**FEDERALISMO FISCALE:
LA MANOVRABILITA' DEI TRIBUTI PROPRI**
Commento art. 7 l. n. 42 del 2009

Prof. Luca Antonini
Ordinario di diritto costituzionale
Università di Padova

di prossima pubblicazione nel *Commentario ANCI sulla legge delega sul federalismo fiscale*

Sommario

1. La manovrabilità dei tributi regionali propri derivati.....	1
2. Le possibilità di manovra sui tributi propri autonomi.	4
3. La manovrabilità dei tributi locali.	4

1. La manovrabilità dei tributi regionali propri derivati

L'art. 7, comma 1, lett. *b*) della legge n. 42 del 2009 specifica che “per tributi delle regioni si intendono: 1) i tributi propri derivati, istituiti e regolati da leggi statali, il cui gettito è attribuito alle regioni; 2) le addizionali sulle basi imponibili dei tributi erariali; 3) i tributi propri istituiti dalle regioni con proprie leggi in relazione ai presupposti non già assoggettati ad imposizione erariale”.

Lo stesso articolo precisa poi alla lettera *c*) che: “per una parte dei tributi di cui alla lettera *b*), numeri 1), le regioni, con propria legge, possono modificare le aliquote e disporre esenzioni, detrazioni e deduzioni nei limiti e secondo criteri fissati dalla legislazione statale e nel rispetto della normativa comunitaria; per i tributi di cui alla lettera *b*), numero 2), le regioni, con propria legge, possono introdurre variazioni percentuali delle aliquote delle addizionali e possono disporre detrazioni entro i limiti fissati dalla legislazione statale”.

Questa formulazione modifica quella precedente che era stata approvata dal Senato, che invece disponeva: “per tributi delle regioni si intendono: 1) i tributi propri derivati, istituiti e regolati da leggi statali, il cui gettito è attribuito alle regioni; 2) le aliquote riservate delle regioni a valere sulle basi imponibili dei tributi erariali; 3) i tributi propri istituiti dalle regioni con proprie leggi in relazione ai presupposti non già assoggettati ad imposizione erariale”. Si specificava poi che: “per una parte dei tributi di cui alla lettera *b*), numeri 1) e 2), le regioni, con propria legge, possono modificare le aliquote nei limiti massimi di incremento stabiliti dalla legislazione statale; possono altresì disporre esenzioni, detrazioni, deduzioni, nel rispetto della normativa comunitaria. Sono fatti salvi gli elementi strutturali dei tributi stessi, la coerenza con la struttura di progressività del singolo tributo erariale su cui insiste l'aliquota riservata e la coerenza con il principio di semplificazione e con l'esigenza di standardizzazione necessaria per il corretto funzionamento della perequazione”.

Nella nuova formulazione, per effetto di una pressante richiesta dell'opposizione è quindi caduta l'ipotesi dell'aliquota riservata, che avrebbe potuto portare a soluzioni più vicine a quelle praticate nell'ordinamento spagnolo, dove una quota dell'Irpef risulta ceduta alle Comunità Autonome. In quello schema normativo si sarebbero potute potenzialmente configurare, nell'attuazione attraverso i decreti legislativi, le seguenti ipotesi: a) una compartecipazione all'Irpef; b) una quota dell'Irpef da destinare alle Regioni, sulla quale le stesse avrebbero avuto anche un certo potere normativo; c) una addizionale all'Irpef. Nessuna delle soluzioni escludeva l'altra, tutte e tre avrebbero potuto essere realizzate contemporaneamente, anche se con un peso molto diversificato.

Al posto dell'aliquota riservata viene ora prevista l'addizionale Irpef, che però sarà molto probabilmente destinata ad assumere un ruolo quantitativo decisamente maggiore di quello attuale, con contemporanea riduzione dell'Irpef nazionale, anche perché non viene più prevista, come modalità ordinaria di finanziamento, l'ipotesi della compartecipazione regionale all'Irpef.

E' quindi nell'ambito della nuova addizionale Irpef – la cui dimensione quantitativa dovrebbe divenire appunto molto più rilevante dell'attuale e quindi si mantiene una certa analogia con il sistema spagnolo - che potranno svilupparsi le nuove politiche regionali a favore della famiglia cui fanno riferimento i principi di manovrabilità regionale di cui all'art.2.

Il disegno di legge, infatti, prevede espressamente tra i principi generali di coordinamento all'art.2, lett dd) la “definizione di una disciplina dei tributi regionali e locali in modo da consentire anche una più piena valorizzazione della sussidiarietà orizzontale”; inoltre stabilisce, all'art.2 lettera gg): “individuazione di strumenti idonei a favorire la piena attuazione degli articoli 29, 30 e 31 della Costituzione, con riguardo ai diritti e alla formazione della famiglia e all'adempimento dei relativi compiti”.

In via più generale si afferma, peraltro, all'art. 2, lett. bb) il valore inerente alla possibilità che le Regioni possano sviluppare, in certa misura, una propria politica fiscale: “garanzia del mantenimento di un adeguato livello di flessibilità fiscale nella costituzione di insiemi di tributi e compartecipazioni, da attribuire alle regioni e agli enti locali, la cui composizione sia rappresentata in misura rilevante da tributi manovrabili, con determinazione, per ciascun livello di governo, di un adeguato grado di autonomia di entrata, derivante da tali tributi”, nonché alla lett. cc) si stabilisce: “previsione di una adeguata flessibilità fiscale articolata su più tributi con una base imponibile stabile e distribuita in modo tendenzialmente uniforme sul territorio nazionale, tale da consentire a tutte le regioni ed enti locali, comprese quelle a più basso potenziale fiscale, di finanziare, attivando le proprie potenzialità, il livello di spesa non riconducibile ai livelli essenziali delle prestazioni e alle funzioni fondamentali degli enti locali.

E' all'interno di questo contesto normativo, che occorre portare l'attenzione su quella disposizione dell'art.7 che prevede come per i tributi di cui al punto 2 (cioè di fatto l'addizionale irpef) il legislatore delegato debba strutturare il sistema in modo da consentire alle leggi regionali “di introdurre variazioni percentuali delle aliquote delle addizionali” e “disporre detrazioni entro i limiti fissati dalla legislazione statale”.

E' cioè rimesso al legislatore statale (cioè al legislatore delegato che approverà i decreti legislativi) di individuare i margini entro cui le leggi regionali potranno prevedere la possibilità di stabilire detrazioni a favore del riconoscimento dei carichi familiari.

Non si tratta però di una delega in bianco: i decreti legislativi sono, infatti, condizionati dai principi di cui all'art.2 ricordati in precedenza riguardo alla sussidiarietà orizzontale e al *favor familiae*: i margini quindi sul punto dovranno necessariamente essere molto ampi, pena la incostituzionalità dei decreti legislativi per violazione dell'art.76 Cost.

Da questo punto di vista, con la riforma del federalismo fiscale, il quadro attuale è destinato a essere modificato in profondità.

Oggi, infatti, una Regione, anche se volesse praticare una propria politica fiscale a favore della famiglia, non può prevedere detrazioni o deduzioni sulla propria addizionale Irpef: si arriva così all'assurda situazione per cui un *single* viene a pagare la stessa addizionale regionale di un padre di famiglia con diversi figli a carico.

Si tratta di una situazione di congelamento dell'autonomia regionale che è destinata a essere travolta dalla nuova legge, che, per effetto del combinato disposto dell'art.2 e dell'art.7, si dovrà tradurre in una serie di decreti legislativi diretti a modificare la normativa statale e a favorire lo sviluppo di politiche fiscali regionali dirette ad attuare il *favor familiae* del dettato costituzionale.

Peraltro, l'esperienza comparata è a questo riguardo significativa: ad es. in Spagna dal 1996 Comunità Autonome possono adottare proprie specifiche deduzioni e detrazioni sulla loro quota dell'imposta sul reddito, in particolare per circostanze personali e familiari, per investimenti non

imprenditoriali e per taluni oneri (articolo 13 della legge 14/1996). Queste si sono avvalse della facoltà di operare manovre sulla quota di IRPF loro spettante, in particolar modo scegliendo di adottare varie misure correlate a circostanze personali, ma soprattutto alla famiglia. Il caso delle CC.AA. spagnole rappresenta pertanto un esempio di *best practice* nel panorama europeo e internazionale, in quanto dimostra come le possibilità di attuare politiche a sostegno della natalità abbiano ottenuto il gradimento delle istituzioni territoriali, che le hanno adottate ed incrementate negli anni successivi alla attribuzione delle competenze normative. Nessuna delle CC.AA. spagnole, peraltro, era in un certo senso obbligata a prevedere le misure di riconoscimento dei carichi familiari; tuttavia una volta che lo Stato ha riconosciuto questo potere, esso è stato attuato con intensità.

Anche riguardo ai tributi di cui al punto 1) l'autonomia impositiva regionale è fortemente valorizzata, permettendo alle Regioni innanzitutto di manovrare le aliquote.

In questo modo l'autonomia impositiva regionale potrà svilupparsi "verso il basso", riducendo la pressione fiscale su cittadini e imprese. La stessa autonomia però sarà costretta a svilupparsi verso l'alto, aumentando entro certi limiti l'imposizione, nel caso di cattive gestioni, ad esempio perché non si riduce al costo standard la spesa per determinati servizi, cioè non ci si preoccupa di rimediare a quelle inefficienze per cui uno stesso servizio in altra Regione viene a costare, alla stessa qualità, molto di meno.

Le Regioni, soprattutto, potranno sviluppare, attraverso esenzioni, detrazioni e deduzioni politiche mirate a valorizzare le specificità produttive e sociali presenti sui territori. Oggi questa possibilità è molto limitata, mentre una volta attuata la nuova legge delega le Regioni saranno libere di sviluppare una propria politica fiscale. Il guadagno per l'autonomia regionale è davvero notevole.

Da questo punto di vista, con l'approvazione della riforma diventerebbe pienamente declinabile un'emblematica scelta di campo: quella di sostituire l'erogazione tramite bando pubblico di risorse statali vincolate con una riduzione della pressione fiscale su imprese e famiglie. Si potrà così superare la logica dei trasferimenti vincolati ad alto tasso di burocrazia e a basso tasso di incidenza sullo sviluppo reale, aprendo la stagione di una forma nuova ed efficace di sostegno alle specifiche realtà produttive e sociali della Regione.

In altre parole, alle Regioni sarà possibile sviluppare proprie politiche dirette a riportare dentro la fiscalità molti dei trasferimenti mirati alle imprese, che oggi si traducono in spesa pubblica ad alto impiego di burocrazia. L'imposta candidata alla ricezione di tali incentivi potrebbe essere ancora l'Irap, la cui rimodulazione regionale potrebbe così avvenire nel contesto di forti semplificazioni e di trasparente rilancio della produzione. Si aprirebbe così la possibilità di introdurre leggi "Tremonti" regionali di detassazione degli investimenti produttivi, riducendo la burocrazia implicata negli incentivi. E' una forma di attuazione del federalismo fiscale che non aumenta la pressione fiscale complessiva, riduce l'opprimente burocrazia che ancora oggi grava sulle imprese, favorisce lo sviluppo produttivo, non spacca il Paese ma responsabilizza la classe politica locale.

L'ampliamento dei poteri regionali di manovra su deduzioni e detrazioni riguardo ai tributi propri potrà consentire anche lo sviluppo di ulteriori politiche fiscali orientate alla sussidiarietà orizzontale, in conformità a quanto previsto dai già ricordati principi dell'art.2.

L'insieme di queste disposizioni potrà, infatti, consentire innovazioni come il riconoscimento della detrazione dai tributi regionali di quelle svariate forme di *bonus* o *voucher* (per anziani, scuola, disabili, ecc.) sviluppate dal *welfare* regionale. Evitando tutta una serie di complicati passaggi burocratici, si lascerebbero, ad esempio, fin dall'inizio i soldi alle famiglie evitando l'illogico meccanismo "prelievo e poi redistribuzione" delle medesime risorse. Oggi, infatti, il prelievo fiscale confluisce a livello centrale; qui è restituito in piccola parte alla Regione che, attraverso i buoni, ne ridà una quota al contribuente che per ottenerlo deve presentare istanze e subire controlli. Solo così, e con un forte costo burocratico, i soldi tornano dov'erano: nella tasca del cittadino. E' invece più semplice e democratico consentire alle Regioni di attuare le loro politiche differenziate (come i buoni o le "doti", che sono calibrate sulle specifiche caratteristiche dei contesti regionali) attraverso - nei limiti in cui è possibile per capienza dell'imposta dovuta - detrazioni dall'Irpef: le risorse rimangono al contribuente, che le spende nel servizio che vuole (pubblico o privato) e le detrae dall'imposta al momento della dichiarazione dei redditi.

2. Le possibilità di manovra sui tributi propri autonomi.

Il sistema dell'autonomia impositiva regionale si struttura individuando nei tributi regionali derivati (cioè quelli istituiti con legge statale e sui quali le Regioni hanno margini di manovra: ad es. l'Irap) e nell'addizionale Irpef le fonti primarie di finanziamento autonomo, che si aggiungono alla compartecipazione all'Iva di cui fa menzione l'art.7, comma 1, lett. a).

Lo spazio dei cosiddetti tributi regionali autonomi (cioè quelli che saranno istituiti solo con legge regionale) è minore, in conformità a quanto avviene in altri ordinamenti, ad esempio quello spagnolo, potendosi esercitare solo su presupposti che non siano già oggetto dell'imposizione statale, secondo quanto stabilisce l'art.2, alla lett. p) disponendo che i tributi propri autonomi possano essere istituiti solo riguardo a "presupposti non assoggettati a imposizione da parte della legge dello Stato".

Occorre precisare che se i margini lasciati ai tributi regionali autonomi sono limitati rispetto alle potenzialità consentite dal quadro derivante dalla lettura sistematica degli artt. 117 e 119 Cost.¹, la circostanza deve essere valutata alla luce dell'esigenza di non creare, almeno nella fase di avvio del federalismo fiscale, una eccessiva frammentazione del sistema tributario.

Da ultimo, va poi considerata la possibilità per la legge regionale di individuare tributi comunali, ai sensi dell'art. 2, lett. g) che dispone: "previsione che la legge regionale possa, con riguardo ai presupposti non assoggettati ad imposizione da parte dello Stato: 1) istituire tributi regionali e locali; 2) determinare le variazioni delle aliquote o le agevolazioni che comuni, province e città metropolitane possono applicare nell'esercizio della propria autonomia". La disposizione deve essere letta insieme a quella dell'art.12 che stabilisce "g) previsione che le regioni, nell'ambito dei propri poteri legislativi in materia tributaria, possano istituire nuovi tributi dei comuni, delle province e delle città metropolitane nel proprio territorio, specificando gli ambiti di autonomia riconosciuti agli enti locali".

Rispetto a questi tributi regionali autonomi, che però costituiscono una parte decisamente minoritaria dell'assetto della nuova finanza regionale, rimane in ogni caso, nella misura in cui sarà possibile attuarlo in base alla struttura del tributo, il vincolo costituzionale del principio di capacità contributiva e del *favor familiae*.

3. La manovrabilità dei tributi locali.

Negli articoli 11 e 12 della legge vengono definite le linee di sviluppo del nuovo quadro della autonomia impositiva locale.

Più precisamente nell'art.12 si dispone che: "1. I decreti legislativi di cui all'articolo 2, con riferimento al coordinamento ed all'autonomia di entrata e di spesa degli enti locali, sono adottati secondo i seguenti principi e criteri direttivi: a) la legge statale individua i tributi propri dei comuni e delle province, anche in sostituzione o trasformazione di tributi già esistenti e anche attraverso l'attribuzione agli stessi comuni e province di tributi o parti di tributi già erariali; ne definisce presupposti, soggetti passivi e basi imponibili; stabilisce, garantendo una adeguata flessibilità, le aliquote di riferimento valide per tutto il territorio nazionale".

Alla lettera b) si dispone poi: "definizione delle modalità secondo cui le spese dei comuni relative alle funzioni fondamentali di cui all'articolo 11, comma 1, lettera a), numero 1), sono prioritariamente finanziate da una o più delle seguenti fonti: dal gettito derivante da una compartecipazione all'IVA, dal gettito derivante da una compartecipazione all'imposta sul reddito delle persone fisiche, dalla imposizione immobiliare, con esclusione della tassazione patrimoniale sull'unita`

¹ Cfr. la lucida ricostruzione di GALLO, *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione*, in *Rassegna Tributaria*, 2/2002, 589, ss. Lascia invece un notevole margine di perplessità l'astrettezza dell'osservazione di BIN, *Che ha di federale il "federalismo fiscale"?*, in www.forumcostituzionale.it, che non solo sembra presupporre un'interpretazione di dubbia compatibilità con l'art.119 Cost. ma che appare anche palesemente contraria a quanto sino ad oggi si è sviluppato nel dibattito e in particolare ai documenti approvati all'unanimità da Regioni ed Enti locali.

immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo secondo quanto previsto dalla legislazione vigente alla data di entrata in vigore della presente legge in materia di imposta comunale sugli immobili, ai sensi dell'articolo 1 del decreto-legge 27 maggio 2008, n. 93, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 luglio 2008, n. 126".

Alla lett. c) si aggiunge: "definizione delle modalità secondo cui le spese delle province relative alle funzioni fondamentali di cui all'articolo 11, comma 1, lettera a), numero 1), sono prioritariamente finanziate dal gettito derivante da tributi il cui presupposto è connesso al trasporto su gomma e dalla compartecipazione ad un tributo erariale".

Vengono poi previsti uno o più tributi comunali e provinciali di scopo - lett. d) e lett. e) - su cui i Comuni e le Province avranno la facoltà dell'istituzione. Si tratta quindi un aumento importante del ventaglio delle ipotesi di autonomia impositiva locale. Accanto ad essi vengono contemplate forme premiali in termini di autonomia fiscale dirette a favorire le unioni e le fusioni tra Comuni, replicando così una soluzione che ha avuto un notevole successo in altri ordinamenti, come quello francese, nel favorire le unioni e le fusioni tra Comuni di minori dimensioni. Anche questa è una novità molto rilevante.

E' utile ricordare che quella dell'imposta di scopo non costituisce una soluzione nuova. La legge 27 dicembre 2006, n. 296 ha già introdotto (art. 1, commi da 145 a 151) la possibilità per i Comuni di istituire, con regolamento adottato ai sensi dell'articolo 52 del D.lgs. n. 446 del 1997, un'imposta di scopo, che però ha avuto ben scarsa applicazione. Rispetto all'esistente, la soluzione proposta nella nuova legge sul federalismo fiscale allarga le possibilità dell'autonomia provinciale e comunale: riguardo ai Comuni la facoltà di applicare il tributo di scopo viene estesa, oltre che alla "realizzazione di opere pubbliche", anche al "finanziamento degli oneri derivanti da eventi particolari quali flussi turistici e mobilità urbana"; riguardo alle Province è la stessa possibilità dell'istituzione del tributo che costituisce una novità significativa. Inoltre, il tributo potrà essere destinato a finanziare "particolari scopi istituzionali" che dovranno essere precisati dai decreti legislativi. Per i Comuni potrebbe essere reintrodotta, ad esempio, l'imposta di soggiorno, recentemente "sdoganata" anche dalla Corte costituzionale (Corte cost. n. 102/2008); in alternativa potrebbero essere previste imposte cui ricondurre le varie forme di *tickets* per l'ingresso al centro cittadino e di *road pricing*.

Alle Regioni, nell'ambito dei loro poteri legislativi in materia tributaria, si riconosce la potestà di istituire nuovi tributi comunali e provinciali nel proprio territorio, specificando gli ambiti di autonomia riconosciuti agli Enti locali, sempre senza insistere su basi imponibili già coperte dall'imposizione statale. Anche in questo ambito potrebbero prendere corpo forme di imposizione ambientale (*green taxes*).

In questo modo vengono delineate, in conformità con il quadro costituzionale, le linee di sviluppo del sistema della finanza locale, destinato a strutturarsi in un insieme di compartecipazioni (un ruolo importante lo avrà quella all'Iva) e di tributi propri "derivati". Tra questi dovrebbe rimanere l'Ici (rispetto alla quale, per espressa previsione non potrà essere reintrodotta la soppressa imposizione patrimoniale sulla prima casa) e potrebbero prendere forma nuove strutture impositive realizzate attraverso la cessione di parti di tributi erariali (ad esempio quella parte della imposizione immobiliare che oggi gravita nell'Irpef, alla voce redditi immobiliari) o di tributi erariali, come ad esempio l'imposta di registro.

Si prevede anche l'attribuzione di addizionali a tributi erariali (v. art.11, lett. b), tra cui potrebbe prendere corpo un'addizionale comunale all'Irpef.

Spetterà in ogni caso ai decreti legislativi individuare nel dettaglio i tributi propri dei Comuni e delle Province, definirne i presupposti, soggetti passivi e basi imponibili, le aliquote di riferimento valide per tutto il territorio nazionale.

Evidentemente a questo incremento dell'autonomia impositiva locale farà da contraltare una riduzione della pressione fiscale statale, perché vengono soppressi tutti gli attuali trasferimenti statali a Comuni e Province che oggi gravitano, per oltre una decina di miliardi di euro, sul bilancio dello Stato e sono alimentati dalla fiscalità statale generale.

In ogni caso, la nuova legge sul federalismo fiscale si attiene allo sviluppo della giurisprudenza della Corte costituzionale, che ha evidenziato come in ordine alla disciplina dei tributi locali si possano

in astratto “concepire situazioni di disciplina normativa sia a tre livelli (legislativa statale, legislativa regionale, e regolamentare locale), sia a due soli livelli (statale e locale, ovvero regionale e locale)” (Corte cost. n. 37/2004). La stessa Corte ha precisato la necessità di definire, da un lato, i termini del rapporto fra legislazione statale e legislazione regionale per quanto attiene alla disciplina di grado primario e, dall’altro, di definire l’ambito in cui potrà esplicarsi la potestà regolamentare degli Enti. Tale ambito, che sarà sempre necessariamente limitato in forza della riserva di legge *ex art. 23 Cost.*, nello stesso tempo dovrà essere sufficiente a garantire un adeguato esercizio dell’autonomia finanziaria locale (Corte cost. n. 30 del 2005).

Peraltro, l’autonomia finanziaria locale deve conciliarsi con altri principi-valori, di pari livello, quali l’unitarietà del sistema tributario e la sua tendenziale semplificazione, oltre che con l’esigenza di contenere ed, in prospettiva, di ridurre la pressione fiscale complessiva.

In questo modo l’autonomia locale potrà esprimersi principalmente nella facoltà di manovrare in misura significativa le aliquote dei tributi definiti dallo Stato e disporre particolari agevolazioni entro i limiti stabiliti (che dovrebbero però lasciare ampi margini all’autonomia locale) dalla legge statale (in forza della riserva di legge relativa *ex art.23 Cost.*).

I tributi propri in senso stretto (sempre comunque derivati, nel caso degli Enti locali, dal momento che non hanno potestà legislativa) dovranno, invece, svolgere un ruolo più “selettivo” e “qualitativo”.

Ne deriva un modello misto a due livelli sovrapposti in cui l’individuazione degli elementi essenziali dei tributi locali è assegnata principalmente allo Stato e marginalmente alle Regioni.

La fiscalità degli Enti locali viene così collocata su un doppio binario: da un parte i tributi di derivazione statale, che costituiranno la fonte prevalente della finanza locale, dall’altra – in misura marginale – quelli di derivazione regionale.

L’ampiezza dell’intervento delle Regioni è infatti condizionata dai contenuti delle scelte che verranno preventivamente compiute dal legislatore statale, che verosimilmente manterrà il controllo sulla maggior parte dei tributi locali attualmente esistenti o su quelli che li sostituiranno.

E’ in questo quadro che occorre valutare quali spazi si aprono a favore del riconoscimento a livello locale del *favor familiae*: l’autonomia degli enti locali, infatti, si realizzerà anche - nei limiti però fissati dalle leggi e quindi nel rispetto della riserva relativa di legge di cui all’art.23 Cost. - attraverso il potere di “modificare le aliquote dei tributi ... e di introdurre agevolazioni” (art.12, lett. h). La disposizione deve essere letta all’interno del - più volte ricordato - combinato disposto dell’art. 2, lett. *dd*) che dispone: “definizione di una disciplina dei tributi locali in modo da consentire anche una più piena valorizzazione della sussidiarietà orizzontale” e lettera *gg*) che dispone: “individuazione di strumenti idonei a favorire la piena attuazione degli articoli 29, 30 e 31 della Costituzione, con riguardo ai diritti e alla formazione della famiglia e all’adempimento dei relativi compiti”.

Questi ultimi due principi, infatti, sono principi di coordinamento che informano l’intero sistema tributario regionale e locale. Da essi quindi deriva un vincolo preciso per la redazione dei decreti legislativi nel tradurre in termini normativi quella voce “agevolazioni” cui fa riferimento la lett. h) dell’art.12 e che peraltro coincide con l’espressione utilizzata nella formulazione dell’art.31 della Costituzione :“La Repubblica agevola con misure economiche e altre provvidenze la formazione della famiglia e l’adempimento dei compiti relativi, con particolare riguardo alle famiglie numerose”.

In questo senso i decreti legislativi saranno tenuti a lasciare all’autonomia impositiva locale adeguati spazi per sviluppare politiche fiscali in questa direzione, tenendo anche però conto della esigenza di una semplificazione del quadro impositivo evitandone l’eccessiva complicazione a livello comunale.

In ogni caso, nel quadro che si è delineato la struttura dei sistemi tributari locali ed il loro grado di flessibilità dipenderanno dai contenuti dei decreti legislativi e – in parte molto minore – dalle normative regionali. Ad esempio, il testo della delega non esclude la possibilità che siano previste compartecipazioni a tributi regionali. Evidentemente, la scelta di prevedere compartecipazioni locali a tributi regionali è, in questa prospettiva, la più semplice ma, allo stesso tempo, quella meno

“federalista”. Collegando le fonti di entrata in precedenza individuate alle responsabilità di spesa degli Enti locali, pare si possa, conclusivamente, ipotizzare che:

- il gettito dei tributi di derivazione statale ed i proventi delle compartecipazioni al gettito di tributi erariali finanzino in prevalenza le spese per le funzioni fondamentali degli Enti locali, ovviamente calcolate a costi *standard*;
- le compartecipazioni a tributi regionali, nonché i tributi locali di derivazione statale o regionale (aventi perlopiù natura di tributi di scopo e paracommutativi) siano destinate a coprire, oltre che gli sforamenti rispetto agli anzidetti *standard* di costo/spesa, le altre funzioni locali ed, in particolare, quelle conferite o delegate dalle Regioni;

Una tale struttura del sistema tributario, pur senza complicare eccessivamente il sistema tributario, potrebbe garantire agli Enti locali un adeguato livello di flessibilità, consentendo di utilizzare la leva fiscale come un efficace strumento di *policy* ed, in particolare, di attrazione di investimenti produttivi e di correzione di esternalità ambientali.

Giova ricordare, in proposito, che rispetto ai tributi di scopo e, soprattutto, paracommutativi, non solo la Corte costituzionale tende ad interpretare in maniera meno restrittiva il principio della riserva di legge, ma anche gli organi comunitari sono meno severi nella verifica del requisito della selettività territoriale, il cui accertamento, come noto, comporta problemi di interferenza con il divieto di aiuti di Stato.