnate quote del fondo perequativo perché, se le aliquote sono determinate in funzione del “pieno finanziamento del fabbisogno corrispondente ai livelli essenziali delle prestazioni ... in una sola regione”, si potrebbe verificare che per tutte le altre il gettito sia insufficiente.

La parte finale della norma sembra presupporre un risultato diverso.

Il concorso di quote del fondo perequativo è previsto “nelle regioni ove il gettito tributario è insufficiente” per il finanziamento dei livelli essenziali delle prestazioni. L’intervento del fondo sembrerebbe necessario solo per alcune regioni e non per tutte meno una.

Ricapitolando.

Il *fabbisogno* della *sola* regione dovrebbe corrispondere alla spesa storica dell’anno di riferimento.

I tributi e le compartecipazioni “destinati al finanziamento delle spese di cui alla lettera a), numero 1)” sono quelli individuati nella lett.d), vale a dire i tributi propri derivati, l’addizionale regionale irpef e la compartecipazione regionale all’IVA.

Le aliquote, applicate nel primo anno, potrebbero non essere sufficienti negli anni successivi.

Se fosse previsto l’adeguamento annuale o periodico delle aliquote, dovrebbero essere stabiliti le competenze ed il procedimento, che rientrerebbero nelle *modalità*, rimesse alla legge delegata.

Se le aliquote non fossero adeguate periodicamente, la soluzione potrebbe essere ricercata solo nella lett.e) dell’art.9, facendo intervenire il fondo perequativo.

Uniforme deve essere anche *la base imponibile*.

Uniforme, non *uguale*, dovrebbe significare che l’imponibile, al quale applicare le aliquote, vada determinato con gli stessi criteri per tutte le regioni.

Tra le *modalità* vanno compresi anche i criteri secondo i quali andranno quantificate le singole voci di finanziamento (ad esempio, in quale percentuale il singolo tributo e la compartecipazione IVA).

Costo *standard* evoca un costo medio, che presuppone costi diversi, effettivamente incontrati, su cui fondare il calcolo.

Questi costi, per le ragioni già esposte, non possono essere desunti che dalla spesa storica delle regioni.

Si può escludere che vada preso in considerazione il costo medio calcolato in base alla spesa complessiva di tutte le regioni, nella cui determinazione inciderebbero anche i costi più elevati.

Non si valorizzerebbe in questo modo l’efficienza e l’efficacia, che è il risultato che, ai sensi dell’art.2.1, lett.f), è da perseguire attraverso la determinazione del costo e del fabbisogno *standard*.

Non si può nemmeno pensare ad un costo astratto, senza rapporto con la situazione reale di *mercato*, che in questo caso è costituito dal complesso dei mercati regionali. Di questi si dovrà tenere conto, nel senso che i costi *standard* dovranno essere pur sempre reali e praticabili.

Si dovrebbero escludere anche quelli incontrati dalla regione più efficiente, la cui applicazione potrebbe provocare tensioni finanziarie.

La lett. g) dell’art.8.1 richiede che i livelli siano *valutati* secondo quanto previsto dalla lett.b).

La norma sembra dare per presupposto che nella lett.b) siano fissati i criteri di valutazione dei livelli. Poiché la sola qualifica di *standard* non consente una effettiva loro valutazione, torna confermato che è attraverso la *piena collaborazione con le regioni* che vi si dovrebbe pervenire.

Dal coordinamento delle due norme, sempre che se ne debba cercare il coordinamento, si ricava anche che il punto di partenza potrà essere la spesa storica di una o più regioni con un grado di efficienza raggiungibile da tutte.

E’ stato prospettato il rischio che attraverso i costi *standard* possa essere violato il principio di uguaglianza, fissato negli artt.2 e 3 Cost., e messa in pericolo l’unità giuridica ed economica, tutelata dall’art.120, secondo comma.

Finanziando le funzioni secondo costi diversi da quelli effettivi incontrati nelle singole regioni, il cui ridimensionamento non può essere realizzato in breve tempo, si avrebbe come risultato che in alcune regioni le prestazioni sarebbero effettuate a livelli più bassi, con pregiudizio dei residenti.

In questo modo attraverso il principio di uguaglianza verrebbe meno il contrasto all’inefficienza delle amministrazioni locali. La tesi non solo lascia perplessi circa il risultato, ma risulta anche infondata.

Oggi i Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno una autonomia tale da renderli elementi *costituenti* della Repubblica insieme agli Stati (art.114 Cost.). Attraverso l'autonomia, di cui sono stati dotati, dovranno provvedere alle loro esigenze locali, compresa quella di far fronte alle loro inefficienze.

Tutti i cittadini, alle stesse condizioni, hanno il diritto di voto che ne assicura l'uguaglianza in materia elettorale.

Se la politica locale, prodotta dalle elezioni, non è in grado di porre rimedio ad una amministrazione inefficiente, sarà questo il risultato dell'esercizio della libertà degli elettori, libertà che per definizione non è destinata a produrre risultati omogenei.

Anche l'amministrazione inefficiente è l'effetto, sia pure indiretto, dell'esercizio della libertà dall'elettorato locale.

In questa fase non c'è più spazio per l'uguaglianza.

Il principio di uguaglianza sarebbe messo in pericolo in caso contrario, se il finanziamento statale continuasse a coprire le spese storiche regionali.

A parità di prestazioni verrebbero erogate risorse diverse per le diverse scelte fatte in sede locale nell'esercizio dell'autonomia di cui godono gli enti territoriali.

Alle scelte autonome non corrisponderebbe la responsabilità degli enti, ma un aggravio del finanziamento a carico dello Stato, discriminatorio rispetto alle regioni più efficienti.

Si ripropone anche a questo riguardo il problema tradizionale dei rapporti tra libertà ed uguaglianza, per il quale la soluzione può essere soltanto storica e non enunciata una volta per sempre.

Determinate le aliquote dei tributi e delle compartecipazioni al livello minimo assoluto sufficiente ad assicurare il pieno finanziamento in una sola regione, saranno individuabili le regioni in favore delle quali deve intervenire il fondo perequativo.

Dispone l'art.9, comma 1, lett.e) che "è garantita la copertura del differenziale certificato positivo tra i dati previsionali e l'effettivo gettito dei tributi... alla regione con riferimento alla quale è stato determinato il livello minimo sufficiente delle aliquote dei tributi ai sensi dell'art.8, comma 1, lettere d) e g), tali da assicurare l'integrale finanziamento delle spese per i livelli essenziali delle prestazioni".

I "dati previsionali" sono quelli utilizzati per il calcolo del gettito all'inizio dell'anno.

L'*effettivo gettito* dei tributi è quello a consuntivo.

La norma è applicabile alla *sola* regione, con riferimento alla quale è stato determinato il livello minimo sufficiente delle aliquote dei tributi ai sensi dell'art.8.1, lett.d) e g).

Se il consuntivo smentisce la previsione in base alla quale è stato calcolato il *livello minimo assoluto* delle aliquote, la differenza va coperta perché il finanziamento è a carico totale dello Stato.

La norma non dice in quale modo. Dalla sua collocazione nell'art.9 si desume che dovrebbe intervenire il fondo perequativo.

Nel caso in cui il gettito dei tributi sia superiore ai dati previsionali, la differenza va al bilancio dello Stato perché a suo carico è il finanziamento delle spese effettive.

La differenza comporta l'integrazione dei fondi a favore della sola regione, ma non il ricalcolo delle aliquote.

Non è prevista l'integrazione del finanziamento anche delle altre regioni perché, in caso di insufficienza del gettito, interviene il fondo perequativo.

Il differenziale deve essere *certificato*. Quale sia l'organo e con quale procedimento lo disporranno i decreti delegati. Nell'organo, se di struttura collegiale, sarà prevedibilmente rappresentata la regione interessata.

Quella che la lett.g.) consente di integrare è la copertura insufficiente del fabbisogno se il gettito dei tributi è inferiore a quello previsto.

Non va aggiornato, invece, il fabbisogno delle altre regioni il cui ammontare resta determinato secondo l'art.9.1, lett.c), n.1.

Riassumendo..

Il fabbisogno sarà calcolato in base ai costi *standard*, concordati attraverso un'*intesa forte* con le regioni.

Le aliquote dei tributi dedicati dovranno consentire il pieno finanziamento del fabbisogno in una sola regione.

Il meccanismo adottato non esclude che questa regione abbia incontrato costi unitari delle prestazioni superiore a quelli di altre se il numero delle prestazioni è stato inferiore, con un fabbisogno ugualmente finanziabile con i tributi *al livello minimo assoluto*, in particolare, se la materia tassabile fosse in proporzione maggiore di quella delle altre regioni.

Se il gettito, realizzato applicando le aliquote al *livello minimo assoluto* agli imponibili formati nel territorio regionale, fosse insufficiente per il finanziamento integrale in favore delle altre regioni, interverrà il fondo perequativo. I costi effettivi superiori a quelli *standard* resteranno a carico delle regioni.

I tributi propri derivati, disciplinati dalle leggi statali (art.7, comma 1, lett.b) n.1), non potranno che essere gli stessi per tutte le regioni.

L'addizionale regionale all'irpef, almeno nella prima attuazione, sarà anche essa determinata dalla legge delegata. La lett.c) dell'art.7 consente alle regioni di modificare le aliquote e di disporre esenzioni, detrazioni e deduzioni per i tributi propri derivati e modifiche di aliquote e detrazioni per le addizionali. Queste operazioni non incideranno sull'intervento del fondo perequativo.

Le altre spese, definite con criterio residuale nel n.2 della lett.a) del primo comma dell'art.8), sono finanziate con i tributi indicati nell'art.7, comma 1, lett.b) e quote del fondo perequativo (lett.e) dell'art.8.1).

Non è prevista la copertura finanziaria totale da parte dello Stato. Per questo non sono stati utilizzati i costi *standard*.

I criteri di determinazione di una delle fonti di finanziamento sono fissati nella lett.h).

L'importo complessivo dei trasferimenti statali "attualmente corrisposti a valere sul gettito dell'IRAP" (fatta eccezione per gli importi destinati al fondo perequativo di cui all'art.3, commi 2 e 3, della legge 28 dicembre 1995, n.549) sarà sostituito dall'addizionale regionale irpef, applicata in base ad un'aliquota media tale che il gettito corrisponda all'importo irap, che in corrispondenza sarà soppresso" (art.2.1, lett.ee).

In quanto *media* andrà applicata sul totale nazionale della materia tassabile perchè il gettito deve essere pari all'importo complessivo degli trasferimenti statali, dal quale andrà detratta la quota da assegnare al fondo perequativo ai sensi dell'art.9, primo comma, lett.a).

Quello che compete ad ogni regione sarà calcolato applicando l'aliquota media alla base imponibile ai fini irpef per i redditi prodotti all'interno del proprio territorio, detratta quella quota.

Si potranno avere sperequazioni tra le regioni quando i rapporti tra i loro imponibili irap risulteranno diversi da quelli tra gli imponibili irpef.

La lett, b) dell'art.7.1 consente le addizionali sui "tributi erariali", senza esclusioni. Le norme delegate, pertanto, potranno prevederne anche altre perché la limitazione all'irpef è disposta solo ai fini della lett.h).

L'addizionale regionale all'irpef finanzia in parte anche le spese vincolate (art.8, primo comma lett.d).

Il finanziamento di spese di diversa natura non è previsto solo per l'addizionale.

I *tributi propri derivati* finanzia sia le spese vincolate (lett.d) del primo comma dell'art.8) sia le altre (lett.e).

La compartecipazione IVA finanzia le spese vincolate ed il fondo perequativo.

Le altre saranno finanziate anche dalle regioni attraverso i tributi propri.

Nell'art.7.1, lett. b), n. 2 le addizionali sono previste "sulle basi imponibili dei tributi erariali".

La norma attribuisce direttamente alle regioni il potere di istituire le addizionali anche sui tributi erariali diversi dall'irpef o è un principio posto per il legislatore delegato che potrà consentirle eventualmente solo su alcuni tributi?

In quanto posta tra i principi e criteri direttivi si deve ritenere rivolta al legislatore delegato.

Il dubbio potrebbe sorgere per come la norma è formulata.

La Corte costituzionale, decidendo su norme con formulazione analoga degli statuti speciali, ha ritenuto che alle regioni fosse stato attribuito direttamente il potere impositivo.

Se questo orientamento non fosse stato motivato dalla specialità dello statuto, in cui la norma è inserita (dalle sentenze della Corte non risulta in termini chiari), ma dalla sua formulazione, potrebbe persistere qualche dubbio sulla natura di principio di delega e non di norma sostanziale.

Ai sensi dell'art.9, primo comma, lett a) il fondo è alimentato "da una compartecipazione al gettito dell'IVA assegnata per le spese di cui all'articolo 8, comma 1, lettera a), numero 1)", che a sua volta è una compartecipazione (art.1, lett.d).

Si avrà così una compartecipazione ad una compartecipazione di secondo grado.

L'importo complessivo della compartecipazione all'IVA dovrà comprendere, pertanto, anche quanto va destinato al fondo perequativo.

La seconda fonte di finanziamento è costituita "da una quota del gettito del tributo regionale di cui all'articolo 8, comma 1, lettera h), per le spese di cui all'articolo 8, comma 1, lettera a), numero 2)", che, come si è visto, deve essere pari "[al]l'importo complessivo dei trasferimenti statali attualmente corrisposti a valere sul gettito IRAP".

Di questo gettito al fondo andrà destinata una *quota*. Di conseguenza le regioni riceveranno rispetto al gettito irap una percentuale inferiore a quella attuale, che per alcune sarà compensata dalla quota del fondo.

Per come la norma è formulata, andrà finanziato così l'intero fondo qualunque siano le spese alle quali fare fronte.

Il fondo è definito *verticale*, oltre che *statale*, perché la scelta del legislatore è stata nel senso che le risorse siano a carico non di enti che si trovano sullo stesso piano istituzionale, ma dello Stato.

Nella lett.c) sono indicati i criteri per il calcolo delle quote per la copertura delle spese vincolate.

Poiché il finanziamento deve essere integrale, i criteri sono aritmetici: la quota è pari alla differenza tra le spese, determinate secondo i costi *standard*, ed il gettito dei tributi ad esse dedicati.

Nella lett.g) sono indicati i criteri secondo i quali sono assegnate le quote del fondo per le spese di cui all'art.8.1, lett.a), n.2).

Stando alla sua formulazione, la norma dovrebbe riguardare solo i criteri di assegnazione delle quote, non il finanziamento del fondo.

Le regioni nelle quali il gettito per abitante dell'addizionale regionale all'irpef (capacità fiscale) è maggiore del gettito medio nazionale per abitante non ricevono risorse dal fondo (n.1).

Quelle con capacità fiscale minore alla media nazionale partecipano alla ripartizione del fondo "alimentato da una quota del gettito prodotto nelle altre regioni" (n.2).

Il gettito "prodotto nelle altre regioni" non può essere che quello dell'addizionale regionale.

La norma sarebbe, pertanto, anche di finanziamento.

Non manca qualche dubbio interpretativo.

Il finanziamento, considerata la formulazione, sembrerebbe disciplinato integralmente nella lett.a).

La norma che regola la distribuzione del fondo non sarebbe nemmeno la sede più adatta per integrare quella disciplina.

Il finanziamento, inoltre, dovrebbe riguardare solo le spese di cui all'art.8.1, lett.a), n.2).

A questa conclusione porta la collocazione della norma che prevede *l'alimentazione* in vista del finanziamento di quelle sole spese. Di conseguenza all'interno del fondo sarebbe necessaria una distinzione contabile.

Le norme delegate, dunque, potrebbero prevedere che al fondo perequativo sia destinata anche una parte dell'addizionale regionale all'irpef spettante alle regioni con capacità fiscale maggiore.

Queste regioni non solo non riceverebbero risorse dal fondo perequativo, ma si vedrebbero assegnata una quota dell'addizionale regionale irpef((art.8.1, lett.h) inferiore a quella alla quale avrebbero avuto diritto.

In questo modo la *verticalità* del fondo, enunciata nell'art.9.1, sia pure in parte, verrebbe intaccata.

Se questa interpretazione non fosse seguita, sarebbe comunque necessario accertare da dove potrebbe provenire *l'alimentazione*, che la lett.g, n.2 vuole che comunque ci sia.

Dall'importo, determinato ai sensi della lett.h) dell'art.8.1, come si è visto, va detratta una quota per il fondo, cosicché ogni regione riceverà una somma, decurtata proporzionalmente.

Le regioni con minore capacità fiscale dal fondo perequativo riceveranno quote formate da quanto è stato detratto sia dai loro trasferimenti irap che da quelli delle regioni con capacità fiscale superiore.

In questo potrebbe vedersi *l'alimentazione*, prevista nella lett.g) a carico di queste ultime.

In prima attuazione la capacità fiscale non potrà essere calcolata che utilizzando il gettito regionale irap dell'ultimo anno.

Negli anni successivi si terrà conto del gettito dell'addizionale (art.9.1, lett.g), n.2).

Benchè non sia disposto espressamente, anche sul calcolo della capacità fiscale non incideranno le variazioni di gettito prodotte dall'esercizio dell'autonomia tributaria.

In caso contrario, se la regione riducesse l'aliquota, la sua capacità fiscale si diminuirebbe in corrispondenza aggravando il carico del fondo perequativo.

La disciplina non può essere diversa da quella per le spese vincolate per le quali, nel calcolo della differenza da finanziare, non si deve tenere conto delle variazioni di gettito prodotte dall'esercizio dell'autonomia tributaria (vale a dire sia gli aumenti che le diminuzioni dell'aliquota consentite alla regione in via generale dall'art.7.1, lett.c)), nonché dalla emersione della base imponibile riferibile al concorso regionale nell'attività di recupero fiscale (art.9, lett.c), n.1).

Il gettito da considerare è, pertanto, quello determinato applicando le aliquote al livello minimo assoluto.

L'art.9 va coordinato con l'art.13 (*Principi criteri direttivi concernenti l'entità ed il riparto dei fondi perequativi per gli enti locali*).

Un fondo (lett.a) è destinato ai comuni, si deve presumere, per la posizione distinta che ad essi è stata attribuita all'art.118 Cost. L'altro è per le province e le città metropolitane, le cui attribuzioni, sempre secondo i criteri dell'art.118 Cost., sono di impegno minore rispetto a quelle comunali.

Entrambi sono alimentati da *un* fondo perequativo dello Stato, a sua volta alimentato dalla fiscalità generale.

Dalla formula adottata (*un* fondo, senza richiamare quello dell'art.9) sembrerebbe che nel bilancio dello Stato questo fondo debba essere autonomo, anche se nell'art.119 Cost. è previsto "*un* fondo perequativo".

La questione, peraltro, ha un rilievo solo formale. Quello che interessa è quali siano le fonti di finanziamento. Gli effetti pratici non cambiano perché, anche se unico, il fondo dovrebbe comunque avere una distinzione contabile al suo interno.

Gli stanziamenti dovranno avere una indicazione separata "per le diverse tipologie di enti" a titolo di concorso per il finanziamento delle funzioni da loro svolte.

La *tipologia degli enti* dovrebbe corrispondere ai *livelli di governo*.

I criteri per il calcolo delle risorse destinate al finanziamento delle funzioni fondamentali e delle prestazioni *implicate* sono diversi rispetto a quelli per le altre funzioni.

La dimensione sarà pari alla differenza “per ciascun livello di governo” tra il totale dei fabbisogni *standard* (vale a dire, la somma dei fabbisogni di tutti gli enti dello stesso livello) ed il totale delle entrate standardizzate di applicazione generale spettanti ai comuni ed alle province ai sensi dell’art.12, con alcune esclusioni.

I criteri per il calcolo dei fabbisogni standard sono quelli riportati nella lett.d), anche se, secondo la formulazione delle norma, sarebbero dettati “ai fini di cui alla lettera c)”, vale a dire per il riparto del fondo e non per la sua dotazione (lett.a).

Non sarebbe d’altro canto coerente che i criteri per il calcolo della dotazione complessiva del fondo fossero diversi da quelli per la sua ripartizione quando le voci prese in considerazione sono le stesse.

I fabbisogni *standard* corrispondono, pertanto, alla *spesa corrente standardizzata* della lett.d) (la formula è analoga a quella della lett.c), n.1).

Per ciascun livello di governo (quindi per tutti gli enti dello stesso livello, presi nel loro insieme), come si è visto, la misura è pari alla differenza tra il totale dei fabbisogni *standard* ed il totale delle entrate standardizzate di applicazione generale “spettanti ai comuni e alle province ai sensi dell’art.12”.

La *spesa corrente standardizzata* è calcolata (lett.d) “sulla base di una quota uniforme per abitante, corretta per tenere conto della diversità della spesa in relazione all’ampiezza demografica, alle caratteristiche territoriali, con particolare riferimento alla presenza di zone montane, alle caratteristiche demografiche, sociali e produttive dei diversi enti. Il peso delle caratteristiche individuali dei singoli enti nella determinazione del fabbisogno è determinato con tecniche statistiche, utilizzando i dati di spesa storica dei singoli enti, tenendo conto anche della spesa relativa a servizi esternalizzati o svolti in forma associata”.

I dati statistici saranno, dunque, utilizzabili solo per le caratteristiche *individuali* dei singoli enti, che dovrebbero essere quelle *produttive*.

I criteri di determinazione delle entrate standardizzate sono riportati nella lett.e), anche se come obiettivo è indicata “la ripartizione del fondo perequativo tra i singoli enti”.

Il valore standardizzato del gettito dei tributi e delle entrate proprie di applicazione generale, da sottrarre, è individuato nella lett.e) nei tributi propri valutati ad aliquote *standard*, applicabile a tutti gli enti dello stesso livello.

L’adozione di aliquote *standard* evita che gli enti, intervenendo su di esse, come hanno il potere di fare sui tributi *propri*, incidano sull’ammontare delle quote del fondo.

Le aliquote sarebbero *standard* perché stabilite dai decreti delegati e “valide per tutto il territorio nazionale” (art.12.1, lett.a). Dalla norma non si ricavano altri criteri di identificazione

I decreti delegati dovranno prevedere l’aggiornamento *periodico* dell’entità dei fondi e delle relative fonti di finanziamento (lett.b).

Non è precisato per quale fine: se per fare fronte alla variabilità dei fabbisogni o per l’insufficienza del finanziamento a consuntivo.

Anche nel primo caso la norma non smentirebbe quanto è stato prospettato a proposito delle spese di cui all’art.8.1, lett.a), n.1). Il fabbisogno, calcolato ai sensi della lett.g), resta immodificabile nell’esercizio finanziario di riferimento. L’aggiornamento, di cui si sta trattando, dovrebbe essere quello necessario per le variazioni del fabbisogni in esercizi finanziari successivi.

I criteri per la ripartizione sono indicati nella lett.c).

Il primo indicatore è di fabbisogno finanziario e va calcolato come differenza tra il “valore standardizzato della spesa al netto degli interessi” e “il valore standardizzato del gettito dei tributi ed entrate proprie di applicazione generale”.

“Proprie” è riferito alle entrate, e non ai tributi che non vanno intesi come *propri* ai sensi dell’art.7.1, lett.b), n.3. Il “gettito dei tributi ed entrate proprie” dovrebbe corrispondere alle entrate standardizzate di applicazione generale, richiamate nella lett.a) senza nessun attributo ulteriore.

Allo stesso modo andrebbero intesi i “tributi propri” richiamati nella lett.e) a proposito delle modalità per la standardizzazione, richiesta dalla lett.c), n.1). I tributi, pertanto, non possono essere diversi da quelli richiamati nella lett.c), n.1.

Con la lett.g) è stato introdotto un meccanismo che attenua un po’ la rigidità della disciplina complessiva.

Le regioni possono procedere a proprie valutazioni della spesa corrente standardizzata secondo i criteri della lett.d) ed a stime autonome dei fabbisogni in infrastrutture in base alle quali sarà poi effettuato il riparto del fondo perequativo per i comuni, le province e le città metropolitane; ma a tre condizioni: che si raggiunga l’accordo in sede di conferenza unificata; che ci sia l’intesa con gli enti locali e che il complesso delle risorse assegnate dallo Stato rimanga invariato.

Le spese relative all’esercizio delle funzioni “diverse da quelle fondamentali” sono disciplinate nella lett. f). Non è stata ripetuta la formula “altre funzioni”, con la quale dell’art.11, lett.a), sono state indicate quelle riportate nel n.2) per non far sorgere il dubbio che andassero escluse le spese indicate nel n.3). Tra le spese relative all’esercizio delle funzioni diverse da quelle fondamentali, dovrebbero essere riportate, pertanto, quelle sia del n.2) che del n.3) dell’art.11.1, lett.a). Per un trattamento diverso non sarebbe facile trovare una base ragionevole.

I principi e i criteri direttivi, riportati nell’art.12, riguardano il *coordinamento e l’autonomia di entrata e di spesa* degli enti locali.

Al coordinamento provvede la lett.a) del comma 1, dove sono indicati i caratteri essenziali dei tributi propri dei comuni per assicurarne la omogeneità.

La individuazione è rimessa alla “legge statale”.

La formula “legge statale”, invece di “decreti legislativi di cui all’articolo 2”, adottata in diverse altre norme, potrebbe far pensare che alla individuazione debba provvedere non la legge delegata, ma la legislazione ordinaria. Una tale interpretazione non sembra possibile perchè la norma è riportata tra i *principi e criteri direttivi*, riferibili solo alla legge delegata.

I tributi propri possono essere in sostituzione o in trasformazione di tributi già esistenti.

Sostituzione non è un termine univoco. Vi potrebbe rientrare anche il subingresso di un nuovo soggetto come titolare del credito tributario, mantenuto con la stessa struttura. In ogni caso non sarà facile distinguerla dalla *trasformazione*, soprattutto nelle zone grigie di confine tra le due figure.

E’ consentita anche l’attribuzione di tributi o di parti di tributi *già* erariali.

Se l’attribuzione è soltanto parziale, lo Stato ne mantiene una parte, che resta erariale. Il *già*, riferito ai *tributi* e non alla *parte*, non sembra, pertanto, utilizzato correttamente.

Quando l’attribuzione fosse solo parziale potrebbe anche sorgere il dubbio se si tratti di tributo *proprio* o di compartecipazione al gettito del tributo erariale, che l’art.11.1, lett.b) distingue dai tributi propri.

Di essi la legge delegata (lett.a) definirà i presupposti, i soggetti attivi e passivi, le basi imponibili e le aliquote di riferimento, valide per tutto il territorio nazionale.

Le aliquote, in quanto *di riferimento*, andrebbero intese come quelle iniziali, sulle quali successivamente l’intervento sarà degli enti.

Il dosaggio di questi interventi dovrà essere tale da lasciare spazi sufficienti, oltre che alla legislazione regionale di coordinamento, anche al potere regolamentare degli enti minori in modo che questi possano *stabilire* tributi propri secondo quanto prevede l’art.119 Cost.

La *flessibilità* delle aliquote di riferimento non sembra che possa riguardare l’attribuzione parziale dei tributi già erariali, le cui aliquote dovrebbero restare sotto il controllo dello Stato. L’esclusione opererebbe a maggior ragione se l’attribuzione parziale andasse definita come compartecipazione al

gettito di un tributo erariale, gettito da liquidare secondo la normativa statale preesistente, sulla quale il legislatore delegato non potrebbe intervenire.

Nella lett.b) è introdotta una disciplina dettagliata delle fonti di finanziamento delle funzioni fondamentali ed equiparate, indicate nell'art.11.1, lett.b).

Sono costituite "prioritariamente" da una compartecipazione all'IVA ed all'irpef (nella lett.b) dell'art.11.1 le compartecipazioni, come è stato già rilevato, sono previste al gettito dei *tributi* erariali, al plurale) e dalla imposizione immobiliare, che viene ad essere il solo tributo *proprio* indicato come utilizzabile (art.12.1. lett.b).

"Prioritariamente" si spiega col fatto che al finanziamento gli enti potrebbero provvedere anche con altri tributi propri (art.11.1, lett.b).

Le spese per le funzioni fondamentali delle provincie sono finanziate, sempre "prioritariamente", "dal gettito derivante da tributi il cui presupposto è connesso al trasporto su gomma" e dalla compartecipazione ad *un* tributo erariale, che sarà individuato dalle norme delegate.

Alla disciplina del finanziamento delle funzioni delle città metropolitane provvede l'art.15.

Secondo le lettere d) ed e) potranno essere disciplinati tributi propri comunali e provinciali "in riferimento a particolari scopi", indicati dalla norma.

I decreti delegati consentiranno alle regioni, naturalmente "nell'ambito dei propri poteri legislativi in materia tributaria", di *istituire* nuovi tributi degli enti territoriali "specificando gli ambiti di autonomia riconosciuti agli enti locali"(lett.g), ambiti che dovrebbero essere quelli indicati nella lett.h), vale a dire la modifica delle aliquote e l'introduzione di agevolazioni.

Tutte le norme riportate nell'art.12 attengono all' *entrata*.

L'autonomia di *spesa*, alla quale dovrebbero anche provvedere i principi ed i criteri direttivi, viene ad avere un rilievo solo consequenziale, come effetto delle *entrate* sulle quali gli enti potranno fare affidamento.

Nell'esame dell'art.10 (*Principi e criteri direttivi concernenti il finanziamento delle funzioni trasferite alle regioni*, esaminato solo ora per comodità di esposizione) va tenuto conto di quanto dispone l'art.7.1 della legge n.131/2003 sull'*Attuazione dell'articolo 118 della Costituzione in materia di esercizio delle funzioni amministrative*.

Secondo questa norma lo Stato avrebbe dovuto provvedere al conferimento delle funzioni amministrative esercitate alla data di entrata in vigore della legge, che erano naturalmente quelle previste da leggi statali.

Come destinatarie sono indicate le Province e le Città metropolitane perchè lo Stato era già tenuto al conferimento ai Comuni in base all'art.118, che li ha indicati come titolari delle funzioni amministrative in via di principio.

L'art.7.1 si è limitato a ribadire i criteri in base ai quali, in via di deroga, le funzioni possono essere attribuite alle Province ed alle Città metropolitane, in favore delle quale l'art.118 non ha disposto direttamente.

E' possibile peraltro anche un'interpretazione diversa.

L'art.118, primo comma, in base al quale le funzioni amministrative *sono attribuite* ai Comuni, potrebbe essere interpretato nel senso che abbia già investito i comuni di tutte le funzioni, comprese quelle previste da legge precedenti ed escluse quelle da attribuire agli altri enti.

L'art.7.1 non avrebbe, pertanto, richiamato i Comuni perché nei loro confronti lo Stato non doveva *provvedere* in quanto avrebbe già *provveduto* l'art.118 Cost.

L'esercizio delle funzioni, continuato secondo le norme già in vigore, sia statali che regionali, sta ad indicare che è stata seguita la prima interpretazione.

Se i Comuni dovessero rivendicare le funzioni in base all'art.118 Cost. indipendentemente dalle specifiche attribuzioni per legge, sarebbe applicabile l'art.10.

Una volta trasferite le funzioni, dotate di un proprio finanziamento, andranno cancellati nel bilancio dello Stato gli stanziamenti corrispondenti con la riduzione delle aliquote dei tributi erariali.

Contemporaneamente saranno aumentate le risorse per le regioni, tra le quali la norma tiene distinte quelle per le spese *vincolate* (n.1) e per le altre (n.2).

La lett.b) n.1) del primo comma prevede l'aumento anche dei tributi di cui all'art.7.1, lett.b), n.2), vale a dire delle *addizionali* sulle basi imponibili dei "tributi erariali", senza esclusioni.

La sola addizionale prevista dalla legge è quella sull'irpef. L'aumento, pertanto, non potrebbe riguardare che questa a meno che nella nozione di *aumento* si includa anche l'istituzione di addizionali nuove.

La compartecipazione all'IVA, che è una delle fonti di finanziamento indicate nella lett.d) dell'art.8.1, non sarà soggetta ad aumento. Potrà essere, invece, aumentata la compartecipazione destinata al fondo perequativo (art.10.1, lett.c) "a favore delle regioni con minore capacità fiscale per abitante". Sembrerebbe, quindi, per il finanziamento delle sole spese non vincolate (art.9.1, lett.g), n.1) In questo modo è alleggerito l'onere che altrimenti sarebbe a carico delle regioni attraverso i tributi propri (art.8.1, lett.e).

Per le altre non era necessaria una disposizione autonoma perché le quote del fondo debbono essere in ogni caso sufficienti a finanziare l'intero fabbisogno.

E' previsto anche un aumento della *compartecipazione* all'irpef.

In proposito si deve ripetere quanto già rilevato a proposito delle addizionali.

Un *aumento* richiede la preesistenza di un ammontare di base, al quale andrebbe applicato.

Nella lett.a) dell'art.7.1 sono riportate anche le *compartecipazioni* al gettito *dei tributi erariali*, ma nelle norme successive tra le fonti di finanziamento ordinario delle regioni non c'è la compartecipazione all'irpef, ma solo l'addizionale, che nello stesso art.7.1 è ben distinta dalle compartecipazioni.

Le assonanze della frase ("aumento *dell'*aliquota *della* compartecipazione regionale al gettito dell'IVA... ovvero *della* compartecipazione") hanno forse portato ad inserire un *della* in più. La parte finale della norma avrebbe probabilmente dovuto avere questa formulazione: "... ovvero *la* compartecipazione".

La norma andrebbe pertanto interpretata nel senso che per il finanziamento di queste funzioni può essere introdotta una compartecipazione anche all'irpef, secondo quanto è consentito dalla lett.a) dell'art.7.1, dove le compartecipazioni sono appunto consentite sui *tributi erariali*.

I decreti delegati potranno chiarire se dall'*ovvero*, che si trova nella lett.c), le due possibili fonti di incremento delle risorse destinate al fondo perequativo siano poste in alternativa rigorosa o solo elastica.

La seconda ipotesi è coerente con la lett.a) dell'art.7.1, dove la compartecipazione è prevista *in via prioritaria* sul gettito IVA, rendendo non incompatibile, ma solo preferibile che le compartecipazioni non si cumulino.

L'aumento delle imposte deve essere *corrispondente* alla riduzione di aliquote dei tributi erariali.

Se la *corrispondenza* fosse solo quantitativa e non sui tempi, potrebbero sorgere questioni per gli interessi contrapposti dello Stato, da un lato, e delle regioni, dall'altro, questioni che sarebbero evitate se la corrispondenza dovesse essere intesa come anche temporale, nel senso che l'aumento sia contemporaneo alla diminuzione dei tributi erariali.

Nella lett.d) si è provveduto per il caso che le previsioni iniziali risultino insufficienti.

Il legislatore delegato definirà le *modalità* per la verifica.

La verifica dovrà essere *periodica*, almeno una nel corso dell'anno. Nell'organo competente dovrebbero essere rappresentate le regioni.

La verifica andrà condotta sulla "congruità dei tributi presi a riferimento per la copertura del fabbisogno *standard* di cui all'articolo 8, comma 1, lettera g)", vale a dire solo per le spese

vincolate (lett.d) dell'art.10.1) “ sia in termini di gettito sia in termini di correlazione con le funzioni”.

Per essere sul gettito, la verifica dovrebbe intervenire a scadenze non troppo lontane così da evitare che le diminuzioni comportino il formarsi di passivi.

La “correlazione con le funzioni svolte” sarà necessaria anche quando la modifica dei livelli essenziali, disposta dalla legislazione statale, comporti spese maggiori.

Non è soggetto a verifica successiva il fabbisogno *standard*, come è stato già rilevato esaminando l'art.9.

Restano fuori le spese non vincolate, sia perché vi sono comprese spese dovute all'iniziativa autonoma regionale, sia perché le regioni hanno gli strumenti per fare fronte agli eventuali incrementi.

I principi e criteri direttivi sul coordinamento e disciplina fiscale dei diversi livelli di governo hanno lasciato al legislatore un notevole spazio di manovra (art.17).

Nella lett.a) è introdotto il principio della *trasparenza* delle diverse capacità fiscali, indispensabile per realizzare la perequazione “in modo tale da ridurre *adeguatamente* le differenze tra i territori con diverse capacità fiscali per abitante senza alterarne l'ordine” (art.9.1, lett.b).

La norma va messa in relazione con la lett.h) dell'art.2.1. Non si può avere trasparenza sulle capacità fiscali se i bilanci degli enti non sono comparabili.

I principi delle lettere successive dovrebbero consentire alle regioni di conseguire gli obiettivi di finanza pubblica, richiesti dal patto di stabilità. Sono previsti, ma la loro messa a punto potrebbe non essere facile, indicatori di efficienza pubblica, accompagnati da meccanismi premianti nei confronti delle regioni virtuose, e meccanismi sanzionatori verso quelle meno virtuose.

Il Governo, ai sensi dell'art.18, sul presupposto di un *patto di convergenza* ed a seguito di confronto e valutazione congiunta in sede di Conferenza unificata, dovrà proporre “norme di coordinamento dinamico della finanza pubblica volte a realizzare l'obiettivo della convergenza dei costi e dei fabbisogni *standard* dei vari livelli di governo nonché un percorso di convergenza degli obiettivi di servizio ai livelli essenziali delle prestazioni e delle funzioni fondamentali di cui all'articolo 117, secondo comma, lettere m) e p) della Costituzione”.

La funzione *dinamica*, richiesta alle norme, ed il *percorso*, previsto per la convergenza, confermano che il legislatore ha avuto sempre presente che la riforma sarà progressiva. La “valutazione congiunta” limita le possibilità di scelta del Governo.

Nell'art.20 sono riportati i principi sulla disciplina transitoria per le regioni. Il margine ampio lasciato dall'art.119 Cost. al legislatore ordinario è stato esercitato con la fissazione di criteri e principi di delega anche essi di notevole elasticità.

E' evidente la preoccupazione del legislatore di essere in grado di intervenire quando nel corso del procedimento dovessero insorgere difficoltà.

Nelle lett. a) e b) anche per il fondo perequativo sono state previste alcune scansioni temporali.

Il passaggio graduale dai valori dei trasferimenti rilevati nelle singole regioni ai valori determinati con i criteri indicati nell'art.9 (lett.a) richiederà un giusto dosaggio tra vecchie e nuove fonti di finanziamento, anche esso progressivo.

Solo quando l'impegno finanziario per i livelli essenziali sarà *effettivamente* determinato, potranno essere utilizzati i criteri definiti dall'art.9, “mediante un processo di convergenza della spesa storica al fabbisogno *standard* in un periodo di cinque anni” (lett.b).

Ugualmente in cinque anni si dovrà abbandonare la spesa storica a favore della capacità fiscale per abitante.

Nelle lettere c), d) ed e) è disciplinato il procedimento per la predisposizione di meccanismi correttivi di natura compensativa per fare fronte alle difficoltà al superamento *graduale* della spesa storica, richiesto dalla lett.m) dell'art.2.1 e la decorrenza dei quinquenni previsti nelle lett.b) e c)

Nelle lett. f) e g) è confermata anche per la fase transitoria la disciplina sul differenziale certificato di cui all'art.8.1, lett.g) per il periodo a regime. Il richiamo si sarebbe potuto integrare con l'art.9.1. lett.e)

Nella lett.h) è ribadito che la somma del gettito delle nuove entrate regionali (art.10.1, lettere b) e c) non potrà essere inferiore alla riduzione delle imposte erariali (lett.a), come si ricavava già dall'art.10. La verifica andrà concordata con la Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le regioni e le province autonome di Trento e Bolzano.

Anche in proposito si è cercato di realizzare la "piena collaborazione con le regioni e gli enti locali" richiesta nell'art.2.5 per la predisposizione di tutti i decreti legislativi.

La consapevolezza che nella costruzione del nuovo sistema non mancheranno difficoltà ha suggerito al legislatore di prevedere mezzi di intervento finanziario tempestivo.

La *Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica* provvederà alla verifica periodica della realizzazione del percorso di convergenza ai costi ed ai fabbisogni *standard* (l'art.5.1, lett.h). Nell'occasione si potranno rilevare anche le diverse velocità di adattamento delle singole regioni.

A regime il nuovo sistema non dovrebbe produrre di per sé un aumento della pressione fiscale. Se si verificherà, sarà per una scelta di politica finanziaria.

Le regioni, che hanno la responsabilità dell'erogazione dei livelli essenziali, provvederanno alla distribuzione delle competenze nel loro territorio ai sensi dell'art.118 Cost.

L'art.20.2 rimanda alla "legge statale" per la determinazione dei livelli essenziali.

La loro determinazione non costituisce oggetto della delega e per questo nella legge non si trovano criteri e principi. Dovrà provvedere il legislatore non delegato.

Nel frattempo "si considerano" i livelli essenziali di assistenza e i livelli essenziali delle prestazioni, già fissati dalla legislazione statale, che dovranno essere garantiti dalle regioni utilizzando le risorse ricevute.

I "meccanismi correttivi di ordine compensativo" (art.20.1, lett.c) per rimediare a "situazioni oggettive di significativa e giustificata insostenibilità", potranno essere attivati solo dopo che la regione abbia adottato un organico piano di riorganizzazione in vista della realizzazione degli obiettivi di convergenza di cui all'art.20 (lett.d).

Anche della loro realizzazione si terrà conto per la valutazione dell'azione pubblica (art.2.2, lett.f), dell'esercizio della potestà tributaria ed anche per la *premiabilità* dei comportamenti virtuosi (lett.z).

Il nuovo sistema, per come è delineato dalla legge, dovrà avere a regime una struttura unitaria coerente. Sembra da escludere, di conseguenza, che la delega, come pure è stato talvolta prospettato, sia attuabile inizialmente solo per alcune regioni, ritardandola per altre. La riduzione in misura differenziata delle aliquote dei tributi erariali provocherebbe qualche difficoltà.

Alle regioni a statuto speciale ed alle province autonome sono applicabili in conformità degli statuti solo gli art.15, 22 e 27 (art.1.2).

L'art.15 disciplina il finanziamento delle città metropolitane. Anche senza la previsione dell'art.1.2 sarebbe stata comunque applicabile.

L'art.22 dispone una complessa attività *di ricognizione* degli interventi infrastrutturali, in vista della loro perequazione e della realizzazione degli obiettivi di cui all'art.119 Cost.

Si dovrà tenere conto della *specificità insulare* (lett.f) e del deficit infrastrutturale, compresi i collegamenti con le isole. Gli interventi, come dispone l'art.119, quinto comma Cost., hanno tra i loro scopi anche quello della rimozione di squilibri economici e sociali, quindi favorevoli anche per le regioni a statuto speciale, alcune portatrici della *specificità insulare*.

La loro autonomia è garantita dalla conformità ai loro statuti, richiesta espressamente, e dai principi e dai procedimenti previsto nell'art.27, il cui obiettivo è proprio quello del *Coordinamento della finanza delle regioni a statuto speciale e delle province autonome*.

Le regioni a statuto speciale e le province autonome potrebbero risentire effetti indiretti dall'applicazione alle regioni a statuto ordinario di altre norme delle legge.

Per esempio, il DPR. n.1074/1965 all'art.2 attribuisce alla Regione siciliana "tutte le entrate tributarie riscosse nell'ambito del suo territorio, dirette ed indirette, comunque denominate, ad eccezione delle nuove entrate tributarie il cui gettito sia destinato da apposite leggi alla copertura di oneri diretti a soddisfare particolari finalità contingenti o continuative dello Stato specificate nelle le medesime".

Secondo la legge di delega l'imposizione fiscale statale andrà ridotta in corrispondenza all'ampliamento dell'autonomia di entrata delle regioni (art.2.1, lett. ee).

Uno dei casi è quello disciplinato nell'art.10.1, lett. b).

Una volta ridotte le aliquote nei confronti delle regioni a statuto ordinario, potrebbe subire un pregiudizio anche la Regione siciliana, se si vedesse diminuire le sue entrate a seguito dell'applicazione delle aliquote ridotte.

Si potrebbe vedere un rimedio nel lasciare inalterate le aliquote nel suo territorio, ma la legittimità dell'applicazione nelle regioni di aliquote diverse non può darsi per scontata.

Si è presa per esempio la posizione della Regione siciliana per la peculiarità della disciplina della sua finanza.

Le difficoltà prospettate sorgerebbero valutando la situazione alla stregua dell'art.2 DPR. n.1074/1965.

Nessuna questione si avrebbe applicando l'art.36 dello Statuto, secondo il quale al fabbisogno finanziario della regione si provvede "con i redditi della Regione a mezzo dei tributi, deliberati dalla medesima".

L'art.2 del DPR n.1074/1965 è stato emesso ai sensi dell'art.43 dello Statuto, che demanda ad una Commissione mista paritetica di quattro membri la determinazione delle norme per l'attuazione dello Statuto.

Gli effetti, che l'attuazione della legge dovesse produrre in via indiretta sulla finanza della regione siciliana, andrebbero valutati tenendo conto dell'art.36 dello Statuto o delle norme di attuazione?

Per attenersi a queste ultime si dovrebbe accertare la loro capacità di modificare lo Statuto, non solo di attuarlo, in altre parole, la loro legittimità costituzionale.

La questione si potrebbe proporre anche per la Sardegna ai sensi dell'art.8 del suo Statuto.

Le norme di attuazione degli statuti sono richiamate nell'art.27.1, secondo il quale dovranno assicurare il concorso delle regioni a statuto speciale e delle province autonome "al conseguimento degli obiettivi di perequazione e solidarietà ed all'esercizio dei diritti e doveri da essi derivanti".

Nel *tavolo di confronto*, previsto nell'art.27.7, saranno concordate le linee guida, gli indirizzi e gli strumenti attraverso i quali, insieme alle conseguenti norme di attuazione, dovrebbero essere prevenuti gli inconvenienti indicati.

Una legge di delega per sua natura comporta rischi maggiori di illegittimità costituzionale rispetto ad una legge ordinaria perchè questioni possono sorgere sulla legge (sia sul merito che sulla presenza dei requisiti richiesti dall'art.76 Cost.) e sui rapporti con i decreti delegati (se si siano mantenuti nei limiti della delega, di principio e temporali).

Di questa eventualità si dovrebbe tenere conto soprattutto quando si introducono innovazioni profonde sul sistema finanziario, che è la base dell'operatività dell'organizzazione pubblica nel suo complesso.

Per le leggi regionali di coordinamento del sistema tributario regionale ed istitutive di tributi regionali sono stati già accennati i rischi dovuti alla novità della materia per le regioni, sinora di competenza statale.

Anche se sulla nuova normativa si arrivasse a soluzioni in gran parte concordate tra Stato e regioni, al momento dell'applicazione delle imposte potranno sorgere questioni incidentali di costituzionalità, in particolare sulle leggi delle regioni la cui finanza è nelle condizioni peggiori, quindi orientate verso normative tributarie più onerose per la necessità di procurarsi risorse maggiori.

Se una legge regionale di coordinamento dovesse essere dichiarata costituzionalmente illegittima, le imposte, sia regionali che degli enti territoriali minori che vi trovano la loro base giuridica, potrebbero non essere riscuotibili e quelle già riscosse potrebbero essere soggette a restituzione in favore di chi avrà contestato la pretesa tributaria. Nello stesso tempo non se ne potrebbero riscuotere altre in sostituzione fino a quando non intervenisse una nuova legge.

Gli effetti sarebbero gravi perché uno o più enti si verrebbero a trovare con risorse notevolmente ridotte.

Non è da escludere che sia messa in discussione anche la natura fondamentale dei principi fissati dalla legge statale.

L'art.119 Cost. dispone che le Regioni e gli altri enti *stabiliscono* tributi secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario.

Nel contestare una pretesa tributaria si potrà sostenere che uno o più tributi, di cui *dispongono* le regioni ai sensi dell'art.7.1, lett.a), siano *istituiti* dalla legge statale come pure che quelli degli enti locali siano *istituiti* dalla legge regionale.

Se si sia nell'ambito dei principi fondamentali, dipenderà anche dal modo in cui sarà intesa l'*autonomia* delle risorse regionali.

Si ritorna, pertanto, alla domanda che si è posta all'inizio a proposito delle possibili interpretazioni dell'art.119 Cost.

Questi ed altri inconvenienti potrebbero essere evitati prevedendo solo per questa legge e per i decreti delegati la possibilità di chiedere alla Corte costituzionale la verifica preventiva della loro legittimità.

Le norme tributarie non correrebbero il rischio di perdere di efficacia dopo aver trovato attuazione e dopo che su di esse si sono già fondate, quanto meno in parte, la finanza regionale e quella sub-regionale.

Le regioni, per incentivare le attività produttive nel loro territorio, potrebbero disporre benefici fiscali.

Se la riduzione delle risorse, che ne consegue, comportasse un sostegno maggiore da parte del fondo perequativo, il cui finanziamento è statale, nel beneficio fiscale potrebbe essere visto un aiuto di stato. La giurisprudenza della Corte di Giustizia ha già dato delle indicazioni in proposito.

Per evitare che lo Stato sia chiamato a rispondere in sede comunitaria sarebbe utile qualche forma di verifica preventiva di diritto interno. Se non fosse consentito sospendere l'applicazione della norma in attesa degli accertamenti definitivi, la verifica preventiva servirebbe quanto meno a mettere sull'avviso la regione interessata.

L'erogazione di un aiuto non consentito può provocare anche un danno all'impresa beneficiaria, tenuta alla restituzione dopo che su di esso può aver fondato un piano industriale.

L'art.7.1, lett.c) potrebbe consentire interventi in questo senso.

Per l'accertamento e la riscossione nella lett.u) del comma 1, dell'art.2 si richiedono "modalità efficienti di accredito diretto o di riversamento automatico del riscosso agli enti titolare del tributo".

Non è detto se la competenza per l'accertamento e per la riscossione vada unificata.

La questione non è trascurabile. Prima di tutto per i costi. Se ogni ente provvedesse autonomamente, ci sarebbe un aggravio per i contribuenti a parità di gettito.

La contiguità tra ente impositore e contribuenti potrebbe condizionare l'attività di accertamento.

Sugli effetti che questo può comportare l'esperienza della vecchia imposta di famiglia dovrebbe mettere in guardia.

Il nuovo sistema opererà a quattro livelli territoriali.

I meccanismi di accertamento e riscossione, se autonomi, richiederanno del tempo per essere messi a punto. E' prevedibile la mole di contenzioso che potrà nascere con oneri aggiunti per i contribuenti, che si dovranno difendere su fronti diversi e con difficoltà aggravate.

Sono stati già rilevati i rischi, ai quali sono esposti gli enti impositori, se fosse messa in discussione la legittimità costituzionale delle leggi di coordinamento che lo Stato e le regioni dovranno predisporre, ciascuno all'interno della propria sfera territoriale.

La Corte costituzionale ha già avuto occasione di affermare, che, dichiarata illegittima una legge dalla quale deriva un'entrata, quanto è stato riscosso può non essere restituito, ritenendo evidentemente implicita nel sistema costituzionale italiano una norma analoga all'art.231 (oggi 264), secondo comma, dell'ordinamento comunitario.

Anche se mantenesse questo suo orientamento, quanto meno nell'anno in cui intervenisse la sentenza le imposte, che trovano la loro base nella norma dichiarata costituzionalmente illegittima, non sarebbero riscuotibili.

Nessuna legge ha mai previsto i mezzi per rimediare alla sua eventuale dichiarazione di illegittimità costituzionale. Il problema rimane e la soluzione in ogni caso non sarà indolore.

Sarebbe utile individuare in termini chiari chi, dichiarata la illegittimità costituzionale, dovrà intervenire e con quale procedimento, ma soprattutto a carico di chi saranno i costi.

Si accennato alla possibilità di ricorrere all'art.20.1, lett.c), che predispone un mezzo di pronto intervento quando "in sede di attuazione dei decreti legislativi" emergano situazioni insostenibili.

Nel caso prospettato le difficoltà non atterrebbero all'attuazione dei decreti.

Per estenderne l'applicazione anche al caso di dichiarazione di incostituzionalità, eliminando ogni dubbio, sarebbe pertanto necessaria una norma apposita.

* Avvocatura dello Stato, Prof. a.c. Università Politecnica delle Marche