

Franco GALLO

Il nuovo Titolo V della Costituzione: autonomia tributaria e problemi di coordinamento

(di prossima pubblicazione in “politica ed economia”)

1. Premessa.

La riscrittura del titolo V della Costituzione ha comportato come prima importante conseguenza che le potestà dello Stato e delle Regioni sono esercitate pariteticamente, con i soli limiti del rispetto della Costituzione e dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali (art. 117, I comma). Soltanto nei tassativi casi in cui è prevista la legislazione “concorrente” delle Regioni (art. 117, III comma) prevale lo Stato nella veste, però, di coordinatore deputato a determinare i “principi fondamentali” cui gli altri enti territoriali devono attenersi.

Con riferimento alla materia tributaria, la disciplina che ne deriva è la seguente:

- il secondo comma dell'art. 117 lett. e) sancisce la *potestà legislativa esclusiva dello Stato* in un ristretto nucleo di materie specificamente elencate, tra le quali spicca “il *sistema tributario e contabile dello Stato*” (1);
- il terzo comma indica le materie in cui si esercita la *potestà legislativa concorrente delle Regioni*, cioè quella che, come ho appena detto, trova limiti solo in principi fondamentali che devono essere determinati da leggi dello Stato. Si tratta di un'area, ora molto estesa, che comprende tra le altre, per ciò che a noi interessa, “il *coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*”;

¹ Il “sistema tributario dello Stato” (e, perciò, i tributi statali) è dunque esso stesso una delle materie attribuite alla competenza esclusiva dello Stato, mentre l'oggetto dei tributi che compongono tale sistema – e cioè il tipo di ricchezza che costituisce il loro presupposto – non sembra assurgere a criterio di ripartizione o, se si preferisce, non sembra essere un limite alla competenza legislativa dell'ente-Stato. Il quale così potrà esercitare liberamente la sua potestà di imposizione assoggettando a tassazione anche quei presupposti che non sono “contenuti” nelle materie sostanziali attribuite alla sua competenza. Su ciò vedi comunque più avanti par. 4.3..

- il quarto comma individua la *competenza legislativa c.d. residuale spettante alle Regioni*, che ha carattere primario in quanto non è condizionata dai “principi fondamentali”. Rientrano in particolare in tale potestà tutte le altre materie che non risultano riservate alla competenza esclusiva dello Stato (art. 117, IV comma) e quindi, per quanto attiene la materia tributaria, i *tributi regionali e quelli locali*.

Ciò consente di svolgere alcune più diffuse considerazioni in ordine al nuovo assetto delle autonomie sotto il profilo delle entrate (art. 119, I e II comma) e con riferimento al principio di legalità (art. 23) e ai c.d. “principi di coordinamento” della finanza pubblica e del sistema tributario (art. 117, III comma e 119, II comma).

2. L’art. 23 Cost. e l’autonomia tributaria.

La ricordata nuova organizzazione costituzionale in distinte entità equiordinate come lo *Stato, le Regioni, le Province, i Comuni e le Città metropolitane* (art. 114, II comma) e l’attribuzione della potestà legislativa esclusiva, *allo Stato*, limitatamente ai tributi erariali (art. 117, II comma lett. e)) e, *alle Regioni*, per quanto riguarda tutti gli altri tributi regionali e locali (art. 117, IV comma) inducono, innanzitutto, a ritenere il sistema tributario dello Stato come autonomo e separato rispetto a quello delle Regioni. Differentemente dalla previgente disciplina costituzionale, il nuovo Titolo V della Costituzione conosce, quindi, due sistemi tributari primari e un sistema tributario “secondario”, quello locale, che si iscrive a sua volta all’interno di quello regionale.

In secondo luogo, la suddetta ripartizione della potestà legislativa fatta dall’art. 117 citato ci fornisce la conferma che l’organizzazione duale della Repubblica che ne è conseguita si regge, ai fini dell’applicazione del principio di legalità, oltre che sul principio di sussidiarietà, anche e soprattutto su quello di competenza, equiordinazione e pariteticità di cui si è già detto, piuttosto che sul principio di gerarchia delle fonti.

2.1. In questo contesto costituzionale sono, quindi, da superare quelle interpretazioni dell’art. 23 che hanno inteso la riserva di legge in materia di prestazioni imposte esclusivamente come riserva di legge statale. Tale riserva, infatti, dovrebbe ora ritenersi estesa anche alla legge della Regione, in considerazione della attribuzione ad essa della legislazione esclusiva in tema di tributi regionali e locali e alla sua formale equiordinazione con la legge statale: come sussiste, ai sensi dell’art. 23, una riserva di legge statale per i tributi statali, deve perciò sussistere, ai sensi dello stesso articolo e dell’art. 117, IV comma, una riserva di legge regionale per i tributi regionali e per quelli locali.

Nell’ambito della ripartizione tra Stato e Regioni della potestà legislativa, l’autonomia tributaria delle Regioni – sancita dall’art. 119, I comma, insieme a quella dei Comuni, Province e Città metropolitane – assume,

dunque, il contenuto molto ampio consentitole dal carattere esclusivo e primario della potestà legislativa (tributaria) attribuita alle Regioni stesse dall'art. 117, IV comma. E trova un limite solo nella stessa Costituzione (e, perciò, anche nell'art. 119) e nei principi fondamentali fissati dallo Stato di cui dirò più avanti.

2.2. Il fatto che – come si è visto - la potestà legislativa delle Regioni si estenda, ai sensi dell'art. 117, IV comma e 23, anche alla materia dei tributi locali non significa però che gli enti locali non abbiano anch'essi una rilevante autonomia (normativa) tributaria. Significa solo che la loro autonomia, garantita dallo stesso art. 119, I comma (“... i Comuni, le Province, le Città metropolitane ... *hanno autonomia finanziaria di entrata ...*”), è di qualità diversa perché si svolge ex art. 23 nell'ambito della potestà legislativa regionale e si esercita, appunto, solo con lo strumento normativo (seppur) secondario del regolamento.

In questa ottica è probabilmente, se non errato, quanto meno discutibile l'aver posto, con l'art. 119, I e II comma, formalmente sullo stesso piano Regioni ed enti locali ai fini dell'autonomia tributaria. Infatti, come si è visto, per le prime l'autonomia tributaria *si accompagna alla* (ed ha la sua fonte nella) potestà legislativa loro attribuita in via primaria dall'art. 117, IV comma e dall'art. 23 Cost.. Per i secondi, invece, l'autonomia tributaria *si colloca* – ed altrimenti non poteva essere vigendo l'art. 23 - *all'interno* della potestà legislativa delle Regioni e, quanto ai principi fondamentali, di quella dello Stato.

Ciononostante, resta il fatto che l'avvento del nuovo art. 119 dovrebbe avere comunque l'effetto di espandere il contenuto dell'autonomia tributaria degli enti locali e, quindi, di restringere simmetricamente l'ambito precettivo della legge regionale che ha per oggetto l'imposizione locale. Ho già fatto presente in altre sedi che la riserva di legge regionale derivante dal combinato disposto degli artt. 23 e 117, IV comma, proprio in quanto “relativa”, non è di stretto dettaglio e, quindi, non si estende fino alla determinazione analitica dei singoli elementi strutturali dei tributi locali (presupposto, soggetti passivi e aliquota tra un minimo e un massimo); come invece si è ritenuto finora in base all'art. 23 con riferimento alle leggi statali che disciplinavano tributi locali. L'esplicita attribuzione da parte dell'art. 119 agli enti locali di una espressa “autonomia finanziaria di entrata e di spesa” (I comma) e del conseguente potere di *stabilire e applicare* “tributi propri in armonia con la Costituzione” (II comma) dovrebbe offrire agli enti stessi un margine di “discrezionalità” e di autonomia nella determinazione di detti elementi maggiore di quello che consentiva il previgente regime costituzionale, privo com'era di un espresso riconoscimento dell'autonomia tributaria degli enti locali (che non fosse quello, generale ed astratto, della promozione delle autonomie enunciato

dall'art. 5 e quello, implicito, della preesistenza alla Costituzione di un sistema di finanza locale).

Del resto, il verbo “stabilire” usato dal legislatore costituzionale significa semanticamente proprio “determinare”, “fissare”, “indicare stabilmente” ed ha perciò un significato ben più pregnante del verbo “istituire”, usato, vigendo il vecchio titolo V, dal legislatore ordinario per indicare quello che allora era il contenuto più rilevante dell'autonomia impositiva dell'ente locale, e cioè il “deliberare” e il “decidere” l'applicazione di un tributo già “stabilito” dalla legge (statale o regionale): un tributo “istituito” dall'ente locale è normalmente un tributo già in precedenza “stabilito” nella sua struttura da un altro livello di governo; un tributo “stabilito” è invece qualcosa di più e cioè un tributo determinato dallo stesso ente locale e solo abbozzato dalla legge statale regionale. E se autonomia tributaria vuol dire in termini generali autodeterminazione normativa delle entrate tributarie in funzione dello svolgimento di un libero indirizzo politico e politico-amministrativo dell'ente locale (2), è evidente che, pur permanendo la riserva di legge regionale ex art. 23, il coordinato disposto del I e II comma dell'art. 119 ha l'inevitabile effetto, da una parte, di restringere l'ambito della riserva di legge e, dall'altra e simmetricamente, di esaltare l'autonomia tributaria medesima espandendola oltre il potere di “istituire” il tributo proprio e di fissarne l'aliquota tra un minimo e un massimo.

Il di più di autonomia garantito dalla nuova disciplina si risolve, in particolare, non certo nella potestà legislativa, piena e primaria, dell'ente locale di imporre il tributo proprio (vietandolo, come si è visto, espressamente il disposto dell'art. 23), bensì nel potere di “stabilirne” – e, quindi, individuarne – in via regolamentare gli stessi elementi strutturali (o parte di essi) *nell'ambito però delle materie e nella sfera dei soggetti indicati “genericamente” dalla legge regionale*. In termini transitivi si può dire che la regolamentazione dell'ente locale “circoscrive” e specifica, estrapolandoli dalla materia indicata dalla Regione, gli elementi essenziali del tributo che si andrà ad istituire.

In tale prospettiva la legge regionale si presenta, perciò, pur sempre come la “base” legislativa su cui l'ente locale fonda il suo potere d'imposizione e che, in quanto espressione della riserva di legge “relativa” di cui all'art. 23, delimita l'ambito entro il quale può esplicarsi la potestà normativa tributaria degli enti locali nel territorio della regione. Una legge, dunque, che definisce l'area o il settore o la tipologia e, in definitiva, i limiti dell'imposizione al cui interno è consentito all'ente locale di “concepire” e costruire in modo specifico il tributo proprio (ad es., un tributo c.d. “corrispettivo” o “controprestazione” ispirato al criterio del beneficio o un tributo “di scopo” mirato al finanziamento di un'opera locale).

(2) Su ciò vedi il mio “*Autonomia tributaria degli enti locali*”, Bologna, 1979, *passim*.

2.3. In termini più concreti, dall'applicazione coordinata degli artt. 117, 119 e 23 dovrebbe conseguire che il tributo locale è il risultato dell'esercizio di una potestà legislativa "esclusiva", ma non "assoluta", della Regione (art. 117, IV comma). Questa infatti, da un lato, fissa l'ambito di autonomia entro cui l'ente locale può esercitare liberamente il suo potere normativo di autodeterminazione del tributo e, dall'altro, nel determinare tale limite recepisce i (e, quindi, si attiene ai) principi fondamentali fissati dalla legge statale agli effetti del coordinamento del sistema tributario (art. 117, III comma).

L'esclusività della potestà legislativa regionale vale, perciò, solo nei confronti dello Stato, nel senso che non è ammessa l'intrusione della legge statale nella disciplina del tributo locale se non ai fini del coordinamento secondo "i principi fondamentali". Rispetto all'ente locale l'esclusività è invece "corretta":

- innanzitutto, dalla "relatività" della riserva di legge impressa alla legge regionale dall'art. 23 Cost., relatività che consente alla Regione di fissare la base legislativa del tributo locale, ma non necessariamente di dettarne la disciplina integrale;
- in secondo luogo, dalla autonomia tributaria espressamente accordata all'ente dall'art. 119, I e II comma, la quale, a conferma del carattere relativo della legge regionale, dovrebbe secondo una ragionevole interpretazione vietare alla Regione di sottrarre del tutto la fissazione degli elementi essenziali del tributo al potere normativo dell'ente locale (e, a maggior ragione, dovrebbe vietarle di imporre l'istituzione del tributo stesso).

2.4. Quanto al contenuto (più o meno flessibile) dell'area riservata alla legge regionale *versus* l'ente locale – che è anche come dire quanto alla determinazione della "misura" e dei limiti dell'autonomia tributaria dell'ente locale – uno dei problemi da affrontare in modo specifico è se detto contenuto debba essere rimesso, *ex art.* 117, IV comma, ad ogni singola regione secondo scelte ed apprezzamenti esclusivamente propri o, invece, ci sia spazio per l'applicazione di criteri più uniformi che possono essere fissati dallo Stato in sede di coordinamento per principi fondamentali.

Questo problema è da approfondire in relazione agli indirizzi interpretativi che prevarranno in materia di coordinamento e di principi fondamentali e sui quali non mi sento, al momento, di esprimermi con precisione. Dico solo che a favore della soluzione favorevole ad un raccordo dello Stato in tema di finanza regionale e locale dovrebbe militare la considerazione che l'intervento dello Stato medesimo per indirizzare le politiche fiscali delle regioni tra loro e verso gli enti locali sarebbe in via generale opportuno, quanto meno per evitare:

- da una parte, che, in violazione del principio di progressività e unitarietà della finanza pubblica, la pressione fiscale complessiva aumenti eccessivamente a causa dell'esercizio scoordinato da parte delle regioni (e degli enti locali) della potestà normativa d'imposizione;
- dall'altra e simmetricamente, che si creino per ogni regione prassi e regole a volte eccessivamente diverse, a volte troppo restrittive per l'autonomia degli enti locali: prassi e regole che, proprio a causa della loro diversità o della loro ristrettezza, potrebbero infrangere gli indeclinabili principi fondamentali di coerenza, razionalità e omogeneità del singolo tributo e del sistema tributario nel suo complesso (e i corollari che ne derivano).

In questa ottica, dovrebbe trovare una soddisfacente soluzione anche la delicata questione del rapporto Stato-Regioni-Enti locali quanto alle "modalità" di ideazione, previsione ed istituzione dei tributi locali.

Quale potrebbe essere lo strumento di raccordo utilizzabile a tal fine dallo Stato coordinatore in nome dei principi fondamentali?

Come si è detto più sopra, regola costituzionale imprescindibile è che la istituzione dei tributi locali passi necessariamente attraverso la loro previsione nella legge regionale (la c.d. riserva "relativa" di legge regionale) e la successiva definizione, istituzione e applicazione da parte dell'ente locale. Si è anche detto che sarebbe però abbastanza riduttivo dell'autonomia di quest'ultimo che la previsione della tipologia del tributo locale (o, al massimo, la delimitazione dell'ambito entro il quale l'ente può esercitare la sua potestà normativa) sia lasciata - in nome della esclusività della potestà normativa della Regione garantita dall'art. 117, IV comma - esclusivamente alla "libera scelta" o, se si preferisce, alla piena "discrezionalità" politica della Regione stessa. In un contesto di federalismo cooperativo il coordinamento per "principi fondamentali" spettante allo Stato richiederebbe, invece, che allo stesso sia attribuito quanto meno il potere di raccordare la potestà legislativa esclusiva delle regioni con l'autonomia tributaria degli enti locali nei casi in cui insorgano contrasti circa le politiche fiscali delle prime ridondanti sui secondi. Dovrebbe essere la legge statale a prevedere una formale procedura "*préalable*" che consenta all'ente locale di conoscere i progetti della Regione in tema di finanza locale e di prospettarle i propri "desiderata" e, nello stesso tempo, costringa la Regione stessa a prendere posizione e a giustificare il suo diniego di legiferare nel senso richiesto. Forse la previsione di tale procedura potrebbe essere accompagnata dalla creazione di un organismo deputato a dipanare le divergenze tra regioni ed enti locali in tema di tributi locali che non siano superabili nella sede del Consiglio delle autonomie locali da istituire ex art. 123 Cost.. Ed è evidente che, proprio ai fini di coordinamento, in tale organismo dovrebbero confluire, oltre ai rappresentanti degli interessi locali e regionali, anche quelli dell'interesse statale di coordinamento.

È evidente che, se ci si muoverà verso questa direzione più interventista, si metterà a segno un punto importante a favore dell'autonomismo solidale, perché si affiderà allo Stato un ruolo attivo di coordinamento e redistribuzione tra i diversi livelli decisionali in vista del raggiungimento di uno scopo comune. Se si approderà, invece, alla soluzione opposta, fondata sulla esclusività del potere delle regioni – e perciò fortemente riduttiva dell'intervento mediatore dello Stato – prevarrà anche in tema di finanza pubblica lo schema del regionalismo competitivo, e cioè del modello istituzionale che esalta fortemente l'asimmetricità e la responsabilità esclusiva delle regioni circa le politiche fiscali da svolgere nel loro territorio, a detrimento dell'autonomia tributaria degli enti locali e della funzione di coordinamento (per principi fondamentali) dello Stato. Un tale modello creerebbe, infatti, una situazione di eccessiva, quasi totale “sottomissione” degli enti locali alle regioni, che la sola istituzione dei Consigli delle autonomie difficilmente potrebbe evitare.

Queste considerazioni ci introducono ai temi centrali del coordinamento del sistema tributario e della individuazione dei principi fondamentali da parte dello Stato.

3. Il coordinamento.

Si è visto che l'art. 119, II comma dispone espressamente che gli enti locali e le Regioni “stabiliscono e applicano” i tributi propri “secondo i *principi di coordinamento* della finanza pubblica e *del sistema tributario*”, presupponendo così il richiamato art. 117, III comma, che, come si è pure visto, ricomprende il coordinamento tra le materie oggetto di legislazione concorrente.

A differenza del precedente art. 119 - in cui la legislazione ripartita era intesa nel senso che l'autonomia finanziaria regionale era subprimaria in quanto svolta “nelle forme e nei limiti delle leggi statali *che la coordinano*” – detto art. 117, III comma attribuisce ora, in via di principio, la materia del coordinamento in senso stretto alla potestà legislativa (e quindi alla iniziativa) delle Regioni. L'ultima parte del III comma dispone, infatti, espressamente che “nelle materie di legislazione concorrente (e quindi anche in materia di coordinamento del sistema tributario, n.d.r.) spetta alle Regioni la potestà legislativa, salvo che per la determinazione dei principi fondamentali, riservata alla legge dello Stato”.

Come si interpreta in via di principio questo duplice ordine di norme in tema di coordinamento, collocate qua e là nel contesto dei nuovi articoli 117 e 119?

A mio avviso, dal complesso delle indicate disposizioni dovrebbe sicuramente conseguire che lo strumento della *legge statale* “quadro” o “cornice” o di “principio” è adottabile solo per la determinazione dei “principi fondamentali”. Il che vuol dire che il coordinamento *non riconducibile*

a detti principi va effettuato, ai sensi del più volte citato art. 117, III comma, solo dalla *legge regionale* nei confronti degli enti locali. Il coordinamento, infatti, presupporrebbe per sua natura ed essenza un soggetto che, nell'interesse generale dell'ordinamento, ha il compito di allineare gli interessi delle Regioni, dello stesso Stato e degli enti locali; un soggetto cioè che esercita un potere, appunto, di coordinamento. E con il nuovo art. 117, III comma, questo potere, diversamente dal precedente art. 119, I comma, non spetta più allo Stato per quanto riguarda le materie estranee ai principi fondamentali, proprio perché la potestà legislativa in tema di coordinamento è ora espressamente attribuita alla Regione dallo stesso terzo comma.

Il coordinamento realizzato fuori dai principi fondamentali può riguardare, dunque, solo il rapporto tra Regioni ed enti locali e non il rapporto tra Stato, Regioni ed enti locali. Lo Stato, in quanto non sovraordinato alle Regioni nelle materie di legislazione concorrente (e, quindi, in materia di coordinamento), resta di conseguenza titolare di un potere di coordinamento nei confronti delle Regioni e degli enti locali solo per quanto attiene alla determinazione dei principi fondamentali. E tale potere svolge non in quanto Stato-persona – e cioè come ente equiordinato rispetto agli ordinamenti coordinati (tra i quali è compreso lo stesso Stato-persona) – bensì quale Stato-ordinamento e cioè in nome e nell'interesse (non della finanza statale, ma) della finanza pubblica nel suo complesso. I limiti alla “competenza” finanziaria regionale imposti dalla legge statale derivano, quindi, solo dalla tutela di interessi pubblici generali che fanno capo all'ordinamento generale e non all'ordinamento particolare concorrente dello Stato(-persona).

In conclusione, da una lettura sistematica dell'art. 117, III comma e 119, II comma si desume in via generale che:

- l'unico coordinamento possibile in senso tecnico tra Stato e Regioni (riguardo alla potestà normativa che queste svolgono con riferimento sia ai tributi regionali che a quelli locali) è quello realizzato dallo Stato applicando i principi fondamentali;
- il coordinamento del sistema tributario che non si fonda sui principi fondamentali riguarda, invece, il rapporto tra le Regioni e gli enti locali ed avviene per iniziativa legislativa delle Regioni in quanto titolari del potere di coordinamento;
- il potere di coordinamento delle Regioni deve svolgersi all'interno del territorio regionale con riferimento agli enti locali che in esso insistono e, ovviamente, nel rispetto dei principi fondamentali posti previamente dallo Stato o, in mancanza – come si vedrà meglio più avanti – desumibili dall'ordinamento giuridico generale.

Questa ricostruzione dell'art. 117, III comma trova puntuale rispondenza nel più volte richiamato II comma dell'art. 119, il quale, nell'affermare che le Regioni e gli enti locali svolgono la loro potestà

d'imposizione "secondo i principi di coordinamento", sottintende che i principi di coordinamento cui tali enti devono sottostare sono quelli fissati dallo Stato con riferimento ai principi fondamentali e dalle stesse Regioni *versus* gli enti locali con riferimento agli altri principi e criteri non considerabili fondamentali. Ben si comprende, quindi, come un passaggio decisivo del processo di adeguamento della vigente legislazione al nuovo titolo V sia quello della individuazione dei principi di coordinamento. Per quel che finora si è detto, questi possono a volte identificarsi con quelli fondamentali, e in tal caso spetta allo Stato fissarli; e a volte essere ispirati solo a criteri "politici" non riconducibili a principi fondamentali, e in tale caso spetta alle Regioni stabilirli nell'ambito della loro competenza territoriale.

Ne consegue, comunque, un sistema abbastanza macchinoso, insufficiente e di non facile realizzazione, sul quale aleggia il nodo irrisolto della mancata istituzione della Camera delle Regioni, la cui funzione di coordinamento e di reciproca consultazione e di formazione di una volontà collegiale difficilmente potrà essere surrogata dal Consiglio delle autonomie locali (la cui istituzione, ai sensi dell'art. 123 Cost., ogni statuto regionale deve prevedere quale organo di consultazione fra Regioni ed enti locali) o dalla Commissione parlamentare per le questioni regionali (che, ai sensi dell'art. 11 della legge cost. n. 3/2001 in esame, dovrebbe essere integrata in sede legislativa statale da rappresentanti delle Regioni, delle Province autonome e degli enti locali) e nemmeno, per quanto riguarda specificamente le *tax policy* locali, dalla procedura di raccordo da me proposta *sub* par. 2.4..

4. I principi fondamentali di coordinamento.

Un problema pregiudiziale, che si prospetta in tema di fissazione dei principi fondamentali in materia di coordinamento del sistema tributario, riguarda il rapporto tra la legislazione statale "quadro", che tali principi deve stabilire, e la legislazione regionale tributaria, che agli stessi principi di coordinamento deve attenersi. Tale problema si risolve nel seguente interrogativo: qualora lo Stato non dovesse fissare – o non abbia ancora fissato – con propria legge dei principi fondamentali di coordinamento in materia tributaria, potrebbe ammettersi ugualmente l'iniziativa legislativa della Regione in campo tributario ex art. 117, IV comma? A tale quesito sono state date, in via di prima lettura, risposte diverse. Sembra, comunque, prevalere una risposta positiva fondata sulla considerazione che, non enunciando i principi fondamentali di coordinamento, lo Stato bloccherebbe arbitrariamente l'esercizio della potestà legislativa delle regioni in materie, come quella dei tributi regionali e locali, di competenza esclusiva delle regioni stesse. Il che avrebbe l'effetto – non solo pratico, ma anche giuridico – inaccettabile di paralizzare *sine die* l'entrata in vigore di quella parte relevantissima della riforma del Titolo V che attiene alla legislazione in materia

di tributi regionali e locali, ancorché questa legislazione sia di competenza esclusiva delle regioni e sia di iniziativa delle stesse in sede di coordinamento (3).

Per evitare questo effetto ed essendo impensabile rinunciare al coordinamento del sistema tributario in base ai principi fondamentali, non resta probabilmente – perdurando l'inattività dello Stato – che porre a carico delle stesse Regioni il non facile onere di desumere tali principi dall'ordinamento giuridico generale e, in particolare, dalla vigente normativa statale di settore.

4.1. In qualunque modo si risolva il problema, resta comunque il fatto che dei “principi fondamentali” – e cioè dei principi, stabili ed univoci, in qualche modo legati alla tutela dell'unità dell'ordinamento e ricavabili da parametri costituzionali – dovranno essere individuati e che sarebbe meglio che essi fossero fissati espressamente dallo Stato, seppur non in via tassativa, avendo come obiettivo il coordinamento preventivo del sistema tributario nel suo complesso e, comunque, la delimitazione di una *guide line* cui le Regioni (e gli enti locali) devono attenersi nello svolgimento della loro potestà d'imposizione.

In una materia delicata come quella tributaria e nel contesto di un federalismo cooperativo è, infatti, del tutto sconsigliabile realizzare un sistema puro di “doppio binario” tra legge statale e legge regionale lasciando come scelta politica di fondo alle sole Regioni di individuare esse stesse, in sede legislativa, i principi fondamentali desumendoli dall'ordinamento giuridico statale (salvo poi lasciare, *a posteriori*, alla Corte Costituzionale di verificare se i principi medesimi siano stati correttamente individuati e rispettati).

La puntuale fissazione da parte dello Stato di tali principi è del resto importante perché è funzionale alla realizzazione, da parte dello Stato medesimo, delle più opportune politiche macro-economiche nell'interesse nazionale (e, quindi, anche delle Regioni e degli stessi enti locali), avendo di mira soprattutto sia i principi costituzionali di equità e progressività del sistema, sia la non sovrapposizione delle basi imponibili di autonomi tributi regionali e locali a quelle dei tributi statali oggetto di legislazione statale esclusiva. Ma è anche importante perché, come ho già sottolineato, dovrebbe preservare in via preventiva lo svolgimento dell'autonomia tributaria degli enti locali sia dal rischio di una eccessiva, indebita ed invasiva espansione della potestà legislativa tributaria delle Regioni medesime sia, viceversa, dal rischio

(3) Nel senso di una immediata vigenza del corpo delle norme del Titolo V senza la necessaria mediazione della legge statale si è espressa la Corte Costituzionale con la sentenza n. 282 del 19 luglio 2002 depositata il 26 giugno stesso anno, annotata adesivamente da A. D'Atena, *La consulta parla ... e la riforma del Titolo V entra in vigore*, in www.associazionedeicostituzionalisti.it/dibattiti/riforma/datena-20020925.html.

che la inattività legislativa delle stesse svuoti l'autonomia tributaria degli enti locali (penso, ad es., alla fissazione di un principio che precluda alle Regioni di ledere l'autonomia tributaria degli enti locali attraverso l'imposizione ad essi di politiche fiscali che alterano la coerenza o non sono in sintonia con le caratteristiche peculiari dei sistemi di finanza locale).

4.2. Ad una prima sommaria e molto generale riflessione e senza pretesa di tassatività, i principi fondamentali da riservare alla potestà legislativa dello Stato potrebbero individuarsi in particolare:

- a) nella *razionalità e coerenza* dei singoli istituti tributari e del sistema tributario nel suo complesso. Da tale principio potrebbe discendere il divieto di sovrapposizione delle basi imponibili dei tributi regionali (e locali) alle basi imponibili dei tributi statali di cui si è detto. Allo stesso principio potrebbe altresì ricondursi l'intervento coordinatore dello Stato di cui ho detto *sub* par. 2.4., relativamente alla "misura" dell'autonomia tributaria spettante all'ente locale e, quindi, alla "estensione" della legislazione regionale in materia;
- b) nella *omogeneità* tra loro dei tributi che le Regioni potranno distintamente disciplinare nello svolgimento della loro potestà legislativa. Quello di omogeneità dovrebbe essere in particolare un principio da interpretare non nel senso di un recupero centralistico, ma come un principio armonizzatore che, con riferimento alla esigenza di *unitarietà della finanza pubblica* nel suo complesso, impone di istituire tributi regionali e locali i quali, pur essendo diversi, b₁) siano tuttavia conciliabili e non antitetici quanto alla natura, b₂) siano rispettosi del principio di progressività, b₃) siano, seppur *lato sensu*, dello stesso genere e si innestino, comunque, armonicamente nel sistema complessivo. E' evidente che il principio di omogeneità tende a comprendere anche quello di unitarietà e stabilità della finanza pubblica, da intendere però quest'ultimo non letteralmente come una rigida e assoluta regola di ripartizione verticale dei poteri, ma piuttosto come l'espressione elastica nel campo dell'economia pubblica (o, se si preferisce, come l'altra faccia) del principio federalista di sussidiarietà. Tale principio va, infatti, letto non esclusivamente come un limite dal basso al potere esercitato a livelli decisionali superiori, bensì anche come giustificazione di un'azione (appunto) *unitaria o collettiva* esercitata a livelli superiori (nella specie a livello di Stato-ordinamento) al fine di produrre effetti benefici non altrimenti ottenibili. In questa interpretazione la sussidiarietà diviene, perciò, una chiave giustificatrice delle politiche statali di coordinamento macroeconomico imperniate sulla unitarietà della finanza pubblica e dirette ad arrecare alla finanza e al bilancio

- pubblici vantaggi superiori rispetto a quelli ricavabili dall'azione atomizzata dei livelli decisionali inferiori;
- c) nella *semplificazione* o quantomeno nella *non moltiplicazione* sia dei sistemi tributari sia degli adempimenti posti a carico dei contribuenti;
 - d) nella *limitazione dei trattamenti fiscali agevolativi*, previsti dalle leggi regionali o regolati dagli enti locali, che si rivelino fattori rilevanti di competizione dannosa. L'accento qui si pone nell'eccessivo uso della detassazione, essendo al contrario accettabile (e per certi versi auspicabile) nei sistemi di federalismo fiscale una naturale *tax competition* tra regioni e tra enti locali;
 - e) nella *trasparenza* delle decisioni di entrata (e di spesa) e nell'*efficienza* che ogni amministrazione, regionale o locale, deve garantire in termini di costi e benefici quanto all'amministrazione dei tributi.

Come si è detto, altri principi potrebbero essere desunti dall'ordinamento giuridico con riferimento anche alle stesse caratteristiche geo-economiche degli enti impositori e alla loro competenza specifica (ad es., un principio fondamentale potrebbe essere quello di riservare la tassazione immobiliare ai Comuni in funzione della loro specializzazione urbanistica e del loro "dominio" sul territorio). Ma, ribadisco, per le ragioni sopra esposte sarebbe intanto opportuno che alcuni principi tributari fondamentali - come quelli appena enunciati - più facilmente enucleabili e più certi, siano subito stabiliti dalla legge statale insieme alle relative appendici applicative. In una fase, come questa, di iniziale incerta attuazione del "federalismo fiscale" sarebbe davvero pericoloso per l'armonia del sistema tributario nel suo complesso lasciare alle singole Regioni di enucleare dall'ordinamento i principi fondamentali della materia tributaria e di distinguerli interpretativamente da quelli supremi, costituzionali, istituzionali e generali. Sarebbe meglio, invece, correre il rischio che lo Stato "crei" dei principi fondamentali, considerando al limite tali anche principi che forse, ad una più attenta analisi teorica, non lo sarebbero e rimettere alla Corte Costituzionale di stabilire se la loro fissazione da parte dello Stato contrasti con il principio costituzionale di autonomia e sia intrusiva della sfera di legislazione esclusiva e di coordinamento delle Regioni.

4.3. Già in base a quanto fin qui detto in tema di coordinamento e di principi fondamentali si potrebbe in conclusione abbozzare un primo schema di ripartizione delle basi imponibili tra Stato, Regioni ed Enti Locali rispettoso delle indicate regole del federalismo cooperativo. Come segue.

4.3.1. Lo Stato, innanzitutto, non dovrebbe avere limiti di materia nello stabilire, ex art. 117, II comma lett. e), i tributi propri e, conseguentemente, nell'individuare i presupposti di tali tributi. E ciò per la semplice ragione che, come già si è detto (vedi *retro* nota 1), la stessa lettera e) assume genericamente come oggetto della sua competenza legislativa la sola materia del "sistema

tributario dello Stato” e non vincola la scelta dei presupposti (e cioè dell’oggetto dei tributi erariali) ad una valutazione di “continenza” delle materie sostanziali attribuite alla competenza legislativa dello Stato medesimo dalle altre lettere dell’art. 117, II comma.

L’unico naturale limite alla potestà d’imposizione dello Stato è dato dunque dall’ammontare complessivo delle spese che esso, per dettato costituzionale, deve finanziare con il ricorso ai tributi di sua pertinenza. E tra tali spese rientrano, oltre a quelle statali vere e proprie (e cioè quelle sostenute dallo Stato per finanziare investimenti e prestazioni da esso effettuati), anche quella rilevante parte di esse che, pur essendo relative allo svolgimento delle funzioni delle regioni e degli enti locali, sono poste tuttavia a carico della finanza statale. Ai sensi del nuovo art. 119, commi II, III e IV Cost. tali ultime spese vanno, infatti, finanziate sia attraverso le compartecipazioni ai tributi erariali, sia attraverso la ripartizione perequativa degli stessi; e solo in misura molto limitata attraverso tributi propri, regionali o locali. La giustificazione della mancanza di limiti sostanziali alla potestà impositiva dello Stato sta, insomma, nel fatto che i tributi erariali non servono solo a finanziare le spese relative a materie di stretta competenza statale, ma costituiscono anche una quota relevantissima delle entrate necessarie alle Regioni e agli enti locali per far fronte alle spese relative alle loro funzioni.

4.3.2. In forza poi dei principi di razionalità, di semplificazione e di unitarietà della finanza pubblica si dovrebbe forse negare, come si è già detto, la possibilità che le Regioni creino nuove imposte aventi gli stessi presupposti e le stesse basi imponibili di imposte erariali già vigenti. Dovrebbe essere, cioè, vietata l’istituzione di tributi regionali (e locali) sul reddito o sul patrimonio che sostituiscano o duplichino, nella disciplina e nella struttura, quelli già vigenti erariali.

Una diversa impostazione, che attribuisse alle Regioni, al pari dello Stato, il potere di scegliere i presupposti dei tributi regionali in piena libertà fino al paradosso di prendere esse il posto dello Stato nella titolarità dei tributi generali (salvo ribaltarne parzialmente il gettito allo Stato stesso per consentirgli di finanziare solo le sue funzioni), non sarebbe soltanto in contrasto con i principi fondamentali appena enunciati e con l’articolazione delle fonti di finanziamento fatta dai citati commi II, III e IV dell’art. 119 Cost., ma realizzerebbe un tipo di federalismo competitivo (e poco perequativo), incompatibile con la attuale squilibrata struttura geo-economica del nostro paese. L’attuazione di modelli esasperatamente autonomistici di questo genere – fondati sulla “prevalenza” della potestà impositiva regionale rispetto a quella statale e, quindi, sulla sussidiarietà di questa – genererebbe, infatti, gravi scompensi sociali e una sottovalutazione delle esigenze perequative, perché richiederebbe quanto meno una condizione, la mobilità dei fattori produttivi (e, perciò, una base produttiva da sottoporre a prelievo

sufficientemente larga e perequata in tutto il territorio nazionale), che è completamente assente nella realtà del nostro paese. Basta pensare al riguardo alle differenziazioni delle infrastrutture, dei trasporti e della cultura della P.A. esistenti ancora nelle diverse aree geografiche della Repubblica. In un contesto di federalismo fiscale fondato sulla dipendenza finanziaria dello Stato dalle Regioni, tali squilibri produrrebbero inevitabilmente un assorbimento delle risorse da parte delle Regioni più intraprendenti, condannerebbero le altre all'arretramento e renderebbero più difficile e incerta l'attuazione dei meccanismi perequativi e redistributivi affidati dallo stesso art. 119 Cost. alla legge statale.

4.3.3. Quanto sopra impone di respingere disegni interpretativi diretti a svalutare la finanza statale (sostituendola con quella regionale), ma non esclude certo che, in forza dei principi di responsabilità e di autonomia tributaria – e, perciò, in funzione dell'espansione della stessa autonomia politica - le Regioni esercitino la loro potestà legislativa di imposizione, ad esempio, istituendo robuste addizionali regionali (e locali) ad imposte erariali; con aliquote, però, che si mantengano entro i limiti che la legge statale riterrà compatibili sia con i principi di progressività e di ragionevolezza sia con lo stesso principio, più volte ricordato, di omogeneità e di unitarietà della finanza pubblica.

E' difficile al riguardo negare una siffatta autonoma potestà legislativa alle Regioni, data l'esposta ampia portata degli artt. 117, IV comma e 119, I e II comma. E', invece, comprensibile una limitazione di tale potestà realizzata collegandone l'esercizio tanto al costo delle funzioni delle Regioni e degli enti locali non finanziabili con le sole compartecipazioni o in via di perequazione quanto, comunque, ad ogni spesa facoltativa o integrativa che esse nella loro autonomia intendono sostenere.

Ugualmente, in forza degli stessi principi non può essere esclusa la potestà delle Regioni di stabilire tributi regionali (e locali) che hanno presupposti radicati nelle materie di loro esclusiva competenza ex art. 117 Cost. e che sono diretti a consentire alle Regioni stesse e agli enti locali di svolgere le loro politiche autonome: tributi, perciò, stabilmente connessi al loro territorio, non necessariamente retti dal principio del beneficio, ma sicuramente tributi di scopo e tributi-controprestazione o <<corrispettivi>>. In questi casi, data la stretta strumentalità della tassazione al raggiungimento degli obiettivi di politica regionale, va valorizzato il c.d. principio di contenenza, che condiziona la legittimità del "tributo proprio" alla previa valutazione della "continenza" dell'interesse espresso dall'elemento materiale del suo presupposto negli interessi compresi nell'elencazione delle materie attribuite alla competenza regionale (e locale).

Considerata la sottolineata illimitatezza (quanto ai contenuti) della potestà impositiva dello Stato, dovrebbero rientrare altresì nella potestà normativa delle Regioni sia la determinazione di aliquote (sempre nei limiti del massimo

stabilito dalla legge statale) sia l'integrazione e la specificazione di basi imponibili relativamente a tributi regolati e istituiti dallo Stato, (ma) il cui gettito è attribuito alle Regioni stesse.

Franco Gallo