

Brevi riflessioni critiche sulla legge delega 5 maggio 2009, n. 42 in materia di “federalismo fiscale”

1. Questo contributo si propone di offrire un primo commento alla recente legge delega “in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell’articolo 119 della Costituzione”. L’analisi è incentrata, da un lato, sull’adeguatezza della legge delega a fissare i principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario (e della finanza pubblica) ovvero, con le parole della Corte costituzionale, “i principi cui i legislatori regionali dovranno attenersi, ma anche determinare le grandi linee dell’intero sistema tributario, e definire gli spazi e i limiti entro i quali potrà esplicarsi la potestà impositiva, rispettivamente, di Stato, Regioni ed enti locali” (sentenza 26 gennaio 2004, n. 37, punto 5. del considerato in diritto). In questo, pur facendo espresso riferimento alle suddette finalità all’art. 1, comma 1, il titolo della legge delega si rivela impreciso nella parte in cui si limita a richiamare l’art. 119 Cost. La legge delega costituisce attuazione dell’art. 119 Cost nella parte in cui detta i criteri relativi alle compartecipazioni ai tributi erariali e al fondo perequativo. Diversamente, nella parte in cui la legge delega definisce i principi che informano il riparto della potestà tributaria fra centro e periferia, essa è da considerare in attuazione dell’art. 117, comma 3, Cost.

Una seconda elemento conduttore dell’analisi riguarda l’espressione “federalismo fiscale”, anch’essa richiamata nel titolo della legge delega. Tale termine non individua un modello normativo univoco ma, al contrario è riferibile ad una pluralità di modelli diversi. È noto che anche il linguaggio corrente fa riferimento al “federalismo cooperativo”, a quello “competitivo” ovvero al “regionalismo” per indicare fenomeni del *genus* “federalismo fiscale”. Ancora di maggior evidenza è la genesi del termine “*fiscal federalism*”, introdotta negli Stati Uniti per la prima volta nel 1959 al fine di razionalizzare gli strumenti di politica economica. L’originario significato del termine, quindi, ha un contenuto esattamente inverso a quello attuale: non decentramento di spese e entrate ma accentramento della leva finanziaria finalizzato ad una più efficace ed efficiente gestione delle politiche economiche [cfr., R. Musgrave, *The Theory of Public Finance*, New York, 1959]. La non univocità dell’espressione impone una breve descrizione dei modelli normativi di “federalismo fiscale” e la valutazione della corrispondenza ad uno dei delineati modelli di quello della legge delega.

2. Come si è già anticipato, la finalità che la legge delega si propone è di dare attuazione agli artt. 117, comma 3, e 119 Cost. e, di conseguenza, di specificare i contenuti propri dell’autonomia finanziaria delle regioni e degli enti locali.

Anche questa prima, generale, affermazione merita un rilievo critico. Se l’obiettivo della legge delega (e dei successivi decreti delegati) è quello di delineare il sistema di finanziamento degli enti territoriali, il presupposto indefettibile è la definizione delle funzioni esercitate da tali enti. Poiché la finanza è strumentale all’esercizio delle funzioni pubbliche, essa è logicamente conseguente alla loro individuazione.

Questa sequenza elementare è invertita nel processo di attuazione dell’autonomia finanziaria degli enti territoriali. La legge delega definisce i contorni del finanziamento delle funzioni di tali enti senza, tuttavia, che tali funzioni siano state compiutamente determinate. Sebbene il discorso riguardi sia le funzioni regionali sia quelle degli enti locali, il problema si manifesta in maniera più acuta per quest’ultimi. Per le prime, infatti, l’art. 8, comma 3, della legge delega qualifica quali funzioni riconducibili alle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantite su tutto il territorio nazionale (art. 117, comma 2, lett. *m*) quelle “per la sanità, l’assistenza e, per quanto riguarda l’istruzione, le spese per lo svolgimento delle funzioni amministrative attribuite alle regioni dalle norme vigenti” che, ai sensi del medesimo articolo, devono essere finanziate integralmente al fabbisogno *standard*. Le altre

funzioni devono desumersi dal riparto di competenza fra Stato e regioni dettato dall'art. 117 Cost.

Ancor più problematica la questione per gli enti locali ove, in mancanza di attuazione dell'art. 117, comma 2, lett. *p*), Cost., l'art. 21, comma 1, lett. *e*), n. 1, è costretto ad introdurre un criterio di tipo quantitativo per individuare le funzioni fondamentali. In particolare, è stabilito che l'80 per cento delle attuali funzioni esercitate da comuni e da provincie debba considerarsi "fondamentale" e quindi finanziato in ragione del fabbisogno *standard*, mentre la quota residua essere qualificata fra le altre funzioni.

Questa situazione, oltre a produrre incertezza nell'individuazione delle funzioni, causa notevole precarietà al sistema di finanziamento degli enti territoriali. Infatti, se nel termine di due anni concesso per l'emanazione dei decreti di attuazione non verranno definite compiutamente tali funzioni, le risorse finanziarie definite in ragione della transitoria attribuzione di funzioni dovranno essere necessariamente adeguate alle mutate condizioni.

3. Un secondo profilo di carattere generale attiene all'applicabilità delle disposizioni di cui alla legge delega in oggetto esclusivamente alle regioni a statuto ordinario. L'art. 27 prevede il "concorso" delle regioni a statuto speciale e delle provincie autonome di Trento e di Bolzano limitatamente agli obiettivi di perequazione e solidarietà, nonché al patto di stabilità interno, "secondo criteri e modalità stabiliti da norme di attuazione dei rispettivi statuti, da definire, con le procedure previste dagli statuti medesimi, entro il termine di ventiquattro mesi" dall'adozione della legge delega (comma 1).

4. Il profilo decisamente più rivoluzionario della legge delega riguarda il criterio di finanziamento delle spese degli enti territoriali che, in un periodo transitorio di cinque anni (artt. 20 e 21), passerà dalla spesa storia al fabbisogno *standard* e alla capacità fiscale. In particolare, le c.d. "funzioni fondamentali" [l'espressione è appropriata solo se riferita agli enti locali; quanto alle regioni essa indica i livelli essenziali delle prestazioni di cui all'art. 117, comma 2, lett. *m*)] saranno finanziate in ragione del fabbisogno *standard*, mentre le altre spese in ragione della capacità fiscale per abitante. Questa "rivoluzione" si propone di valorizzare "l'efficienza e l'efficacia" dell'azione pubblica degli enti locali (art. 2, comma 2, lett. *f*)) permettendo altresì un'adeguata comparazione fra i diversi enti territoriali. In secondo luogo, il finanziamento in ragione delle capacità fiscali dovrebbe valorizzare il principio di sussidiarietà e di differenziazione previsti dall'art. 118 Cost.

Pur valutando in maniera decisamente positiva i due criteri di finanziamento delle spese degli enti territoriali, il testo di legge potrebbe presentare, come è stato già ampiamente rilevato [T. Groppi, *Il federalismo fiscale nel quadro costituzionale*, in federalismi.it (13 novembre 2008) e A. Carinci, *Osservazioni al disegno di legge n. 1117 sul federalismo fiscale*, in federalismi.it (19 novembre 2008)], un vizio di costituzionalità ove prevede che le sole "funzioni fondamentali" siano finanziate integralmente in ragione del fabbisogno *standard* (art. 8, comma 1, lett. *d*) e art. 11, comma 1, lett. *b*)). Diversamente, il finanziamento delle altre spese, dovendo comunque pareggiare per le regioni l'ammontare dei trasferimenti che sostituiscono (art. 8, comma 1, lett. *h*)), è informato alla capacità fiscale per abitante, non al costo *standard* della spesa, e diretto alla riduzione delle differenze di tale capacità fra i diversi enti territoriali (art. 9, comma 1, lett. *g*) e art. 13, comma 1, lett. *f*)). Tale ultimo criterio di finanziamento può rivelarsi inadeguato al finanziamento integrale delle funzioni attribuite agli enti locali, vincolo espressamente sancito dall'art. 119, comma 3, Cost.

Da ultimo, sul punto, non si può non esprimere un primo rilievo critico all'indeterminatezza in merito alla misura della riduzione delle differenze fra le diverse capacità fiscali. Tale elemento si inserisce indubbiamente fra i principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica ed assume valenza di "principio e criterio direttivo" dell'esercizio della

funzione delegata (art. 76 Cost.). Esso, quindi, avrebbe dovuto essere rimesso alla valutazione parlamentare.

5. All'opposto, il profilo veramente problematico e, per certi versi non coerente con gli obiettivi di fissazione dei principi di coordinamento e di specificazione dell'autonomia finanziaria, è quello che attiene all'autonomia di entrata. Sul punto, sia l'art. 2 della legge delega sia le varie relazioni di accompagnamento (governativa e di maggioranza) dettano criteri generalissimi, per non dire assolutamente generici. La razionalità e la coerenza del sistema tributario; la sua semplificazione; la trasparenza del prelievo dovrebbero informare i futuri decreti delegati (art. 2). In termini ancor più generali riferimento è fatto, nella relazione governativa, all'aggiornamento del "patto fiscale" fra istituzioni e i cittadini (sebbene la legge delega non riguardi tutti i rapporti tributari, la cui disciplina comune dovrebbe trovarsi nello statuto dei diritti del contribuente e, in parte, nel codice civile); ad una maggiore partecipazione democratica e al controllo della cosa pubblica e ad un rafforzamento in chiave moderna del principio *no taxation without representation*.

5.1. Prima di affrontare i criteri fondamentali che disciplinano le risorse degli enti territoriali nella legge delega è opportuno descrivere sinteticamente i "modelli normativi" del "federalismo fiscale", riducendoli sostanzialmente a due.

Un primo modello, definibile di autonomia finanziaria, è quello tedesco. Si basa sostanzialmente sul riparto dei tributi federali – imposte sul reddito ed iva – fra federazione, *Länder* e comuni in base alla capacità fiscale di ciascun territorio e secondo percentuali fissate direttamente dal *Grundgesetz*. La potestà tributaria dei *Länder* (e dei comuni) è sensibilmente ridotta e costruita attorno ad un tributo per tipologia di ente (*Gewerbesteuer* per i *Länder* e *Grundsteuer* per i comuni). Anche in questo caso è la Costituzione che individua analiticamente i presupposti impositivi degli enti territoriali.

Il sistema tributario tedesco è quindi sostanzialmente unitario e consente di realizzare l'eguale concorso di tutti i contribuenti alle spese pubbliche.

Il "federalismo fiscale", in questa accezione, si traduce quindi essenzialmente in autonomia finanziaria, ovverosia nella certezza per gli enti territoriali delle risorse derivanti dal riparto dei tributi federali. In questo senso, il "federalismo fiscale" tedesco è definito cooperativo, perché marginali sono gli elementi di competitività fiscale fra gli enti territoriali. Detto meglio, la competitività si fa dal lato della spesa pubblica, non del fisco. Non meno importante, il modello è garantito da due condizioni essenziali, l'una sostanziale – la definizione del riparto delle risorse direttamente in Costituzione – e l'altra procedurale – l'esistenza di un organo politico, il *Bundesrat* – con il compito di composizione delle "controversie" fra centro e periferia.

Il secondo modello, che possiamo definire di autonomia tributaria, si basa, all'opposto, su un'ampia potestà impositiva degli enti territoriali, in particolare delle regioni. L'esempio europeo è la Svizzera (quello extraeuropeo gli Stati Uniti), dove i singoli cantoni possono istituire e regolare autonomamente un'imposta sul reddito che si sovrappone a quella federale. La Costituzione attua, in questo senso, un riparto della potestà tributaria (non solo del gettito dei tributi) fra federazione, cantoni e comuni [a questo modello sembrava ispirarsi la Regione Lombardia con il progetto depositato al Senato ad inizio legislatura (AC 316)]. I caratteri di questo modello sono opposti rispetto a quelli sopra descritti. Il sistema tributario non è unitario, bensì separato seppur coordinato. Ciò produce ovviamente un diverso carico fiscale per i contribuenti residenti in cantoni diversi. L'eguaglianza appare un valore recessivo di fronte a quello della promozione della potestà tributaria di ciascun cantone.

Per quanto riguarda gli enti infra-regionali, ovverosia i comuni e, dove esistono, le province, il carattere ricorrente è che tali enti non sono dotati di potestà legislativa e, quindi, non

possono istituire autonomamente tributi (ad eccezione del Belgio, ove i tributi possono essere istituiti anche attraverso l'esercizio della potestà regolamentare). Di conseguenza, tali enti sono finanziati fundamentalmente attraverso tributi eteronomi, ovverosia tributi attribuiti dallo stato e/o dalle regioni, e compartecipazioni. Nei sistemi federali, la finanza dei comuni rientra, di norma, nelle competenze delle regioni.

5.2. Dai “modelli normativi” al modello adottato dalla legge delega. I vincoli cui il legislatore ordinario è soggetto sono, anzitutto, di ordine costituzionale, riducibili essenzialmente al rispetto dell'autonomia tributaria degli enti territoriali che si traduce nella potestà di istituire ed applicare tributi propri (art. 119, comma 2, Cost.) in conformità dell'art. 23 Cost. e nella delimitazione del novero delle risorse degli enti territoriali alle compartecipazioni ai tributi erariali e al fondo perequativo. In questo senso, pur prevedendo la disposizione costituzionale un contenuto identico dell'autonomia tributaria per regioni ed enti locali, sul piano concreto l'assenza di potestà legislativa in capo agli enti locali ne condiziona significativamente la concreta attuazione.

Un secondo ordine di limiti è quello derivante dall'ordinamento comunitario e, in particolare, dalla giurisprudenza comunitaria in tema di aiuti di stato (cfr., sentenza *Azzorre*, C-88/03). La questione, tuttavia, non sarà oggetto di trattazione in questa sede.

5.2.1. La legge delega disciplina, anzitutto, i rapporti finanziari e tributari fra Stato e regioni. Essa segna un'inversione fondamentale nell'evoluzione storica dei rapporti finanziari fra stato, regioni ed enti locali poiché pone centro della fiscalità decentrata la regione, non più la finanza locale. Come si dirà oltre, la regione potrà intervenire nella finanza locale, istituendo nuovi tributi e, comunque, “gestendo” la perequazione finanziaria degli enti locali.

La potestà tributaria delle regioni è disciplinata dall'art. 7, comma 1, lett. b), della legge delega che individua quali “tributi delle regioni”:

(1) *tributi propri derivati*, ovverosia istituiti e regolati da leggi statali, il cui gettito è attribuito alle regioni;

(2) le *addizionali* sulle basi imponibili dei tributi erariali (nella versione governativa e in quella approvata al Senato erano previste *aliquote riservate* alle regioni su basi imponibili dei tributi erariali);

(3) *tributi propri istituiti dalle regioni* con proprie leggi in relazione a presupposti non già assoggettati a imposizione erariale.

Una prima considerazione critica di ordine generale è che la legge delega non assolve la funzione di fissare i principi del coordinamento poiché non individua alcun riparto di materia imponibile (o di presupposti economici) fra Stato e regioni. La questione, centrale nell'attuazione dell'art. 117, comma 3, e 119, comma 2, Cost. come interpretati dalla giurisprudenza costituzionale, è rimessa integralmente ai decreti delegati.

In secondo luogo, l'espressione tributi propri delle regioni è riferibile a tre diversi tipi di tributo [a queste conclusioni non appare estranea la giurisprudenza costituzionale, con le sentenze 26 settembre 2003, n. 296 e 297 e 15 ottobre 2003, n. 311]. Questa moltiplicazione di strumenti tributaria appare incoerente con i criteri dettati dalla medesima legge delega di semplificazione e trasparenza del prelievo nonché con il citato passo einaudiano che ciascun cittadino deve conoscere “perché paga le tasse”.

L'analisi che interessa condurre in questa sede riguarda, tuttavia, i contenuti ed i vincoli all'autonomia tributaria delle regioni. Piena potestà, almeno formalmente, compete riguardo ai tributi propri istituiti dalle regioni cui spetta, non solo di definire gli elementi sostanziali, ma anche quelli inerenti alla fase di attuazione del tributo nonché darne applicazione. In concreto, tale potestà è sensibilmente ristretta dal divieto di doppia imposizione, specificato dal n. 3, lett. a), comma 1, dell'art. 7, ma previsto in termini generali dall'art. 2, comma 2,

lett. *n*) della legge delega. Poiché i presupposti economici tassabili sono limitati e sono occupati pressoché integralmente dai tributi erariali, l'autonomia tributaria delle regioni potrà assumere rilevanza solo attraverso una cessione di presupposti da parte dello Stato. In alternativa, tale potestà sarà limitata ai soli tributi para-commutativi. Il profilo che merita essere sottolineato è che il divieto di doppia imposizione è frutto di una scelta politica poiché dalla Costituzione, ed in particolare dall'art. 53 Cost., non sembra doversi rinvenire tale limite (cfr., Corte cost., sentenza 15 aprile 2004, n. 102, punto 5.3. del considerato in diritto).

Per quanto riguarda gli altri "tributi propri", l'autonomia tributaria è limitata dalla necessaria previsione con legge statale che, oltre a prevedere gli elementi essenziali delle prestazioni patrimoniali, disciplina altresì gli spazi consentiti all'intervento legislativo delle regioni. A tal proposito la regione può incidere sulla base imponibile dei tributi propri derivati, mentre la potestà legislativa è ristretta alle sole aliquote e detrazioni per le addizionali (art. 7, comma 1, lett. *c*)).

In conclusione, sul punto, la scelta della legge delega è stata quella di limitare sensibilmente la potestà impositiva della regioni, delimitandola di fatto all'introduzione di tributi di natura para-commutativa.

5.2.2. Quanto alla compartecipazione, essa riguarderà l'imposta sul valore aggiunto, in questo confermando la scelta effettuata con il d.lgs. 18 febbraio 2000, n. 56, mentre il fondo perequativo sarà composto sia dal gettito iva sia dall'addizionale regionale all'irpef delle regioni con maggiore capacità fiscale per abitante. Tale fondo, quindi, avrà doppia natura, verticale ed orizzontale poiché prevede il trasferimento delle risorse dalle regioni con maggiore capacità fiscale a quelle dotate di minore capacità fiscale.

5.2.3. Un altro punto critico è quello relativo alla composizione e misura delle fonti di finanziamento delle "funzioni fondamentali" e delle altre spese. Le prime devono essere finanziate attraverso i tributi propri derivati; addizionale regionale all'irpef; dalla compartecipazione iva e dal fondo perequativo, tali da consentire il finanziamento integrale in ciascuna regione (art. 8, comma 1, lett. *d*)). Ad eccezione del fondo perequativo, la misura di tali risorse è determinata "al livello minimo sufficiente ad assicurare il pieno finanziamento (...) *in una sola regione*" (art. 8, comma 1, lett. *g*)). La fissazione di tale criterio produce una sostanziale riduzione delle regioni (sicuramente una, forse due) che potranno finanziare integralmente la proprie "funzioni fondamentali" senza dover far ricorso al fondo perequativo. Appare nondimeno evidente che tale criterio è incoerente con quello di decentramento finanziario e di promozione delle autonomia regionale, ovvero incoerente con l'idea che le funzioni regionali debbano essere in via prioritaria finanziate attraverso i tributi generati sul territorio. Questa è, del resto, l'opzione scelta dal modello tedesco, sopra descritto.

Le funzioni diverse da quelle "fondamentali" sono finanziate dall'addizionale regionale all'irpef e da un fondo perequativo di riequilibrio (non integrale) della capacità fiscale per abitante nelle regioni inferiori alla media nazionale (art. 9, comma 1, lett. *g*)).

6. Alcune brevi considerazioni, da ultimo sul sistema di finanziamento degli enti locali. Come si è già anticipato, in questo la legge delega assolve, almeno in parte, alla funzione di fissare i principi di coordinamento poiché prevede l'assegnazione ai comuni di un tributo sugli immobili (art. 13, comma 1, lett. *b*)) e alle regioni un tributo sul trasporto su gomma (comma 1, lett. *c*), del medesimo articolo). La legge delega prevede altresì che tali tributi, in aggiunta ad altri tributi propri di comuni e province, siano determinati con legge dello stato, lasciando a tali enti la disciplina della fase di attuazione e la possibilità di modificare le aliquote e di introdurre "agevolazioni" (lett. *h*)). Attribuisce tuttavia anche alle regioni (lett. *g*)) la potestà

di istituire nuovi tributi comunali e provinciali “specificando gli ambiti di autonomia riconosciuti agli enti locali”.

Le altre risorse degli enti locali sono le compartecipazioni iva e irpef per i comuni e una compartecipazione ad un tributo erariale – prioritariamente – per le province, nonché il fondo perequativo.

Una innovazione rispetto all’attuale assetto delle finanza locale (sebbene innovazione relativa, poiché già conosciuta prima della riforma tributaria del 1971-1972) è l’introduzione di tributi di scopo comunali finalizzati alla “realizzazione di opere pubbliche e di investimenti pluriennali nei servizi sociali ovvero il finanziamento degli oneri derivanti da eventi particolari quali flussi turistici e mobilità urbana” e tributi di scopo provinciali (rispettivamente, lett. *d*) ed *e*), comma 1, dell’art. 12).

Gianluigi Bizioli