



UNA SINTESI DEL PERCORSO ISTITUZIONALE PER L'ATTUAZIONE DEL FEDERALISMO FISCALE IN MATERIA DI “TRIBUTI PROPRI”

1. Cenni sul quadro costituzionale.

Con riferimento alla **materia tributaria** nel suo complesso, la disciplina che ne deriva è la seguente:

il secondo comma dell'art. 117 sancisce la potestà legislativa esclusiva dello Stato in un ristretto nucleo di materie specificamente elencate, tra cui spicca " **il sistema tributario e contabile dello Stato**"; il terzo comma indica le materie in cui si esercita la potestà legislativa concorrente delle regioni che comprende "**il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario**". Il quarto comma individua la competenza legislativa c.d. residuale spettante alle Regioni che ha carattere primario, nel senso che non è condizionata dai principi fondamentali della legislazione statale. Rientrano in tale potestà tutte le materie c.d. innominate e quindi dovrebbe rientrare la materia dei **tributi regionali e locali**.

In questo quadro non va dimenticata la previsione contenuta nell'art. 23 della Costituzione secondo cui "nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge". Andrebbero superate le interpretazioni date a tale previsione che hanno inteso la riserva di legge in materia di prestazioni imposte esclusivamente come riserva di legge statale. Tale riserva dovrebbe ora ritenersi coperta anche dalla legge regionale, 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.

2. Rapporto fra la competenza legislativa regionale c.d. residuale in materia di tributi locali e autonomia fiscale dell'ente locale.

Il fatto che la potestà legislativa delle regioni si estenda 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 dall'art. 119, I comma, è di qualità diversa perché si svolge ex art. 23 nell'ambito della potestà legislativa regionale e si esercita solo con lo strumento normativo secondario del regolamento (è

discutibile aver posto sullo stesso piano regioni ed enti locali ai fini dell'autonomia tributaria.). Per le regioni l'autonomia tributaria si accompagna alla potestà legislativa loro attribuita; per i secondi l'autonomia tributaria si colloca all'interno della potestà legislativa regionale e quanto ai principi fondamentali dello Stato.

La **riserva di legge regionale**, derivante dal combinato disposto 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).

L'espressa attribuzione agli enti locali di una "autonomia finanziaria di entrata e di spesa" e del potere di "stabilire ed applicare tributi propri in armonia con la Costituzione" dovrebbe offrire agli enti stessi un margine di discrezionalità e di autonomia nella determinazione di tali elementi maggiore di quello che consentiva il previgente regime costituzionale, privo com'era di un espresso riconoscimento dell'autonomia tributaria degli enti locali. E se autonomia tributaria vuol dire in termini generali autodeterminazione normativa delle entrate tributarie in funzione dello svolgimento di un libero indirizzo politico e politico-amministrativo dell'ente locale, è evidente che, pur permanendo la riserva di legge regionale ex art.23, il coordinato disposto 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 di esaltare l'autonomia tributaria medesima.

3. Autonomia dell'ente locale: potere di stabilire ed individuare in via regolamentare gli elementi strutturali o parte di essi nell'ambito delle materie e nella sfera dei soggetti indicati genericamente dalla legge regionale. 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 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, delimita l'ambito entro il quale può esplicarsi la potestà normativa tributaria degli enti locali nel territorio della regione. Una legge 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). L'esclusività della potestà legislativa regionale vale 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 corretta da un lato dalla relatività della riserva di legge regionale, che consente di fissare la base legislativa del tributo locale, ma non necessariamente di dettarne la disciplina integrale; dall'autonomia tributaria espressamente accordata all'ente, la quale a conferma del carattere relativo della legge regionale, dovrebbe secondo una ragionevole interpretazione vietare alla regione di stabilire totalmente gli elementi essenziali del tributo.

4. Il ruolo del legislatore statale: la legge di coordinamento della finanza pubblica.

Quanto poi al contenuto, più o meno flessibile, dell'area riservata alla legge regionale *versus* l'ente locale, va affrontato il delicato problema se esso debba essere rimesso esclusivamente ad ogni singola regione secondo scelte ed apprezzamenti esclusivamente propri o ci sia spazio per l'applicazione di criteri più uniformi che possono essere fissati dallo Stato in sede di coordinamento.

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 per indirizzare le politiche fiscali delle regioni tra loro e verso gli enti locali sarebbe opportuno al fine di evitare:

1. che, in violazione del principio di progressività e unitarietà della finanza pubblica, la pressione fiscale complessiva aumenti a causa dell'esercizio scoordinato da parte delle regioni della potestà normativa d'imposizione;
2. che si creino per ogni regione prassi e regole diverse, infrangendo i principi fondamentali di coerenza, razionalità e omogeneità del singolo tributo e del sistema tributario nel suo complessivo. In un contesto di federalismo cooperativo il **coordinamento** per principi fondamentali spettante allo Stato richiederebbe che a questo sia attribuito il potere di raccordare la potestà legislativa esclusiva della regione con l'autonomia tributaria dell'ente locale.

Dovrebbe essere la legge statale a prevedere una formale procedura "*prealable*" che consenta all'ente locale di conoscere i progetti della regione in tema di finanza locale e di prospettare i propri desiderata alla regione e nello stesso tempo costringa la regione a giustificare il suo diniego di legiferare nel senso richiesto. Si dovrà affidare allo Stato un ruolo attivo di coordinamento e redistribuzione tra i diversi livelli decisionali in vista del raggiungimento di uno scopo comune. Lo strumento

della legge statale quadro o cornice o di principio è adottabile però solo per la determinazione dei principi fondamentali. Il che vuol dire che il coordinamento non riconducibile a detti principi va effettuato solo dalla legge regionale nei confronti degli enti locali. Lo Stato svolge un potere di coordinamento non in quanto Stato-persona, cioè come ente equiordinato rispetto agli ordinamenti coordinati, bensì quale Stato-ordinamento e cioè in nome e nell'interesse (non della finanza statale) ma della finanza pubblica nel suo complesso.

5. Questioni problematiche in tema di principi fondamentali: rapporto fra legislazione di principio e legislazione regionale tributaria di dettaglio. Qualora lo Stato non dovesse fissare - o non abbia ancora fissato - con propria legge dei principi fondamentali di coordinamento in materia di tributaria potrebbe ammettersi ugualmente l'iniziativa legislativa della regione in campo tributario? A tale quesito sono state date risposte diverse. Sembra 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. Per evitare la paralisi, non resta che porre a carico delle stesse regioni il non facile onere di desumere tali principi dall'ordinamento giuridico generale ed in particolare dalla vigente normativa statale di settore.

Va però tenuto presente che, in una materia delicata come quella tributaria e nel contesto di un federalismo cooperativo, è del tutto sconsigliabile realizzare un sistema puro di doppio binario fra legge statale e legge regionale lasciando alle sole regioni di individuare, 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 correttamente individuati e rispettati).

La puntuale fissazione da parte dello Stato di tali principi è importante perché è funzionale alla realizzazione, da parte dello Stato medesimo, delle più opportune politiche macro-economiche nell'interesse nazionale 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 di tributi statali oggetto di legislazione statale esclusiva.

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.

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 reinterpretare non nel senso di un recupero centralinistico, ma come un principio armonizzatore che, con riferimento alla esigenza di unitarietà della finanza pubblica nel suo complesso, impone di istituire tributi regionale e locali, i quali pur essendo diversi siano tuttavia conciliabili e non antitetici quanto alla natura, siano rispettosi del principio di progressività, siano, seppur *lato sensu* dello stesso genere e si innestino 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 quest'ultimo non come una rigida e assoluta regola di ripartizione verticale dei poteri, ma piuttosto come l'espressione elastica nel campo dell'economia pubblica del principio federalista di sussidiarietà. Tale principio va letto non esclusivamente come un limite dal basso al potere esercitato a livelli decisionali superiori, bensì anche come giustificazione di un'azione unitaria e collettiva esercitata a livelli superiori al fine di produrre effetti benefici non altrimenti ottenibili. In tale interpretazione, la sussidiarietà diviene chiave giustificatrice delle politiche statali di coordinamento macroeconomico impiegate sull'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 è posto nell'eccessivo uso della detassazione, essendo al contrario accettabile ed auspicabile nei sistemi di federalismo fiscale una naturale *tax competition* tra regioni ed enti locali;

e) nella **trasparenza** delle decisioni di entrata e di spesa e nell'efficienza che ogni amministrazione deve garantire in termini di costi e benefici quanto all'amministrazione dei tributi.

Altri principi potrebbero essere desunti dall'ordinamento giuridico, con riferimento alle caratteristiche geo-economiche degli enti impositori e

alla loro competenza specifica (principio fondamentale potrebbe essere quello di riservare la tassazione immobiliare ai comuni in funzione della loro specializzazione urbanistica e del loro dominio sul territorio).

6. Come ripartire le basi imponibili. In base a quanto detto si potrebbe abbozzare un primo schema di ripartizione delle basi imponibili fra Stato, regioni ed enti locali. Lo **Stato** non dovrebbe avere limiti di materia nello stabilire i tributi propri e conseguentemente individuare i presupposti di tali tributi. E ciò per la semplice ragione che l'unico naturale limite alla sua potestà d'imposizione è dato 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 (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 a carico della finanza statale.

Ai sensi dell'art. 119 tali ultime spese vanno finanziate sia attraverso le compartecipazioni ai tributi erariali, sia attraverso la ripartizione perequativa degli stessi e solo in misura limitata attraverso tributi propri, regionali o locali. **La giustificazione della mancanza di limiti sostanziali alla potestà impositiva dello Stato sta nel fatto che i tributi erariali non servono solo a finanziare le spese relative a materie di stretta competenza statale, ma costituiscono una quota rilevantissima delle entrate necessarie alle regioni e agli enti locali per far fronte alle spese relative alle loro funzioni.**

In forza dei principi di razionalità, semplificazione e unitarietà della finanza pubblica si dovrebbe negare la possibilità che le **regioni** creino nuove imposte aventi gli stessi presupposti e le stesse basi imponibili di imposte erariali già vigenti. Dovrebbe essere vietata l'istituzione di tributi regionali e locali sul reddito o sul patrimonio che sostituiscono o duplicano nella disciplina e nella struttura quelli erariali.

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 partecipazioni o in via di perequazione quanto, comunque, ad ogni spesa facoltativa o integrativa che esse nella loro autonomia intendono sostenere.

Uguualmente, 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