

L'AUTONOMIA TRIBUTARIA DELLE REGIONI ED I PRINCIPI DI COORDINAMENTO DELLA FINANZA PUBBLICA: CON IL PROGETTO GIARDA bis VERSO L'ATTUAZIONE DELL'ART. 119

Lorenzo del Federico

Premessa

L'articolato dibattito che ha accompagnato l'entrata in vigore del nuovo Titolo V, la lunga e sterile fase di implementazione del nuovo sistema finanziario delle autonomie locali, ed i restrittivi orientamenti della giurisprudenza costituzionale, rendono evidente l'opportunità di una riflessione costruttiva sull'estensione della potestà legislativa delle regioni in materia tributaria, sul concetto operativo di «tributi ed entrate propri» e soprattutto sui criteri di ripartizione delle materie imponibili fra Stato ed autonomie locali¹.

Siamo entrati ormai in una fase di attuazione, non più procrastinabile, soprattutto dopo il fallimento della ulteriore iniziativa riformatrice, nota come “devolution” e la chiusura dei lavori svolti dall'Alta Commissione di Studio per la definizione dei meccanismi strutturali del federalismo fiscale².

¹ L'ordine di idee è quello già delineato da BASILAVECCHIA- DEL FEDERICO-OSCOLATI, Il finanziamento delle regioni a statuto ordinario mediante tributi propri e partecipazioni: basi teoriche ed evidenza empirica nella difficile attuazione dell'art. 119 della Costituzione, in *Le istituzioni del federalismo*, 2006, 669; più ampiamente v. AA. VV., *Per lo sviluppo. Un federalismo fiscale responsabile e solidale*, a cura di A. Zanardi, Bologna, 2006.

² Per il più aggiornato quadro informativo v.: BUGLIONE, *La finanza*, in AA.VV., *Quarto Rapporto annuale sullo stato del federalismo in Italia*, a cura di ISSIRFA-CNR, Roma 2007; per i lavori dell'Alta Commissione v. i contributi editi nel n. 1/2006 della *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*: MAJOCCHI – MURARO, *Verso l'attuazione del federalismo fiscale*, 3; CARUSO – FONTANA – PETRINA – RICCI, *Sintesi dei principali documenti prodotti dall'Alta Commissione di Studio per la definizione dei meccanismi strutturali del federalismo fiscale*, 8; VITALETTI, *Il sistema tributario nel contesto federalista: le proposte dell'Alta Commissione*, 52, con *Commenti di GIARDINA e PEDONE*; GIARDA, *Competenze regionali e regole di finanziamento: qualche riflessione sul federalismo fiscale in Italia*, 94, con *Commenti di FAUSTO e ZANARDI*; PATIRIZII – RAPALLINI – ZITO – I “Patti” di stabilità interni, 136, con *Commenti ESPA e PISAURO*.

L'iniziativa politico istituzionale ha segnato un significativo salto di qualità mediante l'elaborazione del testo del disegno di legge delega recante disposizioni per la attuazione dell'articolo 119 della Costituzione (c.d. legge sul federalismo fiscale), approvato dal Consiglio dei Ministri il 3 agosto 2007. Si tratta di un testo ancora acerbo ma sul quale il confronto è stato informalmente aperto sin dall'autunno del 2006³.

Non è detto che tale iniziativa giunga a produrre risultati, ma è certo che ci si muove ormai verso l'attuazione dell'art. 119 mediante approvazione di una legge organica dedicata al coordinamento della finanza pubblica.

La lunga fase di stallo sembra quindi in corso di superamento, anche se restano tante incertezze, dovute alle scelte di fondo della riforma del titolo V, che, per quanto riguarda i profili finanziari e tributari si è limitata a tratteggiare appena le linee del sistema.

E' chiaro a tutti che l'art. 119 della Costituzione risulta molto prudente nell'articolare il nuovo assetto dell'autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali.

Sul piano delle garanzie la norma non indica qualità e quantità delle risorse, limitandosi a rappresentare un mero quadro di riferimento, che potrà essere riempito dalla legislazione ordinaria in prospettiva più o meno federalista, a seconda delle opzioni di fondo esercitate dallo Stato e dalle regioni nell'ambito delle loro rispettive potestà legislative, esclusive e concorrenti che siano.

Sembra che i nuovi artt. 117 e 119 abbiano superato la pregressa angusta logica della potestà legislativa delle regioni in materia finanziaria e tributaria come potestà meramente attuativa, anche se tale lettura non è stata condivisa.

Il potenziamento dell'autonomia tributaria è stato delineato mediante l'eliminazione dei limiti posti dal vecchio art. 119 ed il conferimento della potestà legislativa direttamente dalla Costituzione.

Si è quindi assistito ad una sorta di deconstituzionalizzazione della materia sul piano formale, cui conseguono ampi margini di manovra rispetto ai quali tuttavia lo Stato, le autonomie locali e la Corte Costituzionale tendono ad assumere un atteggiamento dilatorio, propugnando una lettura meramente programmatica dell'art. 119, cui oggi si va affiancando un'iniziativa legislativa estremamente prudente e riduttiva.

³ V. la fondamentale relazione del Gruppo di lavoro sul federalismo fiscale Coordinato dal Prof. Pietro Giarda, istituito presso il Ministero dell'economia e delle finanze, "Titolo V e federalismo fiscale" (22 dicembre 2006), in Astrid www.astridonline.it. Si segnalano poi gli atti del Seminario ASTRID, tenutosi in Roma il 24 luglio 2007, "L'attuazione dell'articolo 119 della Costituzione (cd. Legge sul federalismo fiscale)", sempre in Astrid www.astridonline.it.

1. La potestà legislativa delle regioni a statuto ordinario in materia tributaria.

Nel nuovo assetto costituzionale le connotazioni federaliste, molto forti nel contesto generale della riforma del Titolo V, risultano piuttosto attenuate per quanto attiene l'autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali; un ruolo limitativo è ancora significativamente svolto proprio dai principi di coordinamento della finanza pubblica.

Tuttavia per quanto riguarda l'estensione della potestà tributaria delle regioni a statuto ordinario⁴, ed il ruolo dei principi di coordinamento, non si può che partire dal dato comunemente acquisito, connaturato ad ogni stato federale, secondo cui l'istituzione dei tributi è attuata prevalentemente a livello degli enti territoriali.

Come è noto nel riparto delle potestà legislative il secondo comma dell'art. 117 Cost. individua le materie nelle quali lo Stato ha potestà esclusiva, ponendo tra queste il sistema tributario e contabile dello Stato, nonché la perequazione delle risorse finanziarie; il terzo comma individua le materie di potestà legislativa concorrente fra Stato e regioni, tra cui spicca l'armonizzazione dei bilanci pubblici ed il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario; in tutte le materie di legislazione concorrente la potestà legislativa spetta alle regioni, salvo che per la determinazione dei principi fondamentali, riservata alla legislazione dello Stato; tale limite dei principi fondamentali non opera invece per la potestà legislativa esclusiva delle regioni, prevista dal quarto comma in riferimento ad ogni materia non espressamente riservata alla legislazione dello Stato. Per quanto attiene ai tributi propri delle regioni e degli enti locali non esiste alcuna riserva allo Stato, per cui la potestà legislativa appartiene esclusivamente alle regioni, fermo restando che la legge regionale deve riservare un adeguato margine decisionale alla potestà regolamentare degli enti locali non solo per quanto riguarda la scelta di istituire o meno il tributo, ma anche per la sua disciplina.

Ovviamente in tale ottica si fa riferimento ai tributi propri autonomi, cioè istituiti direttamente dalla legislazione regionale, e non ai meri tributi propri derivati (§§ 3 e 5); inoltre si ipotizza la legittimità di interventi legislativi da parte delle regioni anche in mancanza della legge sui principi del coordinamento (§§ 2 e 4).

Il nuovo assetto dell'autonomia finanziaria e tributaria delle regioni è certamente diverso dal precedente: tuttavia il cambiamento risulta evidente da un punto di vista formale, ove si consideri la nuova ripartizione della potestà legislativa, ma dal punto di vista sostanziale

⁴ In questa sede si affronta esclusivamente la problematica attinente alle regioni a statuto ordinario; sulle regioni a statuto speciale cfr. per tutti MACCIOTTA, *Competenze e finanziamento delle Regioni a statuto speciale e delle forme di autonomia differenziata*, in *Per lo sviluppo. Un federalismo fiscale responsabile e solidale* cit., 151.

La bozza di legge delega dedica scarsa attenzione al tema, fugacemente trattato nel solo art. 18, "Coordinamento della finanza delle Regioni a statuto speciale e delle Province Autonome".

il coordinamento della finanza pubblica resta fortemente caratterizzato dal predominio della finanza statale.

La finanza delle regioni e degli enti locali è ora centrata su tributi propri, compartecipazioni al gettito dei tributi erariali e fondo perequativo; rilievo del tutto marginale rivestono i finanziamenti a finalità particolare, risorse aggiuntive e gli interventi speciali. Il vecchio sistema della finanza derivata, caratterizzato dai trasferimenti finanziari statali, è ormai superato.

Tuttavia è ancora lo Stato che istituisce un fondo perequativo per i territori con minore capacità fiscale (art. 119, comma 3), esercitando una potestà legislativa esclusiva (art. 117, comma 2, lett. *e*); è ancora lo Stato che assegna alle autonomie locali risorse aggiuntive ed interventi speciali per promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale (art. 118, comma 5). V'è poi da considerare l'opportuna salvaguardia di matrice solidaristica posta dall'art. 117, comma 2, lettera *m*), che riserva alla legislazione esclusiva dello Stato la «determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale».

2. Il coordinamento finanziario ed il problema delle materie imponibili.

Il recente disegno di legge delega recante disposizioni per la attuazione dell'art. 119, approvato dal Consiglio dei Ministri il 3 agosto 2007, ma frutto di un lungo dibattito, tende a spostare l'attenzione sul contenuto della delega. Tuttavia le tensioni politico-istituzionali lasciano intravedere una gestazione molto complessa e quantomai incerta dell'iniziativa legislativa, per cui si ritiene opportuno ragionare attenendosi al quadro normativo vigente, sia pure evidenziando gli specifici punti di convergenza o divergenza tra opzioni interpretative, prospettive de iure condendo e principi del disegno di legge delega.

La mancanza della legge sui principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario pone due fondamentali questioni: -la legittimità dell'esercizio della potestà legislativa delle regioni in tema di tributi regionali e locali; - in prospettiva la legittimità di limitazioni, da parte della legge statale sui principi, alla tipologia dei suddetti tributi.

In merito è già intervenuta decisamente la Corte Costituzionale, condizionando fortemente l'esercizio della potestà legislativa delle regioni, congelata sino a quando verrà emanata la legge sui principi di coordinamento (§ 3), tuttavia in questa sede si

prospetta egualmente quell'opzione interpretativa, di evidente matrice autonomistica, che aveva caratterizzato la fase iniziale del dibattito⁵.

Oggi la problematica tende a stemperarsi, stante la recente approvazione del disegno di legge delega recante disposizioni per la attuazione dell'art. 119, ma la centralità e l'attualità del tema restano evidenti.

In linea teorica il coordinamento finanziario è quantomai opportuno ove si considerino i vincoli comunitari derivanti dal patto di stabilità e crescita stipulato fra gli Stati membri dell'Unione europea; ovviamente anche l'autonomia finanziaria delle regioni e degli enti locali deve inserirsi armonicamente nell'ambito dei rigorosi limiti derivanti da tali vincoli comunitari, che integrano la costituzione materiale nazionale, e da ultimo hanno assunto esplicito rilievo *ex art.* 117, comma 1. Inoltre la ripartizione della materia imponibile tra i vari livelli di Governo, comunitario, nazionale, regionale e locale, incontra intrinseci limiti nella salvaguardia dei principi *ex art.* 53 della Costituzione, su cui tradizionalmente si fonda la stessa potestà impositiva dello Stato.

Nell'art. 119 il coordinamento della finanza pubblica non è più di tipo verticale, ma di tipo circolare, ancorché permanga in termini sostanziali, ma non più formali, una priorità della finanza dello Stato. Questa induce a pensare che le regioni abbiano potestà legislativa soltanto per tassare quelle materie imponibili rientranti nella sfera delle proprie competenze legislative (principio di contenenza), ovvero che non risultino già occupate dalla finanza statale (per le quali risulta spesso evidente la superfluità di un'apposita legge di coordinamento).

Comunque sia entro tale ambito, già alquanto angusto, le regioni non potrebbero essere ulteriormente compresse. Invero nel sistema attuale la potestà legislativa viene conferita alle regioni direttamente dalla Costituzione. Lo Stato ha potestà legislativa concorrente con le regioni per attuare il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, ma la mancata emanazione dell'apposita legge non può certo procrastinare all'infinito l'esercizio della potestà esclusiva delle regioni in materia di tributi regionali e locali.

La mancata emanazione della legge statale sui principi del coordinamento (di cui peraltro non si rinviene esplicita previsione negli artt. 117 e 119) esprimerebbe semplicemente la scelta del legislatore statale di rinuncia ad elaborare una vera e propria legge fondamentale di settore. Si tratterebbe di una rinuncia infausta, foriera di infinite problematiche di ordine costituzionale e finanziario, che tuttavia risulterebbe legittima. D'altro canto la stessa Corte Costituzionale in assenza della legge sui principi

⁵ GALLO, Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione, in *Rass. trib.* 2002, 585; Id., Federalismo fiscale e ripartizione delle basi imponibili tra Stato, regioni ed Enti locali, *ibidem*, 2002, 2007; Id., Quando l'attuazione del federalismo fiscale?, in *Riv. dir. trib.*, 2003, I, 387; DEL FEDERICO, Orientamenti di politica legislativa regionale in materia di tributi locali, in *Fin. loc.* 2003, 521.

ritiene inibito l'esercizio della potestà legislativa delle regioni in materia tributaria, ma non paventa conseguenze di sorta in termini di illegittimità di tale inerzia.

Ritenere che le regioni possano legiferare in materia tributaria anche in mancanza della auspicabile (ancorché non indispensabile) legge generale sui principi, può dar luogo a variegate perplessità (avvalorate dalla Corte Costituzionale - § 3), e comporta il rischio che si perpetui il pernicioso fenomeno del diritto finanziario annuale, con rinvio alle susseguentisi leggi finanziarie, per quanto riguarda il contingente coordinamento della finanza pubblica; inoltre si renderebbe necessaria una difficile supplenza interpretativa della giurisprudenza e della dottrina, per quanto riguarda l'identificazione dei principi del sistema tributario. Ma tale ipotesi non può non essere considerata, soprattutto laddove finisca con il naufragare anche l'attuale iniziativa legislativa.

3. La lettura meramente programmatica dell'art. 119.

Confrontando il vecchio ed il nuovo testo dell'art. 119, e soprattutto in ragione dell'assetto federalista definito dagli artt. 117 e 118, risulta chiaro che si è inteso superare la vecchia logica della potestà legislativa delle regioni in materia tributaria tradizionalmente qualificata come meramente attuativa.

Si è però assistito ad un deciso intervento pretorio dei giudici costituzionali. La sentenza 26 gennaio 2004, n.37⁶ della Corte Costituzionale ha sancito una singolare situazione di quiescenza – oltretutto di durata indeterminata - in cui viene a trovarsi, nella parte relativa all'autonomia impositiva, la riforma del Titolo V. La riforma è stata in primo luogo disapplicata dalla giurisprudenza, poi trascurata dai vari Governi che si sono succeduti, ed infine svilita dalle autonomie locali che, salvo qualche encomiabile eccezione, hanno mostrato di non volersi impegnare nell'area della fiscalità.

Conseguentemente, quanto meno nella parte tributaria, la riforma ha assunto quella natura «programmatica» che sembrava definitivamente ripudiata, come categoria autonoma, per la generalità delle norme costituzionali. Nonostante tale convergenza istituzionale in un atteggiamento ostile alle innovazioni, che ha ispirato interpretazioni in larga parte apertamente in contrasto con la lettera delle norme, emerge la possibilità di una positiva attuazione del nuovo dettato costituzionale che, senza compromettere indiscusse esigenze di razionalità e di unitarietà complessiva del sistema tributario nazionale, valorizzi finalmente quella autonomia tributaria uscita compressa dalla

⁶ In Riv.dir.trib. 2004, II, 215, con nota di SCALINCI, Riserva di legge e primato della fonte statale nel "sistema" delle autonomie fiscali.

riforma tributaria degli anni settanta e per contro fortemente invocata nell'auspicio pressoché unanime degli studiosi e delle parti politiche⁷.

Un tentativo di attuazione rapida si rende d'altra parte indispensabile, per chi ritenga ancora valide le ragioni di un decentramento ampio delle scelte di politica tributaria (e, se si vuole, anche di una limitata, e virtuosa, competizione fiscale tra le autonomie), anche in considerazione del fatto che dal 2001, paradossalmente, l'autonomia tributaria degli enti locali ha subito compressioni numerose e significative, tuttavia giustificate dalla Corte Costituzionale (sentenze 26 settembre 2003, n.296 e n.297⁸ e 15 ottobre 2003, n. 311⁹, oltre alla già citata n.37 del 2004, cui si deve la ricostruzione più compiuta della fase transitoria del nuovo sistema¹⁰) in una logica di «ultrattività» del

⁷ GALLO, L'autonomia tributaria degli enti locali, Bologna 1979; BETOLISSI, L'autonomia finanziaria regionale, Padova 1983; TREMONTI- VITALETTI, Il federalismo fiscale. Autonomia municipale e solidarietà sociale, Bari 1994; AA. VV., L'autonomia finanziaria degli enti locali territoriali, a cura di M. Leccisotti- P. Marino -L. Perrone, Roma- Milano, 1994; Relazione finale dei lavori della Commissione di studio per il decentramento fiscale, coordinata dal Prof. Franco Gallo, "Proposte per la realizzazione del federalismo fiscale", I, edita dalla rivista "Il fisco", come allegato al n. 21 del maggio 1996; TUNDO, Contributo allo studio dell'autonomia tributaria dei comuni, Padova 2002, 183; DEL FEDERICO, L'autonomia finanziaria e tributaria delle regioni: riforma costituzionale e principi generali, a cura di V. P. Renzi, in AA.VV., Gli studi di settore come strumento di politica federalista. Il ruolo della regione, Milano, 2003, 48; COCIANI, L'autonomia tributaria regionale, Milano 2003; ANTONINI, La vicenda dell'autonomia finanziaria regionale: dal vecchio al nuovo art. 119 della Costituzione, in *Le Regioni*, 2003, 11; BRANCASI, L'autonomia finanziaria degli enti territoriali: note esegetiche sul nuovo art. 119 Cost., *ibidem* 41; PICA, Del federalismo fiscale in Italia, Napoli, 2004; PERRONE, La sovranità impositiva tra autonomia e federalismo, in *Riv. dir. trib.* 2004, I, 1173; AA. VV., Verso un nuovo federalismo fiscale, a cura di L. Antonimi, Milano 2005.

⁸ In *Riv.dir.trib.* 2004, II, 169, con nota di COCIANI, Olimpiadi, automobili e tartufi: due strani casi di riqualificazione di tributi regionali propri; sulla prima sentenza, si veda anche ANTONINI, La prima giurisprudenza costituzionale sul federalismo fiscale: il caso dell'IRAP, in *Riv.dir. fin.* 2003, II, 99.

⁹ In *Rass. trib.* 2003, 2053, con commenti, riguardanti anche le sentenze 296 e 297 dello stesso anno, di GRIPPA SALVETTI, La legittimità costituzionale di modifiche regionali a leggi statali, e di COVINO, Deroghe regionali alle leggi statali tra garanzie per il contribuente e conflitto di competenze.

¹⁰ L'orientamento è stato poi conservato sostanzialmente nella giurisprudenza successiva: con la sentenza 19 luglio 2004, n. 241, in *Riv. giur. trib.* 2004, 115, con nota di PENNELLA, Legittima la delega statale al Governo per la soppressione graduale dell'IRAP, nonché, sempre in tema di IRAP, con le successive pronunzie: 14 dicembre 2004, n. 381, in *Giur. Cost.* 2004, 4211, con nota di BRANCASI, In tema di finanza delle autonomie alcune questioni dall'esito relativamente scontato; cfr. altresì le recenti: sent.za 29 dicembre 2004, n. 431, in *Dir. prat. trib.* 2005, II, 242; sent.za 23 dicembre 2005, n. 455, *ivi* 2006, II, 170; ord.za 7 aprile 2006, n. 148, *ivi* 2006, II, 626; sent.za 14 aprile 2006, 155, *ivi* 2006, II, 590; in materia di spesa, per analogo orientamento, v. ad es. la sentenza 14 novembre 2005, n. 417, in *Riv. dir. fin. sc. fin.* 2006, II, 27, con nota di BARBERO, Il problematico coordinamento della finanza pubblica. Risulta tuttavia originale ed innovativa la pronuncia 13 gennaio 2006, n. 2, in *Dir. prat. trib.* 2006, II, 473, con commento di DE MITA, che ha ammesso l'istituzione di un'addizionale regionale IRPEF progressiva pur confermandone l'inerenza ad un tributo statale.

sistema anteriore alla riforma, preservato da interventi modificativi che si temevano disparati e disomogenei¹¹.

Nella sostanza tali sentenze hanno chiarito che:

-a) che i tributi anteriori alla riforma, istituiti e disciplinati da norme statali, ancorché con gettito riservato alle autonomie locali, non possono essere mai considerati tributi propri di queste ultime;

-b) che lo stato rimane anche dopo la riforma del Titolo V «signore e padrone» della sorte di tali tributi: li può modificare, ancorché sia previsto un potere normativo integrativo da parte dell'ente locale, li può abrogare, salvo il limite del non poter sopprimere, senza sostituirli, spazi di autonomia già riconosciuti (sentenza 37/2004, e, soprattutto, sentenza 241/2004, che ha riconosciuto legittima la legge delega 80/2003, nella parte in cui prevedeva la graduale soppressione dell'Irap); pertanto, va escluso un potere di intervento delle autonomie locali sulla disciplina di tali tributi, se non nei limiti precostituiti dalla disciplina statale;

-c) che il nuovo sistema delle competenze non può avviarsi, se non previa fissazione di (nuovi) principi di coordinamento da parte della legge statale (cui vengono attribuiti poteri di scelta anche su ambiti che in verità sembrerebbero già toccati in modo esaustivo dalla normativa costituzionale, fornendo così indirizzi pretori verso soluzioni molto prudenti);

-d) che la scelta tra due o tre livelli di intervento normativo sul sistema tributario locale deve considerarsi riservata alla legge sui principi di coordinamento.

Se tali sono i presupposti individuati dalla giurisprudenza della Corte per procedere all'attuazione, e se essi rivelano una lettura prudente e sostanzialmente restrittiva del nuovo assetto, tuttavia non del tutto vincolante dato che la maggiore o minore portata dell'autonomia viene affidata alla legislazione sui principi di coordinamento, nell'elaborazione delle proposte appare preferibile assumere una visione di partenza più ampia, che valorizzi il senso della riforma costituzionale e quindi assegni all'azione delle autonomie locali – oggi del tutto equiordinate allo Stato – un ruolo pregnante, tale da consentire alle stesse, mediante la leva fiscale, non solo lo svolgimento delle funzioni essenziali, ma anche l'esercizio di una politica economica autonoma, nei limiti consentiti dai vincoli di bilancio che interessano l'intero complesso della finanza pubblica. Una più o meno accentuata “pressione fiscale”, una più o meno ampia gamma di prestazioni pubbliche offerte a livello locale, segneranno il discrimine tra le diverse visioni del ruolo delle autonomie locali e della loro incidenza sull'economia e sulla società del territorio.

¹¹ Per la compiuta analisi sistematica della giurisprudenza della Corte Costituzionale in materia v. FREGNI, *Autonomia tributaria delle Regioni e riforma del Titolo V della Costituzione*, in AA. VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. Perrone e C. Berliri, Napoli, 2006, 477.

In tale ottica, per la migliore attuazione della riforma sembra corretto e proficuo riconoscere un ruolo ampio alla potestà normativa regionale, impostando le linee di un sistema sostanzialmente binario: il sistema dei tributi statali, da un lato, i sistemi dei tributi regionali e locali, dall'altro. Il primo è disciplinato ovviamente solo da normativa – di rango primario o secondario, nel rispetto dell'art. 23 Costituzione – statale; i secondi, disciplinati da fonti statali (che fissano solo principi fondamentali del coordinamento), da leggi regionali – unanimemente riconosciute in grado di soddisfare, al pari di quelle statali, la riserva di cui al citato art. 23 – che completano la disciplina di coordinamento e «stabiliscono» (secondo la terminologia dell'art. 119 Costituzione) tributi propri e tributi attribuiti alla gestione degli altri enti locali, infine da fonti regolamentari e statutarie di competenza di questi ultimi, con le quali si integra la disciplina dei tributi di loro «competenza» (anche se istituiti con legge regionale)¹². L'art. 117 si mostra obiettivamente impermeabile a qualunque tentativo di fondare, in ordine al secondo sistema, una competenza normativa statale ulteriore rispetto alla fissazione di principi fondamentali di coordinamento: esso assegna infatti alla legge statale i soli tributi erariali, riservando di conseguenza alle regioni la competenza legislativa in ordine al complesso delle entrate non statali. Di più, appare decisivo che la stessa funzione normativa di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario sia concepita (coerentemente con la pari dignità che gli enti pubblici hanno in base al nuovo art. 114) come concorrente, e nel suo ambito è pertanto riservata allo Stato solo la fissazione dei principi fondamentali (un esempio concreto di principio fondamentale è stato individuato dalla Corte Costituzionale nella sentenza 26 gennaio 2005, n.30¹³, a proposito della riscossione dei crediti tributari di modesta entità), mentre è di competenza regionale l'individuazione di norme più analitiche, destinate a completare il raccordo tra le finanze e i sistemi tributari dello Stato, delle regioni, delle altre autonomie locali¹⁴. Appaiono quindi contrastanti con il quadro costituzionale sia

¹² BASILAVECCHIA - DEL FEDERICO - OSCULATI, Il finanziamento delle regioni a statuto ordinario mediante tributi propri e partecipazioni cit. 678.

¹³ In il fisco 2005, I, 879.

¹⁴ Sul nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria cfr.: GIOVANNINI, Normazione regionale in materia tributaria, in *Rass. trib.*, 2003, 1165; FANTOZZI, Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria, in *Riv. dir. trib.* 2005, 3; PREZIOSI, I nuovi poteri tributari delle autonomie locali, *ibidem.*, 557; GALLO, Ancora in tema di autonomia tributaria delle regioni e degli Enti locali nel nuovo titolo V della Costituzione, in *Rass. trib.* 2005, 1033; GIOVANARDI, L'autonomia tributaria degli enti territoriali, Milano 2005; VENTRE, La fiscalità locale dopo la riforma costituzionale, Napoli, 2005, 63; FREGNI, Riforma del titolo V della Costituzione e federalismo fiscale, in *Rass. trib.* 2005, 683; G. SELICATO, La nuova autonomia degli enti territoriali, in *Dir. prat. trib.* 2005, I, 1177; CIPOLLINA, La riserva di legge in materia fiscale, in *Diritto tributario e Corte costituzionale cit.*, 178; per una lettura particolarmente restrittiva cfr.: MORRONE, La potestà tributaria degli enti locali nell'ordinamento costituzionale, in *Trib. loc. reg.* 2005, 26; TESAURO, Le basi costituzionali della fiscalità regionale e locale, in *Fin. Loc.*, 2005, 13.

l'ipotesi di una legislazione regionale destinata ad operare in situazione di esplicita subprimarietà – come se nulla fosse cambiato – e come tale pesantemente condizionata da leggi quadro statali già abbastanza dettagliate, sia, a maggior ragione, quella di una riserva statale in ordine alla disciplina dei tributi sub regionali, tale da condizionare, o addirittura escludere, il livello normativo regionale¹⁵.

Queste conclusioni sono confermate dalla constatazione, obiettiva, che nessuna delle nuove disposizioni del Titolo V esplicita nuovi limiti, in ordine alle materie imponibili destinate ad entrare nel sistema tributario statale ed in quello regionale-locale, ulteriori rispetto ai principi costituzionali già operanti. Ciò consentirebbe, in astratto, nell'ipotesi estrema, e inevitabilmente sulla base di una previa legislazione di coordinamento, un possibile concorso di forme impositive sulla stessa materia imponibile, legittimerebbe l'individuazione nella legislazione regionale di prelievi senza alcun limite pregiudiziale che non sia quello, ineludibile, del razionale criterio di collegamento del prelievo al territorio regionale.

4. I principi del sistema tributario e la supplenza interpretativa.

Si ritiene che il disegno di legge delega faticherà molto prima di giungere a compimento, per cui nella prospettiva della persistente inerzia del legislatore statale, e quindi dell'inevitabile supplenza interpretativa, si può tentare di identificare alcuni dei principi del sistema tributario alla luce dei quali ritenere già oggi praticabile l'esercizio della potestà legislativa delle regioni in materia di tributi propri.

Si tratta di principi da tempo enucleati dalla dottrina¹⁶, tra i quali meritano particolare attenzione:

-a) i principi, attinenti alla finanza pubblica desumibili dall'ordinamento comunitario e dall'ordinamento internazionale (art. 117, comma 1); si pensi ad es. alla tutela delle fondamentali libertà economiche nel mercato unico ed al principio di non

¹⁵ In questa logica di apertura sembra muoversi la sentenza 2 dicembre 2004, n. 372, in G.U. 9 dicembre 2004 (passata inosservata forse perché relativa all'approvazione di uno Statuto regionale), la quale, pur conservando formalmente una sostanziale continuità con le precedenti pronunzie, ammette la scelta della Regione per soli "due livelli" di normazione sui tributi locali e riserva alla legge statale solo la partecipazione alla fissazione dei principi fondamentali di coordinamento, peraltro, in caso di inerzia perdurante del legislatore statale, ammettendone la fungibilità con quelli già desumibili dall'ordinamento vigente.

¹⁶ V. puntualmente BASILAVECCHIA - DEL FEDERICO - OSCULATI, Il finanziamento delle regioni a statuto ordinario mediante tributi propri e compartecipazioni cit. 681; per ulteriori contributi v.: DEL FEDERICO, Orientamenti di politica legislativa regionale in materia di tributi locali cit.; ANTONINI, I principi di coordinamento del federalismo fiscale, in Verso un nuovo federalismo fiscale cit., 62.

discriminazione, al principio chi inquina paghi, al principio di proporzionalità, al divieto di doppia imposizione internazionale ecc.

In senso conforme è orientato il disegno di legge delega, che nell'art. 3, dedicato ai principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario, sub lett. a) contempla: "previsione che la disciplina dei singoli tributi e del sistema tributario nel suo complesso debbano rispondere a razionalità e coerenza; rispetto dei limiti imposti dai vincoli comunitari e dai trattati ed accordi internazionali; esclusione di ogni forma di doppia imposizione".

-b) i principi posti dalla Costituzione, desumibili dagli artt. 14 (inviolabilità del domicilio ai fini fiscali), 20 (divieto di specifici gravami fiscali sugli enti religiosi) 23 (riserva di legge), 53 (capacità contributiva, progressività ecc.), 75 (divieto di referendum in materia tributaria), 81 (bilancio e divieto di istituire nuovi tributi).

Ad essi la bozza di legge delega non fa esplicito riferimento, in quanto immanenti al sistema.

-c) il principio di contenenza (desumibile dagli artt. 117 e 119), secondo cui le regioni hanno potestà legislativa per tassare quelle materie imponibili rientranti nella sfera delle proprie competenze legislative¹⁷.

Questo fondamentale principio non è stato recepito dalla bozza di legge delega che anzi, nell'art. 7¹⁸, si limita a prevedere che "alle Regioni a statuto ordinario sono assegnati tributi propri in grado di finanziare quote significative delle spese derivanti dall'esercizio delle funzioni nelle materie che la Costituzione assegna alla loro competenza esclusiva e concorrente" (1 co.).

Il depotenziamento del principio di contenenza, se per un verso suscita perplessità sul piano della legittimità costituzionale, per altro verso risponde alla complessiva logica dell'intervento, e cioè di accentuare al massimo l'armonia e la coerenza del sistema tributario, dal Legislatore oggi unitariamente inteso (v. art. 1, 1 co., lett. a), riducendo la potestà legislativa delle Regioni in materia tributaria ad una mera potestà attuativa, fortemente condizionata, come nel passato, dalla legge dello Stato.

-d) i principi del sistema finanziario delle autonomie locali, posti, sia pure genericamente, dagli artt. 119 e 120.

-e) i principi generali estrapolati dalla legislazione ordinaria, ad es. per quanto riguarda:
- l'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, salve le procedure di accertamento con

¹⁷ GALLO, Prime osservazioni sul nuovo art. 119 cit.; Id., Federalismo fiscale e ripartizione delle basi imponibili cit.; DEL FEDERICO, Orientamenti di politica legislativa regionale in materia di tributi locali cit.; BASILAVECCHIA - DEL FEDERICO - OSCULATI, Il finanziamento delle regioni a statuto ordinario mediante tributi propri e partecipazioni cit. 682, 684, 705.

¹⁸ Rubricato "Tributi propri delle Regioni a statuto ordinario, partecipazioni al gettito dei tributi erariali".

adesione e di conciliazione giudiziale; - la tipologia dei provvedimenti di accertamento, di liquidazione ecc.; - la struttura e la funzione della decadenza, della prescrizione ecc. Tali principi sono stati percepiti ed evocati dalla bozza di legge delega (art. 3, lett. d ed e), ancorché se ne renda opportuna ulteriore specificazione nel decreto delegato.

Infine quale norma sintomatica dell'architettura costituzionale assume particolare interesse l'art. 120 Cost., anch'esso coinvolto nella riforma del Titolo V. La nuova formulazione conferma l'originaria impostazione, secondo cui la regione non può istituire dazi d'importazione o esportazione o transito tra le regioni, né adottare provvedimenti che ostacolino la libera circolazione delle persone e delle cose, ovvero limitino l'esercizio del diritto al lavoro in qualunque parte del territorio nazionale. Nel porre un limite specifico la norma conferma indirettamente ed implicitamente la sussistenza di una potestà legislativa regionale in materia tributaria, da svolgersi nell'ambito dei principi fondamentali, senza necessità di ulteriori vincoli. Se così non fosse, e cioè se allo Stato competesse necessariamente fissare la tipologia dei tributi regionali, la disposizione in esame avrebbe dovuto avere come destinataria la legge statale. L'avere, invece, posto il divieto direttamente alla legge regionale indica che l'imposizione del dazio, sarebbe senz'altro rientrata, in mancanza della disposizione in esame, nella potestà legislativa regionale, senza necessità d'intermediazione della legge statale, fermi restando i vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario.

La bozza di legge delega tace in merito; si astiene dall'estrapolare dall'art. 120 qualsivoglia principio, ed anzi delinea un sistema in cui la potestà legislativa delle Regioni in materia tributaria risulta stringentemente filtrata e condizionata dalla legge dello Stato.

5. segue: gli altri principi indicati dalla bozza di legge delega.

A prescindere dalle perplessità suscitate dalla riduttiva e limitante opzione di fondo, tra i principi indicati dall'art. 3 della bozza di legge delega si segnalano anche:

- la ragionevole e condivisibile esclusione di interventi sulle basi imponibili e sulle aliquote dei tributi riferibili ad altri livelli di governo privi di contestuale compensazione (lett. c);
- lo scontato divieto di trattamenti agevolativi regionali e locali che si possano rivelare fattori di concorrenza dannosa, di discriminazione tra residenti o di restrizioni delle libertà economiche (lett. f);
- la previsione che la legge regionale possa, con riguardo alle materie non assoggettate ad imposizione da parte dello Stato: istituire tributi regionali e locali; e che la stessa legge regionale possa pure determinare le materie nelle quali gli enti locali possono,

nell'esercizio della propria autonomia, stabilire tributi, introdurre variazioni alle aliquote od agevolazioni (lett. g).

Tale principio va collocato nel contesto degli artt. 7, "Tributi propri delle Regioni a statuto ordinario, compartecipazioni al gettito dei tributi erariali", e 12, "Coordinamento ed autonomia tributaria degli enti locali". Risulta chiaro il ruolo fondamentale dei tributi assegnati dalla legge dello Stato e delle compartecipazioni, a fronte del ruolo marginale dei tributi propri autonomi regionali e locali, che potranno essere istituiti dalle singole Regioni su materie imponibili libere (art. 7, 1 co., lett. b, ed art. 12, 4 co.).

-la previsione che, per i tributi regionali destinati al finanziamento delle funzioni *essenziali* attinenti ai diritti civili e sociali ed alle funzioni *fondamentali* degli enti locali (art. 117, 2 co., lett. m e p), le Regioni non possano modificare le basi imponibili, l'aliquota, le detrazioni e le deduzioni, nonché introdurre agevolazioni, se non nei limiti stabiliti dalla legge statale (lett. h).

Il sistema della bozza di legge delega è centrato su un complicato, ma meritorio, meccanismo di connessione tra funzioni amministrative e mezzi di finanziamento (artt. 6, 9, 11 e 15), che dovrebbe favorire l'acquisizione di responsabilità e consapevolezza da parte degli organi di governo delle autonomie locali, in un contesto di trasparenza finanziaria e di generale accountability.

- la previsione che, per gli altri tributi originati da legge statale, le Regioni possano modificare le modalità di computo della base imponibile nei limiti stabiliti dalla legge statale e modificare le aliquote; inoltre la previsione che lo Stato, d'intesa con le Regioni, determini, per le singole Regioni, livelli di gettito uniforme, in base ai valori medi dei parametri adottati nelle diverse legislazioni regionali (lett. i);

- la previsione che i tributi regionali, anche se necessari al finanziamento delle funzioni *essenziali* e *fondamentali*, non possano mai avere vincoli di destinazione (lett. l).

Principio questo censurabile sotto molteplici punti di vista in quanto: depotenzia la connessione tra funzioni amministrative e mezzi di finanziamento, su cui è incentrato il sistema della legge delega; si pone in netto contrasto con la potestà esclusiva delle Regioni per quanto concerne il loro sistema tributario; tarpa le esigenze in più occasioni espresse dal mondo delle autonomie che ritiene ad esse particolarmente congeniali i tributi di scopo (v. infra);

- la previsione che gli enti locali possano stabilire i tributi propri solo se afferenti alle materie determinate dalla legge statale o regionale (lett. m).

Principio questo che, sia pure con qualche forzatura, tende a spostare il sistema tributario degli enti locali dalla competenza esclusiva delle regioni ad una competenza sostanzialmente concorrente tra Stato e Regioni ancorata alla dimensione dei comuni (v. anche artt. 11 e 12);

- la previsione che la legge statale non possa intervenire, salvo intesa, nelle materie assoggettate ad imposizione con legge regionale (lett. n);

- la previsione che la legge statale possa comunque introdurre tributi locali la cui applicazione è subordinata all'entrata in vigore di una legge regionale, ovvero, in assenza di questa, ad una delibera del singolo ente locale interessato (lett. o).

Per quanto rileva in questa sede il sistema così delineato risulta fortemente centralizzato, spingendo al limite massimo il meccanismo del coordinamento, utilizzato per ridurre la potestà legislativa delle Regioni in materia tributaria ad una potestà meramente attuativa, così come era in passato, in base al vecchio testo dell'art. 119; il quadro depone altresì verso una sostanziale concorrenza fra Stato e Regioni in tema di sistema tributario degli enti locali, tendendo a superare la lettura che attribuisce potestà esclusiva alle Regioni.

Si tratta di scelte radicalmente limitative delle prerogative delle autonomie locali, ma pur sempre compatibili con il quadro costituzionale.

E' comunque noto che sono state da più parti evidenziate contraddizioni, logiche di compromesso e variegate esigenze di cambiamento¹⁹, così come sono state formulate aspre critiche (soprattutto da parte della Conferenza dei Presidenti delle Regioni), per cui è verosimile che la bozza di legge delega avrà un precorso ancora lungo e tortuoso.

Ciononostante l'iniziativa legislativa risulta opportuna ed apprezzabile, in quanto supera la fase di stallo e di incertezza che ha negativamente caratterizzato la scorsa legislatura, impantanata nello sterile progetto della "devolution".

6. Le prospettive teoriche per la legge sui principi di coordinamento.

Tornando alle prospettive teoriche è chiaro che nell'attuazione del federalismo fiscale il Legislatore dispone di un'ampia gamma di opzioni, molte delle quali possono determinare sicuramente la costruzione di un sistema tributario non eccessivamente frazionato, nel quale la potestà normativa regionale sia in misura più o meno ampia condizionata dalla preventiva legislazione statale, nella consapevolezza, però, che quest'ultima deve pur sempre essere costruita in forma di (e con contenuti non esorbitanti da quelli propri di una) legislazione su "principi fondamentali"²⁰.

¹⁹ JORIO, Prime riflessioni sul testo "Giarda Bis", in www.federalismi.it; MACCIOTTA- BASSANINI, Il disegno di legge sull'attuazione dell'art. 119 della Costituzione in tema di federalismo fiscale: prime riflessioni, in Astrid www.astridonline.it; CERULLI IRELLI, Sul federalismo fiscale (prime provvisorie osservazioni), ibidem.

²⁰ BASILAVECCHIA - DEL FEDERICO - OSCULATI, Il finanziamento delle regioni a statuto ordinario mediante tributi propri e partecipazioni cit. 683.

Da un lato, stante la sostanziale decostituzionalizzazione della materia, il legislatore ordinario potrebbe spaziare dal federalismo fiscale competitivo al federalismo fiscale cooperativo, con le relative molteplici varianti. Le scelte di fondo sono rimesse alla legge generale sui principi del coordinamento, decisamente valorizzata dalla Corte Costituzionale. Dall'altro, è probabile che, se lo Stato ha legislazione esclusiva sul suo sistema tributario (il che è ovvio), e se l'autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali non ha specifiche garanzie in ordine alla qualità e quantità dei tributi (il che costituisce una delle peculiarità del nuovo art. 119), in termini sostanziali (anche e soprattutto in mancanza della legge di coordinamento) restino disponibili per il sistema tributario delle autonomie locali solo quelle materie imponibili rispondenti al principio di contenenza (principio trascurato dalla bozza di legge delega), ed altresì quelle che non sono già tassate nel sistema tributario dello Stato (principio recepito dalla bozza). Alla finanza statale compete quindi sulle materie imponibili una sorta di «prelazione» rispetto alla finanza territoriale.

Risulta così evidente la centralità del così detto principio di contenenza, in virtù del quale per un verso l'oggetto del tributo regionale o locale (la materia imponibile) deve essere ricompreso nell'ambito delle materie e degli interessi la cui cura è devoluta alla potestà legislativa delle regioni, e per altro verso in tali materie non sono ammissibili ingerenze impositive da parte dello Stato (la «prelazione» non potrebbe mai comprimere il principio di contenenza).

In senso evolutivo, tuttavia, va osservato che, solo se, nella redazione dei principi di coordinamento, si procederà nel senso di valorizzare l'ampiezza delle competenze normative regionali, troverà soluzione la problematica individuazione dei «tributi propri», i soli oggi contemplati dall'art. 119, in uno a compartecipazioni e perequazione. Come rilevato dalla giurisprudenza costituzionale (§ 3), un tributo non è mai «proprio» dell'ente locale, quando la sua disciplina normativa deriva dalla legge statale. Occorre quindi, perché si realizzi la prospettiva dell'art. 119 riformato e vi siano tributi propri delle autonomie regionali e locali, che i principi del coordinamento non siano previsione del tutto puntuale dei singoli tributi applicabili in sede locale; la normativa di principio dovrà arrestarsi alla configurazione di massima (al più potrebbe essere ipotizzabile un catalogo astratto di prelievi, identificati nei loro contenuti essenziali, a disposizione dell'ente regionale o locale) delle forme di imposizione praticabili dalla normativa regionale, lasciando poi a quest'ultima discrezionalità di «stabilire e istituire» un tributo che, a questo punto, anche la Corte, senza smentire se stessa, potrebbe considerare «proprio» dell'autonomia locale. Insomma, la condizione per continuare a mantenere in vita, anche a regime, quelli che convenzionalmente si

Risulta quindi criticabile che l'art. 3 della legge delega giunga a specificare criteri tecnici in tema di deducibilità degli oneri fiscali a seconda dei diversi livelli di governo (art. 3, lett. b), ciò soprattutto in ragione degli intuibili profili di dettaglio cui potrà spingersi il decreto delegato.

possono definire come tributi propri derivati dalla legislazione statale, è che l'identificazione del tributo avvenga in sede di principi fondamentali di coordinamento (è l'unica sede riservata alla legislazione statale) e che a livello regionale o locale vi sia un sufficiente margine di manovra sulla disciplina di dettaglio, ma anche, in via del tutto astratta, la possibilità di adottare o meno il tributo compreso nel catalogo: in sostanza, la previsione dei principi non dovrebbe essere del tutto coercitiva rispetto all'autonomia della regione o dell'ente locale.

Se i principi di coordinamento non venissero così limitati, infatti, si costruirebbero tributi ancora una volta non propri ma attribuiti, secondo uno schema non più conforme alla previsione di cui all'art. 119 riformato e alla sopravvenuta definizione di tributo proprio, fornita dalla Corte²¹. Con l'adozione di uno schema più elastico, nella redazione della struttura del prelievo in sede di principi di coordinamento, sarebbe possibile conservare nel nuovo sistema quelle forme impositive oggi portanti, delle quali è del tutto ragionevole immaginare la sopravvivenza (ed invero v. artt. 7, 11 e 12 della bozza di legge delega). Anche nel caso di sovrimposte e addizionali a tributi erariali una soluzione equilibrata potrebbe riservare ai principi di coordinamento la fissazione di alcuni limiti essenziali alla potestà impositiva (sub)regionale, consentendo che una normazione integrativa sia poi concepita dalla fonte regionale

Esiste poi il problema dei rapporti tra legge regionale e potestà normativa delle altre autonomie, come noto dotate solo di potere regolamentare.

Sembra eccessivo assumere che, nel passaggio della competenza normativa dallo Stato alla Regione, possa determinarsi una compressione dell'autonomia normativa già oggi riconosciuta agli enti locali dal Tuel e dall'art. 52 del d.lgs. 446/97 (per un'apertura verso la tutela delle autonomie, Corte Costituzionale 30/2005), piuttosto che un ulteriore sviluppo. La legge regolatrice di tributi propri dell'ente locale (regionale o statale che sia) dovrebbe, nel rispetto dell'art. 23 Costituzione, fissare la tipologia di prelievo disciplinando la sola struttura del tributo (fatto imponibile, aliquota massima, soggetti passivi) o, al più contenere una disciplina più completa, applicabile in via residuale solo in mancanza di esercizio di potere regolamentare da parte dell'ente locale.

Rispetto ai modelli attuativi del federalismo fiscale desumibili dalla sentenza 37/2004, esistono valide ragioni per proporre un'ampia autonomia impositiva regionale (più o meno limitata, quanto alla materia imponibile, in funzione delle opzioni indicate in precedenza), e un *self restraint* statale circa i principi di coordinamento. Questi ultimi, da impostare congiuntamente in relazione sia alla finanza pubblica (in particolare, ai

²¹ Cfr. URICCHIO, Tributi regionali propri e impropri alla luce della riforma del Titolo V della Costituzione e della giurisprudenza della Corte Costituzionale, in Fin. Loc., 2006, 24.

meccanismi perequativi²²), sia alla struttura del sistema tributario, dovrebbero riconoscere l'esistenza di un sistema statale e di sistemi regionali, e garantirne l'omogeneità strutturale (anche al fine di non rendere eccessivamente complessa l'individuazione della capacità fiscale, da porre a base dei trasferimenti perequativi); la competenza normativa regionale dovrebbe essere valorizzata, come fonte privilegiata della disciplina dei tributi di tutte le autonomie locali, e nel contempo contenuta, al fine di preservare uno spazio di autonomia normativa, da esprimere mediante statuti e regolamenti, a comuni e province. Ciò consentirebbe di realizzare la previsione dell'art. 119 di tributi propri conformi ai principi fondamentali, e nel contempo dovrebbe costituire un nuovo modello (di rapporti tra norme) più elastico e rispettoso dell'autonomia, ma non meno efficiente quanto a unitarietà, alla sorpassata soluzione dei tributi disciplinati dallo Stato ma devoluti, quanto al gettito, all'autonomia locale.

Conclusioni.

Nell'ambito dell'attuazione dell'art. 119 il tema dei tributi propri autonomi, cioè istituiti direttamente dalle regioni, desta grande interesse fra le istituzioni, ma altrettanto grande preoccupazione fra i contribuenti.

In realtà si tratta di problematica emotivamente sopravvalutata rispetto ai veri punti critici della riforma, costituiti dalla definizione ed attribuzione delle funzioni, dalla tipologia e dalle tecniche di compartecipazione ai tributi erariali e soprattutto e dalla perequazione finanziaria.

Comunque sia, in ragione degli argomenti esaminati, sembra opportuno incentrare queste brevi considerazioni conclusive sul tema più schiettamente tributario dei possibili tributi propri autonomi. Trattasi peraltro di tema alquanto trascurato dalla bozza di legge delega, che rinuncia a delineare modelli di tributo, rinviando genericamente alle "norme sul coordinamento del sistema tributario" (art. 7, 1 co., lett. b).

In una cornice come quella dettata dal Titolo V, nella quale allo Stato (oltre alle funzioni classiche della politiche estera, della difesa e della sicurezza) rimangono tendenzialmente le spese per trasferimenti (interessi e pensioni) – mentre ai governi delle autonomie locali spetta la gestione di un gruppo assai vasto di funzioni – i tributi autonomi da istituire vanno in particolare ricercati tra i tributi «causali» o «paracommutativi» e tra i tributi di scopo.

²² CERIANI, Federalismo, perequazione, tributi, in *Rass. trib.*, 2002, 1664; MACCIOTTA- ZANARDI, Il sistema perequativo delle Regioni, in *Per lo sviluppo. Un federalismo fiscale responsabile e solidale cit.*, 126; JORIO, Le contraddizioni e i limiti applicativi dell'art. 119 della Costituzione, in www.federalismi.it.

In particolare i tributi «causali» o «paracommutativi» hanno quale presupposto un potenziale vantaggio goduto dal contribuente, o la necessità di compensare un danno da questi causato. Essi ben si distinguono dall'imposta, per sua natura acasuale.

Sul piano della politica tributaria questi strumenti presentano peculiarità interessanti sotto diversi profili:

-i tributi paracommutativi facoltativi (tasse di occupazione spazi ed aree pubbliche, contributi urbanistici, tasse di concessione, pedaggi e *road pricing*) sono interpretati come poco penosi dal contribuente, sono caratterizzati da notevole efficienza e semplicità di controlli, in quanto il prelievo è assicurato indefettibilmente dall'interesse del contribuente alla prestazione pubblica. In questo gruppo possono essere inseriti anche i *ticket* sanitari, il cui scopo precipuo è di calmierare l'uso (o abuso) di farmaci e il ricorso a determinate prestazioni;

-tali tributi non sono necessariamente coattivi. Ciò consente di allargare l'orizzonte degli strumenti a disposizione del legislatore tributario regionale sino a ricomprendere l'onere, o comunque meccanismi di prelievo di matrice civilistica (contratti), in modo da costruire una fattispecie impositiva estremamente efficace, senza necessità di apparati coercitivi e sanzionatori;

-la necessità di conciliare riserva di legge e tutela dell'autonomia è più agevole per i tributi paracommutativi che non per le imposte, anche perché per tali tributi la giurisprudenza costituzionale tende ad applicare il principio di legalità con minor rigore;

-rispondendo al principio del costo o al principio dell'equivalenza, i tributi paracommutativi salvaguardano il principio di contenenza, in quanto si innestano agevolmente nelle materie la cui cura è devoluta alle regioni, senza sovrapporsi al sistema tributario dello Stato; tali profili li rendono agevolmente compatibili con le esigenze del coordinamento della finanza pubblica, ed anzi, proprio in ragione della loro natura questi tributi potrebbero essere istituiti dalle regioni anche in assenza della legge di coordinamento;

-infine, in un mercato globalizzato nel quale attività produttive, residenze, domicili fiscali e valori mobiliari possono essere facilmente delocalizzati, i tributi paracommutativi, siano essi facoltativi o coattivi, consentono di sottoporre a tassazione i soggetti che effettivamente fruiscono di servizi e beni pubblici.

Oltre ai tributi paracommutativi altro tipo di tributo particolarmente congeniale alla finanza territoriale è certamente il tributo di scopo, finalizzato ad es. al finanziamento di un'opera pubblica, o comunque caratterizzato da un vincolo di destinazione tale da rendere immediatamente percepibile e condivisibile per la collettività locale la funzione del prelievo²³.

²³ Al riguardo v. Proposta ANCI, UPI, UNCEM e LEGAUTONOMIE per l'attuazione dell'art. 119 della Costituzione, in data 28.4.2003; PICA, Le imposte di scopo, la finanza dei comuni e la riforma del titolo

I tributi di scopo presentano molti punti di contatto con i tributi paracommutativi, ed in ragione dei su indicati profili risultano adeguatamente accettabili dalle comunità locali, tanto che il mondo delle autonomie ne rivendica costantemente la valorizzazione (mentre la bozza di legge delega tende sorprendentemente ad escluderne l'ammissibilità-art. 3, lett. 1).

Per la finanza comunale si è assistito al potenziamento di tali tributi da parte della manovra finanziaria 2007, mediante l'introduzione dell'ISOP -imposta di scopo per la realizzazione delle opere pubbliche- e la previsione, poi naufragata, di un contributo comunale di ingresso e soggiorno.

V della Costituzione, in Riv. trib. loc. e reg., 2004, 257; AA. VV., Riforma costituzionale e federalismo fiscale. Una proposta della Regione Toscana, a cura di S. Lorenzini e A. Petretto, Firenze, 2004,14; Documento delle Regioni sull'attuazione dell'art. 119 della Costituzione, in data 21.6.2005; ANCI, Piattaforma programmatica per la prossima legislatura (la XV), in data 15.6.2006; VITALETTI, Il sistema tributario nel contesto federalista: le proposte dell'Alta Commissione cit.; DEL FEDERICO, Tributi di scopo e tributi paracommutativi: esperienze italiane ed europee. Ipotesi di costruzione del prelievo, in Trib. loc. e reg., 2007, 181; FICARI, L'autonomia normativa tributaria degli enti locali e la legge finanziaria 2007, in Rass. trib., 2007, 896.