



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

INDICE

Aumentano le imposte, cala il gettito, crolla il Pil: ma per comprendere cosa sta accadendo, è inutile scomodare Laffer

di Raffaele Perrone Capano pag.5

Quel che resta del processo di attuazione della legge delega sul federalismo fiscale: lo stato attuale della fiscalità regionale e locale

di Paola Coppola..... pag.49

Strumenti per la crescita economica: il contratto di rete e la sua disciplina fiscale

di Clelia Buccico..... pag. 71

Personal Income Tax in the Tax System of the Czech Republic

di Michael Kohajda pag.100

Il legislatore fiscale finalmente sensibile ai dettami europei: la recente disposizione in tema di accertamenti IVA e scudo fiscale.

di Roberta Alfano..... pag.109

Accesso agli atti tributari tra Statuto dei diritti del contribuente ed aperture giurisprudenziali

di Gabriella De Maio..... pag.124

Note minime in tema di interpretazione del divieto di aiuti di stato in materia fiscale.

di Chiara Fontana..... pag.132

La natura degli impianti fotovoltaici tra le scelte contrattuali e incertezze normative

di Maria Pia Nastri..... pag. 147

L'applicazione del principio del contraddittorio nella fase istruttoria del procedimento tributario tra democraticita' dell'azione amministrativa e limiti derivanti dall'attivita' di controllo nella logica di risultato

di Loredana Strianese..... pag.162

Considerazioni sull'iscrizione d'ipoteca a tutela della riscossione

di Dario Augello.....pag. 177

IRAP: Spunti ricostruttivi di un percorso indefinito

di Maria Villani..... pag. 194

PARTE SECONDA

Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 31 ottobre 2011, n. 105/E

..... pag.218

Revoca dei benefici fiscali "prima casa" e mancata applicazione delle sanzioni

di Giuseppina Simioli pag.223

Quel che resta del processo di attuazione della legge delega sul federalismo fiscale: lo stato attuale della fiscalità regionale e locale

di Paola Coppola

ABSTRACT

Fiscal federalism is analyzed both after the publication of almost all decrees and after the recent variations adopted to tackle the actual financial and economic crisis. The regional and local financial autonomy, that is the aim of the federal reform is, however, only a semblance: everything is in fact still being ruled by the laws of the central Government, while all other government's levels are totally powerless. The result is a set of rules, which does not comply with the aim of the reform of Title V of our Constitution and with the cooperative federal model. This situation might create major risks in terms of equality for citizens and regions, also in violation of the national law and of the European principles.

SOMMARIO: 1. *Premessa* - 2. *Cosa è successo con la legge delega sul federalismo fiscale: alcuni spunti critici di riflessione: a) Sul doppio livello di spese connesse all'esercizio delle funzioni di Regioni ed EE.LL.; b) Sulla determinazione dei costi e fabbisogni standard dei livelli essenziali delle prestazioni e delle funzioni fondamentali di Regioni ed Enti Locali; c) Sul principio di territorialità quale modalità di attribuzione di risorse alle autonomie regionali; d) Sul divieto di aumenti della pressione fiscale complessiva "anche nella fase transitoria"* - 3. *Il nuovo fisco regionale secondo il D.Lgs. n. 68 del 6 maggio 2011: una sintesi delle principali novità e correzioni* - 4. *Il nuovo fisco municipale di cui al D.Lgs. n. 23 del 23 aprile 2011 e successive modificazioni ed integrazioni: il "restyling" dei tributi locali* - 5. *Le alternative possibili all'aumento del livello di tassazione per coprire il deficit di autonomia di Regioni ed EE.LL. e la probabile violazione del principio dell'accountability.*

1. Premessa

Provo a fare il punto sul processo di attuazione della legge delega sul federalismo fiscale; tema che occupa da più di due anni lo scenario politico nazionale e che torna quotidianamente alla ribalta, soprattutto in tempi come questi in cui viene annunciata nuovamente una "riforma fiscale nazionale", ed in cui vengono ribaditi con determinazione i *desiderata* di imprese e cittadini di fronte alla attuale situazione di crisi economica e finanziaria, specie nei territori in deficit di sviluppo come quelli del Mezzogiorno.

Per valutare, in sintesi, gli effetti del processo in corso, che più che “federalista” è di “decentramento” fiscale, come è a tutti noto, vanno inquadrare le ragioni di fondo di questa scelta.

Quanto a quelle *ideologiche*, occorre rifarsi al *principio di sussidiarietà*, già sancito a livello comunitario dall’art. 5 del Trattato per regolare i rapporti tra l’Unione e gli Stati membri, che trova diretta applicazione nel nostro ordinamento nell’art. 118, comma 1 della Cost. ogni qualvolta le azioni e le funzioni amministrative di spettanza dall’ente territoriale più vicino ai cittadini e, dunque, del Comune possano essere meglio realizzati dagli organi e gli enti territoriali superiori (e, quindi, secondo la sequenza indicata all’art. 114 della Cost., dalle Province, dalle Città Metropolitane, dalle Regioni ed infine dallo Stato). In questo caso, si parla, com’è noto, di *sussidiarietà verticale* per distinguerla da quella *orizzontale* che regola l’intervento pubblico nei confronti dell’iniziativa privata quando sono i privati o le libere associazioni a non essere in grado di soddisfare efficacemente interessi meritevoli di tutela (art. 118 Cost., comma 4)¹.

Bisogna valutare più attentamente, però, le ragioni *politiche* del fenomeno che, sin dal lontano 2001, anno in cui è stata attuata la Riforma del Titolo V della Parte II della Costituzione, sono dirette a “riempire di contenuto” l’art. 119 al fine di dotare i vari enti di governo di autonomia di entrata e di spesa “in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario”.

Certo è che se vi fossero entrate pubbliche sufficienti a garantire al meglio i servizi del territorio più vicino ai cittadini avremmo trovato la soluzione al problema del giusto equilibrio tra la finanza pubblica ed assetti istituzionali. Il problema è però quello di capire, dopo l’emanazione di quasi tutti i decreti di attuazione della delega, e dopo le modifiche

¹ E’ opinione comune e diffusa quella secondo cui il federalismo amministrativo attuato nell’ambito della riforma Bassanini con la legge delega del 15 marzo 1997, n. 59 che individua per la prima volta i principi guida per il conferimento delle funzioni ha anticipato ciò che si è realizzato con la Riforma del Titolo V della Costituzione, avvenuta con la L. 18 ottobre 2001, n. 3. Sul federalismo amministrativo, si v., in ult. M. CLARICH, *Federalismo fiscale e federalismo amministrativo*, in *Gior. Dir. Amm.*, 2012, 105 e seg. Per i più recenti contributi sul tema del federalismo fiscale, v. R. PIGNATONE, *Principi fondamentali per il coordinamento del sistema tributario e ricorso alla delega legislativa in materia di federalismo fiscale*, in www.federalismi.it, 2011, ed i riferimenti bibliografici ivi riportati; P. L. MATTA, *Il federalismo fiscale: realtà o utopia?*, in *Riv. Giur. del Mezzogiorno*, 2011, 723 e seg.; G. MARONGIU, *Il c.d. federalismo fiscale tra ambizioni, progetti e realtà*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2011, 219 e seg.; F. AMATUCCI, *Il nuovo sistema fiscale degli enti locali*, Torino, Giappichelli, 2010; G. MURARO, *Dal federalismo alla riforma fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2010, 1657 e seg.; L. DEGRASSI, *Federalismo fiscale. Il problema della collaborazione Stato-Regioni - Fiscal federalism. The issue of the cooperation between state and regions*, in *Il diritto dell’economia*, 2010, 227 e seg.; R. BIN, *Verso il federalismo fiscale o ritorno al 1865?*, in *Le Regioni*, 2010, 721 e seg.; E. DE MITA, *Le basi costituzionali del “federalismo fiscale”*, Milano, 2009, ID, *La lunga marcia del procedimento per delega: enti locali, difficoltà del Parlamento, assenza dei principi e criteri direttivi richiesti*, in *Boll. Trib.*, 2010, 661 e seg.; C. TUCCIARELLI, *La legge n. 42/2009: oltre l’attuazione del federalismo fiscale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, 61 e seg.; G. BIZIOLI, *Profili ricostruttivi dell’autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali derivante dalla legge delega in materia di “federalismo fiscale*, in *loc. cit.*, 2009, 13 e seg.

correttive ed integrative dell'attuale "Governo tecnico", di quali e quante effettive risorse (da entrate tributarie) detti enti possono oggi disporre, su quali presupposti impositivi dette entrate possono essere applicate, chi produce reddito o detiene patrimonio da sottoporre a tassazione in un dato territorio e se i diversi enti di governo equiordinati ex art. 114 della Cost. possano effettivamente "stabilire ed applicare tributi propri" per raggiungere l'obiettivo dell' "ottimizzazione" delle funzioni loro assegnate secondo il disegno tracciato dal processo federalista in corso, senza che vengano a prodursi effetti distorsivi sui territori e/o sull'eguaglianza tra cittadini.

2. Cosa è successo con la legge delega sul federalismo fiscale: alcuni spunti critici di riflessione: a) Sul doppio livello di spese connesse all'esercizio delle funzioni di Regioni ed EE.LL.

Con la legge delega del 5 maggio 2009, n. 42 sono stati declinati i principi direttivi per guidare l'attuazione del federalismo fiscale. Il nuovo sistema ormai quasi concluso (già otto decreti sono stati emanati)² che, a detta di molti, rappresenterebbe in sede politica "una svolta epocale nel sistema di finanza pubblica" appare, in realtà, ad oggi più che una rivoluzione, una "rassegnazione" delle entrate tributarie statali, avendo ad oggetto, come si vedrà, quelle sino ad oggi istituite dallo Stato.

Secondo uno dei fondamentali principi direttivi della legge delega vanno soppressi i trasferimenti delle entrate dallo Stato alle Regioni e quelli dalle Regioni ai Comuni e alle Province ed "assegnate" risorse (statali, quindi, per la quota dominante) ai vari livelli di governo³. La vera novità della riforma in corso sta nel fatto che il livello delle entrate "rassegnate" a ciascun ente intermedio dovrà essere determinato non più in base alla spesa

² In realtà, secondo la legge delega, il Governo avrebbe dovuto emanare uno o più decreti legislativi entro ventiquattro mesi dalla data della sua entrata in vigore, e, quindi, entro il 21 maggio 2011, ed avrebbe potuto provvedere in altri due anni per l'adozione dei decreti legislativi correttivi ed integrativi. Il Consiglio dei Ministri ha approvato il 14 aprile 2011 un disegno di legge con la previsione di una proroga di sei mesi per l'adozione dei decreti legislativi e il termine di tre anni per la predisposizione dei decreti correttivi ed integrativi. Ad oggi risultano emanati, nell'ordine, il D.Lgs. n. 85 approvato il 28 maggio 2010 sul cd. federalismo demaniale, per un approfondimento del quale ci si permette di rinviare al mio: *Il federalismo demaniale: lo schema di D.Lgs. in corso di approvazione. Molte ombre, poca luce*, in www.innovazioneDiritto.it, nonché a A. GRECO, *Il federalismo demaniale*, in *Il Diritto della Regione*, 2010, 15 e seg.; il D.lgs. n. 156 approvato il 17 settembre 2010 relativo all'ordinamento transitorio di Roma capitale; il D.Lgs. n. 216 approvato il 26 novembre 2010 sui fabbisogni standard degli Enti locali; il D.Lgs. n. 23 approvato, dopo un travagliato iter, in via definitiva, il 14 marzo 2011; il D.Lgs. n. 68 approvato il 12 maggio 2011; il D.Lgs. n. 88 del 31 maggio 2011 sulla rimozione squilibri territoriali; il D.Lgs. n. 118 del 23 Giugno 2011 sull'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni e degli enti locali; il D.Lgs. n. 149 del 6 settembre 2011 sui meccanismi sanzionatori e premiali relativi a Regioni, Province e Comuni. In corso di approvazione risulta il decreto contenente ulteriori disposizioni in materia di ordinamento di Roma Capitale.

³ Art. 8, comma 1, lett. h), L. n. 42/2009.

storica, ma in base al fabbisogno necessario a coprire l'esercizio ordinario delle funzioni secondo *due parametri* corrispondenti ad una *duplice classificazione* delle spese.

Entrando nel dettaglio, per le Regioni le entrate andranno stabilite in ragione delle risorse necessarie a finanziare:

1) le spese connesse alle cd. *prestazioni concernenti i diritti civili e sociali di cui all'art. 117, comma 2, lett. m), della Cost.* e cioè quelle i cui "livelli essenziali" devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale (c.d. Spese LEP, relative alla sanità, l'assistenza, l'istruzione, ed il trasporto). Per queste spese, le Regioni potranno contare sui tributi propri e derivati⁴, sulle addizionali, sulla compartecipazione regionale all'IVA, e su quote specifiche (della prima parte) del fondo perequativo alimentato sempre dalla compartecipazione all'IVA. Il finanziamento di queste spese avverrà, però, solo dopo aver proceduto alla definizione dei *costi standard* dei servizi erogabili (art. 8, comma 1, lett. a) e c), L. n. 42/2009);

2) le spese relative ad "*altre funzioni*" (le cd. Spese Libere, diverse da quelle associate ai LEP) andranno finanziate, invece, senza essere standardizzate, con le fonti di entrata rappresentate dal gettito dei tributi regionali (propri, derivati e addizionali) parametrato al gettito dell'addizionale regionale Irpef. Anche per queste spese si prevede una copertura con le quote (della seconda parte) del fondo perequativo alimentato, questa volta, dall'addizionale IRPEF e centrato sulla cd. "capacità fiscale per abitante". Ai sensi dell'art. 9, comma 1, lett. g), L. n. 42/2009, solo le Regioni con una capacità fiscale per abitante inferiore alla media nazionale, riceveranno "un sussidio positivo" dal fondo secondo un coefficiente perequativo parziale finanziato in parte dalle Regioni che si trovano in situazione opposta (e, quindi, quelle più ricche e che presentano una capacità fiscale per abitante superiore alla media nazionale) e per il residuo, dallo Stato centrale con l'addizionale IRPEF;

3) le spese straordinarie o speciali che possono riguardare tutte le funzioni, saranno finanziate, infine, dai contributi speciali dello Stato e dell'Unione europea, e non da tributi.

Anche per gli Enti Locali è stata prevista, in linea di principio, una doppia classificazione delle spese distinte in quelle "riconducibili alle funzioni fondamentali di cui all'art. 117, comma 2, lett. p) della Cost.", individuate dalla legge statale, e in quelle riferite "alle altre funzioni", ed è stata, del pari, prevista la ripartizione di fondi perequativi.

Per i Comuni, le spese delle funzioni fondamentali, mediante stima dei fabbisogni standard, dovrebbero essere finanziate *integralmente* con la compartecipazione all'IVA, all'IRPEF e attraverso i tributi riferibili all'imposizione immobiliare (ad esclusione

⁴ Com'è noto, per tributi propri regionali si intendono quelli istituiti e regolati interamente dalla Regione che ne individua gli elementi essenziali; i tributi derivati, sono invece quelli istituiti e regolati dalla legge statale che delimita spazi di autonomia entro i quali Regioni possono stabilire elementi della relativa disciplina.

dell'abitazione principale, secondo la legge delega ex art. 12, comma 1, lett. b), L. n. 42/2009); per le Province, il finanziamento dovrebbe essere assicurato dal gettito dei tributi connessi al trasporto su gomma e dalla compartecipazione "ad un tributo erariale" (art. 12, comma 1, lett. c), L. n. 42/2009) oltre che da una quota del fondo perequativo, a sua volta alimentato da un ulteriore fondo che trae risorse dalla fiscalità erariale.

Per le spese relative alle funzioni non fondamentali, il finanziamento dovrà essere assicurato, invece, dai tributi propri³, dalla compartecipazione al gettito di tributi regionali e statali, nonché da altra quota del fondo perequativo basato sulla "capacità fiscale per abitante" (art. 11, comma 1, lett. c), L. n. 42/2009). Per queste spese non è prevista, dunque, né la standardizzazione, né il finanziamento integrale.

Si ritornerà su questa articolazione delle fonti di entrata e di spesa degli enti decentrati. Per ora può anticiparsi che il sistema ideato per assegnare "autonomia di entrata e di spesa" a ciascun livello di governo, si manifesta complesso ed incerto per le difficoltà di individuazione delle diverse entrate, comprese quelle riferite ai fondi di perequazione e rimane sostanzialmente un sistema incentrato su fonti statali, comprese quelle "derivate" non più in via diretta ma attraverso fondi perequativi, formati, anch'essi, da entrate erariali, con scarsa, se non assente, flessibilità e manovrabilità degli elementi del tributo in linea teorica delegati all'ente di riferimento.

In ogni caso, il sistema non sembra essere in linea con l'art. 119 della Cost., e con i principi di uguaglianza e dell'eguale soddisfacimento di diritti sociali nello Stato, oltre che

³ E' pacifico che per tributi propri degli enti locali debbano intendersi quelli ed. derivati, ossia tributi individuati da leggi statali o regionali che l'Ente locale potrebbe, dunque, istituire ed applicare, ovviamente con atto regolamentare. Sulla questione dell'autonomia tributaria garantita dall'art. 119 della cost. a Comuni, Province e Città metropolitane, diversamente da quella garantita alle Regioni: F. TESAURIO, *Le basi costituzionali della fiscalità regionale e locale*, in *Fin. loc.*, 2005, 3.1.; M. BASILAVECCHIA, *La fiscalità di sostegno nella prospettiva federalista*, in *Corr. trib.*, 2009, 985 e seg.; L. DEL FEDERICO, *Il rapporto tra principi del sistema tributario statale e principi fondamentali di coordinamento*, in V. FICARI (a cura di), *L'autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali tra Corte costituzionale (sentenza n. 102/2008 e ordinanza n. 103/2008) e disegno di legge delega*. Milano, 2009; E. DELLA VALLE, *Il c.d. federalismo fiscale nell'ottica del tributarista: nihil sub sole novi*, 2010, in www.costituzionalismo.it. Per la giurisprudenza della Corte costituzionale (sentenze nn. 296/2003, 297/2003, 311/2003, 241/2004), nel sistema delineato dal nuovo Titolo V della Costituzione, un tributo è "proprio" solo se è il frutto dell'esercizio di una potestà normativa autonoma, e risultano irrilevanti circostanze quali l'attribuzione all'ente del gettito, la potestà di accertamento e di riscossione, così come il potere di intervenire sull'aliquota. Sulla questione delle relazioni tra legislazione regionale e potestà normativa locale si rinvia alla sentenza n. 102 del 2008 della Corte Costituzionale che esclude che possa esistere una riserva di competenza regolamentare sugli aspetti del prelievo non coperti da riserva di legge ex art. 23 della Cost. e che ha chiarito l'obbligo di osservanza dei principi fondamentali di coordinamento contenuto nell'art. 119 che vanno ricondotti alla coerenza e l'omogeneità con il sistema tributario nel suo complesso. Sulla questione dei principi di coordinamento, P. RUSSO- G. FRANSONI, *Coordinamento del sistema tributario*, in *Rass. Trib.*, 2010, 1575 e seg.; PIGNATONE, *Principi fondamentali per il coordinamento del sistema tributario*, cit., 36 e seg.

dell'unità nazionale, per le disparità di trattamento che vengono a generarsi tra cittadini e per l'abbassamento del livello di prestazioni pubbliche fruibili, in via di principio, dai singoli⁶.

Si noti, infatti, che, mentre l'art. 119 Cost., comma 4 sancisce espressamente che regioni ed enti locali debbano finanziare "integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite" con le risorse di cui ai commi 2 e 3 del medesimo articolo (e, cioè con tributi propri, con compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio, e col ricorso ad un fondo perequativo), con la legge 42/2009 si crea "in modo innovativo", un doppio livello di spese connesso alle funzioni attribuite: le cd. spese LEP e le cd. spese Libere, a loro volta, parametrate non più ai costi sostenuti (su base storica), ma a costi standard determinati in ragione del livello sufficiente ad assicurare il finanziamento (totale) della spesa corrispondente all'esercizio di una data funzione (almeno) in una regione o in un ente territoriale; ove il gettito sarà insufficiente, dovrà farsi ricorso al fondo perequativo.

In questo modo i livelli di prestazione da finanziare "integralmente" (associati alle spese LEP) non saranno, dunque, più quelli effettivi, variabili da regione a regione, ma solo quelli attraverso cui si realizzeranno "determinati obiettivi" che dipenderanno, a loro volta, dalla definizione del " fabbisogno standard".

Per le spese Libere associate alle funzioni "non essenziali" o "non fondamentali", del pari, non si prevede un sistema di finanziamento integrale e le risorse necessarie alla loro copertura dipenderanno, in definitiva, dalla capacità finanziaria e gestionale, oltre che di progettazione, degli enti di riferimento.

b) Sulla determinazione dei costi e fabbisogni standard dei livelli essenziali delle prestazioni e delle funzioni fondamentali di Regioni ed Enti Locali.

Il problema sta, dunque, a monte del sistema di finanziamento degli enti di governo, e riguarda proprio la "scelta politica" che è stata fatta nel ricorrere a criteri standardizzati per l'individuazione del *costo* e del *fabbisogno* delle funzioni (sul modello già sperimentato da anni dei costi sanitari); scelta che potrebbe anch'essa far sorgere questioni di costituzionalità, a cominciare dal fatto che, essendo stata rimessa ai decreti legislativi, si è finito, di fatto, ad attribuire al Governo il potere di stabilire i livelli essenziali delle prestazioni che, invece, ai

⁶ La dicotomia tra spese e funzioni essenziali non appare, del resto, in armonia nemmeno con il diritto comunitario che ha abbandonato il criterio di distinzione tra servizi pubblici essenziali e non essenziali, per passare alla distinzione nelle categorie di servizi tra quelli di interesse economico generale e quelli di interesse generale. Sul tema, tra i più recenti, v. F. DONATI, *La regolazione dei servizi d'interesse economico generale. I servizi di interesse economico generale: prospettive di evoluzione del modello regolatorio europeo*, in *Diritto dell'Unione Europea*, 2010, 195 e seg., nonché F. MERUSI, *Lo schema della regolazione dei servizi di interesse economico generale*, in *Dir. Anni.*, 2010, 313 e seg.

sensi dell'art. 117, comma 2, lett. m) della Cost. e dell'art. 20, ult. comma. della stessa L. n. 42/2009 sarebbe stato compito proprio del legislatore e, dunque, del Parlamento⁷.

Ora, pur assumendo in linea di principio, che l'esercizio delle funzioni essenziali possa essere efficacemente parametrato ad un dato "livello standard di efficienza", non possono essere trascurate le conseguenze che derivano dalla reale ed ampia diversificazione dei costi delle funzioni presso ciascun ente intermedio, soprattutto in uno Stato, come l'Italia, dove tante sono le differenze, diversità e diseguaglianze interregionali.

Come è stato già efficacemente segnalato dalla dottrina che si è occupata della vicenda⁸, se il costo standard è, infatti, la risultante di una media dei costi sostenuti nelle diverse regioni per la produzione di un dato servizio, è vero anche che il valore ottenuto non può considerarsi necessariamente rappresentativo di un servizio prodotto attraverso una gestione efficiente. Se il servizio prodotto è di scarsa qualità, verrà a crearsi un sistema in cui le prestazioni relative a diritti civili e sociali (si pensi, per tutte, a ciò che si verifica per la spesa sanitaria) potrebbero arrestarsi su livelli qualitativi più bassi rispetto alle reali possibilità con gravi conseguenze sulla qualità e livello di vita dei cittadini. A ben vedere, invero, anche per le funzioni essenziali e per quelle fondamentali (lett. m) o c p) del cit. art. 117 della Cost) non vi sarà un finanziamento integrale, ma un finanziamento "limitato ai livelli essenziali" che esse vanno a soddisfare, che rimane ancora oggi di incerta individuazione e classificazione.

Pure in relazione al fabbisogno standard potrebbero manifestarsi macroscopiche diseguaglianze: detto fabbisogno, infatti, non sembra potersi utilmente individuare unicamente in ragione della "capacità fiscale per abitante" di un dato territorio, come imposto dalla legge n. 42/2009, ma dovrebbe dipendere dalla valutazione delle differenze geografiche o strutturali della Regione di riferimento, della diversa qualità della vita dei

⁷ E' ovvio che la radice del problema sta già nella dicotomia prevista dall'art. 117, comma 2, lett. m) della Cost. e, quindi, nella riforma del Titolo V della Costituzione del 2001, che realizza una gerarchia tra servizi pubblici locali di serie A e serie B non contemplata dall'art. 119 della Cost. Sull'argomento G. FERRARA, *A proposito del federalismo fiscale. Sulla riforma del 2001 del Titolo V della Costituzione*, in www.costituzionalismo.it, 5 e seg.; C. DE FIORES, *Note critiche al federalismo fiscale*, in www.costituzionalismo.it.

⁸ Sul punto, v. N. DIRINDIN, *Fabbisogni e costi standard in sanità: limiti e meriti di una proposta conservativa*, in *Ragusan*, 2011, 66 e seg.; F. PALLANTE, *I diritti sociali tra federalismo e principio di eguaglianza sostanziale - Social Rights between Federalism and the Principle of Substantial Equality*, in *Dir. Pubb.* 2011, 249 e seg.; F. SARTO, *La legge delega sul "federalismo fiscale": i livelli essenziali delle prestazioni come misura economica dell'eguaglianza*, in *Giur. Cost.*, 2010, 2817 e seg.; A. SABBADINI - A. STRUSI, *Quale approccio al costo standard per l'avvio della riforma federalista?*, in *Diritto della Regione*, 2010 pag. 45 e seg.; A. ZANARDI (a cura di), *Per lo sviluppo. Un federalismo fiscale responsabile e solidale*, Bologna, 2006 ed in ult., A. ZANARDI, *Dalla determinazione dei fabbisogni standard al disegno del sistema perequativo dei Comuni*, *Short note n. 1*, 2012, www.econpubblica.unibocconi.it.

cittadini residenti e del diverso livello di sviluppo economico e sociale del territorio⁹. Ad analoga capacità fiscale dei cittadini di più Regioni non corrisponde certo un uguale soddisfacimento dei diritti fondamentali legati all'erogazione di un dato servizio pubblico.

Ecco perché sarebbe stato necessario contemperare tale criterio con coefficienti di ponderazione, quali il *fabbisogno oggettivo di spesa* in un dato territorio, o la *qualità* dei servizi pubblici locali erogabili ai cittadini¹⁰. Ecco perché sarebbe stato forse necessario definire dapprima i compiti di ciascun livello intermedio di governo e successivamente declinare la struttura di finanziamento delle spese necessarie allo svolgimento degli stessi¹¹.

Per adesso il decreto emanato "sui costi e fabbisogni standard dei Comuni, Province e Città Metropolitane" (D.Lgs. n. 216 del 26 novembre 2010) si è posto come obiettivo "il graduale, ma non definitivo superamento della spesa storica". Il decreto nulla precisa in ordine alla metodologia da seguire in concreto per individuare detti fabbisogni, delegandola alla società per gli Studi di Settore (SOSE SPA)¹² e si è limitato a prevedere che la determinazione dei predetti fabbisogni avvenga per gradi¹³: nel 2011 per un terzo delle funzioni fondamentali, da adottarsi con gradualità nel triennio 2012-2014, mentre per i due terzi nel successivo triennio 2013-2015. Per l'intero insieme delle funzioni fondamentali dovrebbe attendersi il 2013, sempre con la previsione dell'entrata a regime del processo nel triennio successivo. In attesa dell'approvazione del "*Codice delle Autonomie*", da tempo atteso,

⁹ La determinazione del fabbisogno finanziario necessario per assicurare a tutti i cittadini italiani i livelli essenziali di assistenza (LEA) è un'operazione molto complessa anche per l'eterogeneità dei criteri contabili adottati dalle Regioni. Per una disamina della complessità del processo di armonizzazione, si rinvia a A. URICCHIO, *La nuova disciplina della contabilità pubblica nella prospettiva del federalismo fiscale*, in *Riv. Trib. loc.*, 2010, 251 e seg.; A. GIORDANO, *Verso l'armonizzazione del sistema tributario: tra gli obiettivi del legislatore e la Babele dei sistemi contabili sub-statali*, in *Trib. loc. reg.*, 2010, 40 e seg.

¹⁰ C. DE FIORES, *Note critiche al federalismo fiscale*, *op. e loc. cit.*

¹¹ Si ricorda che il "Codice delle Autonomie" non è stato ancora definitivamente approvato. Del resto, già secondo M.S. GIANNINI, *In principio sono le funzioni*, in *Ann. Civ.* 1959, 24 al centro dell'analisi sulla prima riforma globale della pubblica amministrazione si sarebbero dovute collocare "le funzioni" e la loro allocazione tra i diversi livelli di governo.

¹² La SOSE SPA potrà avvalersi dell'Istituto per la finanza e per l'economia locale (IFEL), nonché dell'ISTAT in questa sua attività.

¹³ Secondo A. ZANARDI, *op. e loc. cit.*, risulta che la SOSE SPA abbia ad oggi affrontato le tecniche di determinazione dei fabbisogni standard applicate al comparto della Polizia locale, procedendo con questionari e poi con tecniche econometriche per definire il livello del fabbisogno standard per ciascun Comune che, per la funzione considerata, è stato ricavato utilizzando i valori della spesa standard stimati per ripartire un ammontare complessivo di risorse finanziarie che corrisponde, in questa fase iniziale, con la spesa storica totale per assicurare l'invarianza delle risorse. La complessità del modello e la molteplicità di finalità che il legislatore si è proposto, portano l'Autore a ritenere per ora impossibile condurre un processo di standardizzazione basato sulla valutazione analitica di quantità e costi standard (che presupporrebbe la conoscenza delle quantità di servizio offerto, dei prezzi dei fattori produttivi e di una qualche misura del livello qualitativo) ed a concludere che con il lavoro sino ad ora svolto si sia messo in atto un mero meccanismo di riparto di un fondo complessivo la cui dimensione risulta decisa *ex ante* a livello nazionale.

le funzioni considerate come fondamentali sono quelle già indicate come tali all'art. 21, comma 3 della L. n. 42/2009.

c) *Sul principio di territorialità quale modalità di attribuzione di risorse alle autonomie regionali.*

Altre criticità dipendono dall'applicazione generalizzata a tutte le entrate regionali del cd. "principio di territorialità", secondo altro principio direttivo della legge delega.

Ai sensi del cit. art. 7 della L. n. 42/2009 le modalità di attribuzione alle Regioni del gettito dei tributi regionali derivati e delle compartecipazioni ai tributi erariali dovranno tenere conto, in particolare: 1) *"del luogo di consumo"*, per i tributi aventi quale presupposto i consumi; 2) *della localizzazione dei cespiti*, per i tributi basati sul patrimonio; 3) *del luogo di prestazione del lavoro*, per i tributi basati sulla produzione; 4) *della residenza del percettore*, per i tributi riferiti ai redditi delle persone fisiche.

Il principio non appare in armonia con l'art. 119 della Cost. che limita la territorialità, secondo quanto indicato al comma 3, alle sole "compartecipazioni al gettito di tributi erariali" affinché ogni Regione abbia diritto ad una quota della ricchezza che produce ed in cui non c'è alcun "allargamento" ai tributi regionali derivati, come risulta invece indicato nell'art. 7, comma 1, lett. d) della L. n. 42/2009. L' "ampliamento" del principio di territorialità sembra poi disattendere, più che enfatizzare, il fine della responsabilizzazione degli amministratori che, com'è noto, viene considerato, sul piano politico, "altro obiettivo" del processo federalista in corso, e potrebbe apparire non conforme ai principi di solidarietà e di uguaglianza per le asimmetrie che ne potranno derivare.

Quel che è certo è che il principio di territorialità non è di facile attuazione soprattutto se analizzato con riguardo alla principale imposta sui consumi qual è l'IVA, risultando veramente complesso collegare la percentuale di gettito regionale "al luogo del consumo" del bene o servizio del fruitore finale anche per le implicazioni che derivano dall'entrata in vigore delle nuove regole sulla territorialità delle prestazioni di servizi ex D.Lgs. 11 febbraio 2010, n. 18.

Ove l'oggetto del consumo sia un servizio, la legge delega consente di prendere in considerazione il luogo del "domicilio fiscale del fruitore finale", ma nulla dispone ove l'oggetto del consumo sia un bene materiale. Tant'è che un chiarimento si è avuto solo con il D.Lgs. n. 68 del 6 maggio 2011 che all'art. 4, comma 3, fa comprendere che per il luogo del consumo debba considerarsi il luogo in cui *"avviene la cessione dei beni"* e non, quindi, il luogo dove il bene è consumato. Si noti ancora che per effetto di un'altra regola IVA che vale per le Regioni a Statuto speciale (in cui "il luogo di riscossione" è identificato con quello in cui si trova l'ufficio delle entrate di appartenenza del contribuente che versa l'IVA

all'erario, a nulla rilevando il domicilio fiscale del fruitore), potrebbero sorgere conflitti di interpretazione nella situazione in cui consumatore finale e prestatore del servizio risiedano, rispettivamente in una regione a statuto ordinario ed in una a statuto speciale.

d) Sul divieto di aumenti della pressione fiscale complessiva "anche nella fase transitoria".

Altro importante principio della delega è quello dell'attuazione del federalismo fiscale "senza produrre aumenti della pressione fiscale complessiva anche nel corso della fase transitoria" (art. 28, comma 2, lett. b) della cit. L. n. 42/2009); principio che risulta ad oggi radicalmente smentito dai provvedimenti d'urgenza adottati in detta fase transitoria dal Governo, oltre che dall'attuale Governo "tecnico" per fronteggiare la crisi economica che hanno portato ad "anticipare" l'entrata in vigore di talune norme contenute nei decreti legislativi già approvati, determinando, come si vedrà, un coacervo di disposizioni di difficile lettura e comprensibilità.

Occorrerebbe affrontare, almeno su questo aspetto, la questione dell'eccesso di delega in cui potrebbero essere incorse le norme che, di recente, hanno portato a sicuri aumenti di fiscalità regionale e locale senza la coeva riduzione delle imposte erariali in violazione dell'art. 76 della Cost.¹⁴; così come dovrebbe essere valutata in sede politica la possibile tenuta di detto principio quando andrà a regime il progetto federalista considerando le attuali linee di programmazione economica del Paese¹⁵. Principio direttivo che, si badi bene, intende riferirsi in ogni caso al livello della pressione fiscale "del totale Italia" e non di quello delle singole Regioni, Province o Comuni ove i cittadini residenti potrebbero, dunque, risultare destinatari di prelievi differenziati che in ogni caso potrebbero risultare non tollerati dai principi fondamentali dell'ordinamento interno e di quello comunitario.

14 Secondo la Corte Cost., sentenza n. 54 del 2007 e n. 230 del 2010 in caso di delega: "... il sindacato di costituzionalità sulla delega legislativa postula che il giudizio di conformità della norma delegata alla norma delegante si espliciti attraverso il confronto tra due processi ermeneutici paralleli: l'uno relativo alle norme che determinano l'oggetto, i principi e i criteri direttivi indicati dalla delega, tenendo conto del complesso di norme in cui si collocano e delle ragioni e finalità poste a fondamento della legge di delegazione; l'altro relativo alle norme introdotte dal legislatore delegato.

15 Senza dire poi che, la genericità ed insufficienza dei contenuti della delega ed il continuo rinvio al legislatore delegato, potrebbe far avanzare il dubbio di una non piena conformità della legge alla Costituzione per "difetto di delega", come sostenuto secondo parte della dottrina. Sul punto, R. Perez., *I tributi delle regioni*, in AA.VV., *La legge delega sul federalismo fiscale*, *Giornale di diritto amministrativo*, 2009, 817. Sull'ampia disamina delle criticità riscontrabili nell'uso della delega legislativa con riferimento alla L. n. 42/2009, si rinvia a R. PIGNATONE, *op. cit.*, 17 e ss. e agli ampi riferimenti dottrinali e giurisprudenziali ivi indicati.

3. Il nuovo "fisco regionale" secondo il D.Lgs. n. 68 del 6 maggio 2011: una sintesi delle principali novità e correzioni.

Con il D.Lgs. 68 del 6 maggio 2011 sono entrate in vigore le norme per assicurare autonomia finanziaria alle regioni a statuto ordinario e alle province, oltre che per la determinazione dei "costi e fabbisogni standard nel settore sanitario"¹⁶.

A decorrere dal 2013, in particolare, andranno soppressi i trasferimenti statali di parte corrente "con carattere di generalità e permanenza" destinati all'esercizio delle competenze regionali, nonché i trasferimenti in conto capitale, ove non finanziati tramite il ricorso all'indebitamento, ivi compresi quelli finalizzati all'esercizio delle funzioni da parte delle Province e Comuni, nonché abolita la compartecipazione regionale all'accisa sulla benzina (artt. 7 e 8, comma 4, D.Lgs. n. 68/2010).

Nel sistema delle fonti regionali viene conferita assoluta centralità all'addizionale regionale IRPEF che andrà, come si diceva, "rideterminata", a partire dal 2013, "in modo da assicurare al complesso delle Regioni a statuto ordinario gettito equivalente"¹⁷. A ciascuna Regione a statuto ordinario spetterà, inoltre, una compartecipazione al gettito dell'IVA (art. 4, del cit. DL n. 68/2011) che per il periodo 2011-2012 dovrebbe rimanere quella in essere (aliquota del 44%), mentre dal 2013 dipenderà da un adeguamento da adottarsi "in conformità con il principio di territorialità" che, come si è visto, dovrà tener conto "del luogo di consumo" e, quindi, del luogo in cui avviene la cessione dei beni o la prestazione di

¹⁶ Sui costi e fabbisogni standard nella sanità si rinvia al paper di E. CARUSO – N. DIRINDIN, *Costi e fabbisogni standard nel settore sanitario: le ambiguità del decreto legislativo n. 68 del 2011*, Ottobre 2011, che mette in evidenza il rischio che l'architettura del decreto delegato n. 68/2011 possa comportare che l'ammontare delle risorse destinate al Ssn possa risultare determinato non in relazione ai Lea e ai vincoli di finanza pubblica, ma ai risultati di metodologie di stima dei costi standard molto approssimative e parziali e che risultino, di fatto, finanziate le inefficienze nella fornitura delle prestazioni sanitarie già in essere facendole gravare su chi le produce. Per consultare il lavoro, <http://www.espanet-italia.net/conferenza2011/edocs1/sess%2020/20-caruso-dirindin.pdf>.

¹⁷ Cfr. art. 2, DL n. 68/2011 come modificato dall'art. 30, comma 3, lett.a), DL n. 201/2011. Detta determinazione avverrà con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro per le riforme per il federalismo e con il Ministro per i rapporti con le regioni, e dovrà essere adottato entro un anno dalla data di entrata in vigore del DL 68/2011, sentita la "Conferenza Stato-Regioni", e previo parere delle Commissioni della Camera dei Deputati e del Senato della Repubblica competenti per i profili di carattere finanziario. Si aggiunga che all'aliquota base dell'addizionale, in origine fissata nella misura dello 0,9%, ed ora maggiorata nella misura dell'1,23% ad opera del cit. DL n. 201/2011, applicabile già per il 2011, e fino alla sua "rideterminazione" che dovrebbe avvenire a decorrere dal 2013, dovrebbero aggiungersi le percentuali indicate, per ora, nel comma 1 dell'art. 6, alle lett. a) b) e c), DL n. 68 cit., e, dunque, le maggiorazioni dello 0,5% per gli anni 2012 e 2013, dell'1,1% per l'anno 2014 e del 2,1% per l'anno 2015. Fino al 31.12.2011 rimangono ferme le aliquote vigenti, anche se superiori alla aliquota base (dello 1,23%), salva la facoltà delle regioni di deliberare la loro eventuale riduzione fino a detta aliquota base.

servizi. In caso di cessione di immobili, dovrà farsi riferimento, invece, alla loro ubicazione¹⁸.

Per quanto riguarda i tributi propri derivati (e, quindi, l'IRAP, le addizionali regionali e gli altri tributi minori), occorre riferirsi agli artt. 5, 6 e 7 del decreto in commento.

Per l'IRAP, ciascuna Regione a statuto ordinario potrà prevedere una graduale "riduzione delle aliquote, fino ad azzerarle" (art. 5, comma 1) e disporre deduzioni dalla base imponibile "nel rispetto della normativa dell'Unione europea e degli orientamenti giurisprudenziali della Corte di giustizia dell'Unione europea", rimanendo fermo in ogni caso il potere di variazione di un punto percentuale dell'aliquota¹⁹. Non potrà essere disposta, tuttavia, alcuna riduzione IRAP se la Regione dispone una maggiorazione di addizionale regionale superiore allo 0,50% (art. 5, comma 3, DL n. 68 cit.); e ciò, ovviamente, per evitare di spostare il carico fiscale dalle imprese alle famiglie. Il decreto chiarisce inoltre che l'eventuale riduzione di aliquote IRAP, fino all'azzeramento, sarà ad esclusivo carico del bilancio della Regione e non comporterà "alcuna forma di compensazione con fondi perequativi di cui al succ. art. 15" (art. 5, comma 2, DL n. 68 cit.); e ciò per scongiurare il rischio di far ritenere selettiva, e quindi, vietata, la misura agevolativa²⁰.

Per quanto concerne l'addizionale IRPEF, le Regioni, sempre con risorse a loro carico e dal 2013, potranno "disporre aliquote differenziate in misura variabile per scaglioni di reddito corrispondenti a quelli stabiliti dalla legge statale" (art. 6, comma 4, DL n. 68 cit.), anche se non potranno applicare maggiorazioni di addizionali superiori allo 0,5% nel primo scaglione²¹. Esse potranno prevedere, inoltre, detrazioni in favore della famiglia o, in alternativa, in caso di incapacità di dette detrazioni dall'IRPEF dovuta, anche su base familiare, altre misure di sostegno economico diretto (art. 6, comma 5, DL n.68 cit.). Al fine di attuare il principio di sussidiarietà orizzontale, le Regioni potranno disporre anche

¹⁸ Al fine di tenere conto della "peculiarità" dell'imposta IVA, al cit. art. 4, DL n. 68/2010 si è anche precisato che i dati delle dichiarazioni fiscali e quelli desunti da altre fonti in possesso dell'Anagrafe tributaria saranno rielaborati per tener conto, ai fini del principio di territorialità, degli acquisti di beni e servizi effettuati da soggetti passivi con IVA indetraibile e "da soggetti pubblici e privati assimilabili" e da consumatori finali. Anche per l'attuazione di dette regole di riparto, assai complesse come si è già sottolineato, dovrà aspettarsi, quindi, l'emanazione di apposito DPCM cui andrà allegata una relazione tecnica concernente "le conseguenze di carattere finanziario derivanti dall'attuazione del principio di territorialità".

¹⁹ Come indicato all'art. 16, comma 3, del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446.

²⁰ Sulle condizioni declinate dalla giurisprudenza comunitaria per escludere la selettività delle agevolazioni adottate dalle regioni nel perseguimento di politiche di sostegno, cfr., infra, par. 7.

²¹ Da notare che, nell'ultima versione del decreto è sparita la precedente previsione del divieto di aliquote differenziate di addizionale "per dipendenti e pensionati con redditi fino ai primi 2 scaglioni di imponibile (15.000 e 29.000 euro)". Il che, in definitiva, avrebbe voluto significare che, per la prima volta, nel sistema tributario nazionale, il prelievo IRPEF sarebbe dipeso della *natura del reddito prodotto* (il solo lavoro dipendente, compreso quello da pensione) e non dal *solo ammontare prodotto* (con sicura violazione del principio di capacità contributiva di cui all'articolo 53 della Costituzione).

detrazioni dall'addizionale in luogo dell'erogazione di sussidi, voucher, buoni servizio ed altra misura di sostegno statale previste dalla legislazione regionale (art. 6, comma 6, DL n. 68 cit.).

Da notare che l'opportunità di graduare il prelievo abbassando la pressione fiscale per esigenze legate alla composizione e ai redditi delle famiglie e allo status sociale dei cittadini residenti rimangono sospese per le Regioni in deficit sanitario impegnate nel piano di rientro (Campania, Lazio, Molise e Calabria) per le quali resteranno, dunque, ancora fermi gli automatismi di blocco delle aliquote al massimo livello disposti dal legislatore nazionale che già, attualmente, gravano oltre la misura massima, sui soli cittadini ivi residenti (art. 6, comma 9, DL n. 68 cit.).

Agli aumenti delle addizionali regionali sarebbe dovuta corrispondere, come si è già considerato, una contestuale riduzione delle aliquote dell'IRPEF (art. 28, L. n. 42/90); circostanza, che, invece, non si è verificata. Ciò che è certo, per ora, è che sarà ancora applicata la disciplina relativa all'IRPEF vigente (ex art. 2, comma 2, DL n. 68 cit.) e che, molto probabilmente, ove non venisse raggiunto l'equilibrio della manovra straordinaria in corso, potrebbe essere disposto un aumento delle aliquote IRPEF marginali più elevate di due (tre) punti percentuali.

Le altre risorse regionali derivano dal riparto del fondo perequativo che è alimentato in modo differente a seconda che si tratti di finanziare spese LEP e spese Libere (art. 15, D.Lgs. n. 68/2011), commi 5 e 7). Per le spese collegate alle funzioni riferite ai LEP²², il fondo perequativo sarà implementato col gettito prodotto dalla compartecipazione al gettito dell'IVA in modo che venga garantito il finanziamento "integrale" delle stesse²³; per la parte delle spese libere destinata al finanziamento delle "altre funzioni" (non collegate ai LEP) il fondo perequativo andrà costituito, invece, da una quota del gettito dell'addizionale regionale all'IRPEF. Nessuna perequazione è data alle regioni in cui il gettito pro-capite supera quello medio del complesso delle regioni ordinarie; per le altre regioni, il cui gettito pro-capite è inferiore a quello medio, la quota del fondo perequativo andrà, infine,

²² Individuate dall'art. 14, *comma 1*, del D.Lgs. n. 68/2011 nelle spese per sanità, assistenza, istruzione e trasporto pubblico locale, con riferimento alla sola spesa capitale, oltre che in quelle deriveranno da ulteriori materie che saranno individuate come disposto dall'art. 20, comma 2 della L. n. 42/2009.

²³ E, quindi, come si è già chiarito, il finanziamento del *fabbisogno standard* individuato per la determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni secondo *costi standard* (comma 5 dell'art. 15). Nella fase transitoria e, quindi, a partire dal 2013 e per il primo anno di funzionamento del fondo perequativo, si continueranno a computare le suddette spese LEP in base ai valori di spesa storica e, per quanto si legge nel testo del cit. comma 5 dell'art. 15 " *dei costi standard, ove stabiliti*, nei successivi quattro anni le suddette spese dovranno "convergere" verso i costi standard.

determinata in modo da “ridurre, ma non annullare” le differenze di capacità fiscale esistenti tra i territori²⁴.

Completano le fonti regionali, gli interventi speciali, finanziati con contributi speciali dal bilancio dello Stato, con i finanziamenti della UE e con cofinanziamenti nazionali previsti all'art. 119 della Cost. (comma 5) e le entrate derivanti dal patrimonio proprio costituito fondamentalmente da beni immobili (comma 6), nonché le risorse cui la Regione potrà accedere attraverso l'indebitamento destinato a finanziare, tuttavia, le sole spese di investimento e non quelle correnti (comma 7)²⁵. Le Regioni potranno, infine, “trasformare” in tributi propri regionali altri tributi minori²⁶, ferma la facoltà di sopprimerli e fermo restando che ad esse spetteranno gli altri tributi ancora riconosciuti dalla legislazione vigente alla data di entrata in vigore del DL n. 68/2011.

Rispetto alle proclamazioni avanzate sul piano politico all'epoca della delega, l'autonomia finanziaria delle Regioni emersa in sede delegata risulta, in definitiva, assai limitata perchè “compressa” dall'incidenza della fonte statale che è arrivata a disciplinare ogni elemento costitutivo dei tributi “derivati” e che trova come limite, per i tributi “propri” (*strictu sensu*), l'individuazione di “presupposti non assoggettati ad imposizione da legge dello Stato statale” (operazione, come è noto, molto difficile, vista la globalità dei presupposti impositivi statali)²⁷.

²⁴ Il principio di perequazione delle differenti capacità fiscali dovrà essere applicato, secondo l'art. 15, comma 7, D.Lgs. n. 68/2010 in modo da ridurre le differenze “in misura non inferiore al 75 per cento”, tra i territori con diversa capacità fiscale per abitante senza alternarne la graduatoria in termini di capacità fiscale per abitante.

²⁵ Ad ogni Regione spetteranno, inoltre, entrate proprie nella misura convenzionalmente stabilita nel riparto delle disponibilità finanziarie per il servizio sanitario nazionale per l'anno 2010 (art. 15, comma 1).

²⁶ Trattasi della tassa per l'abilitazione all'esercizio professionale, l'imposta regionale sulle concessioni statali dei beni del demanio marittimo, l'imposta regionale sulle concessioni statali per l'occupazione e l'uso dei beni del patrimonio indisponibile, la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche regionali, le tasse sulle concessioni regionali, l'imposta sulle emissioni sonore degli aeromobili, di cui all'art. 190 del R.D. 31 agosto 1933, n. 1592, all'art. 121 del DPR 24 luglio 1977, n. 616, agli artt. 1, 5 e 6 del DL 5 ottobre 1993, n. 400, convertito, con modificazioni, dalla L. 4 dicembre 1993, n. 494, all'art. 2, 5 e 3 della L. 16 maggio 1970, n. 281, agli artt. da 90 a 95 della L. 21 novembre 2000, n. 342.

²⁷ Come indicato all'art. 7, comma 1, lett. b), n. 3 della L. n. 42/2009. Sull'argomento, tra i contributi più recenti, v. A. FEDELE, *Federalismo fiscale e riserva di legge*, in *Rass. Trib.*, 2010, 1525 e seg.; L. PERRONE, *I tributi regionali propri derivati*, in *Rass. Trib.*, 2010, 1597 e seg.; FICARI, *Conclusioni: il cammino dei tributi propri verso i decreti legislativi delegati*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, 89 e seg.; D. STEVANATO, *I “tributi propri” delle Regioni nella legge delega sul federalismo fiscale*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2010, 395 e seg.; M. BASHLAVECCHIA, *Fisco delle Regioni e vincoli costituzionali*, in *Corr. Trib.*, 2011, 1920 e seg. Sull'autonomia di enti e regioni, dopo la Riforma del Titolo V, tra i principali contributi, v. P. GIARDA, *Le regole del federalismo fiscale nell'art. 119: un economista di fronte alla nuova costituzione*, *Le Regioni*, 2001, 1426; F. GALLO, *Federalismo fiscale e ripartizione delle basi imponibili tra Stato, Regioni ed Enti locali*, in *Rass. trib.*, 2002, 2007 e seg.; F. MOSCHETTI, *Federalismo e procedimento di applicazione del tributo: occasione per un confronto fra diverse culture*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, 227 e seg.; C. FREGNI, *Riforma del Titolo V della Costituzione e federalismo fiscale*, in *Rass. trib.*, 2005, 683 e seg.

Si aggiunga che in base alle nuove regole, solo le Regioni più virtuose, ovvero quelle con sufficienti risorse, saranno in grado di sfruttare l'opportunità di graduare la misura dei tributi derivati e migliorare il livello della pressione fiscale delle imprese e dei cittadini ivi residenti. Le altre, in deficit di risorse, saranno costrette a tenere al massimo livello le addizionali regionali che, se vanno oltre l'aumento base dello 0,50%, non consentiranno alcuna facoltà di riduzione dell'IRAP. Il che, evidentemente, porterà a disparità di trattamento nei livelli di tassazione dei redditi e delle attività produttive dei soggetti passivi in dipendenza del luogo di residenza, con probabile deviazione del sistema dal modello di federalismo cooperativo e solidaristico coerente con l'impianto costituzionale verso un modello di tipo competitivo. Sembra superfluo sottolineare che il principio di capacità contributiva, alla base dell'ordinamento dello Stato unitario, imporrebbe il concorso alle spese pubbliche nel rispetto della congruità, ragionevolezza, solidarietà e parità di trattamento per i titolari della medesima fonte e medesimo ammontare reddituale, a prescindere dal luogo in cui, malauguratamente, alcuni si trovino a risiedere stabilmente.

4. Il nuovo fisco municipale di cui al D.Lgs. n. 23 del 23 aprile 2011 e successive modificazioni ed integrazioni: il "restyling" dei tributi locali.

Per i Comuni, la soppressione dei trasferimenti regionali di parte corrente destinati al finanziamento delle funzioni vede, come conseguenza, sul lato delle entrate, l'assegnazione dei tributi propri e la previsione d'una compartecipazione al gettito dei tributi erariali (IRPEF ed IVA²⁸) oltre che d'una compartecipazione al gettito dei tributi o compartecipazioni regionali (ove istituiti).

I Comuni potranno incrementare, in particolare, le aliquote delle addizionali (sino ad oggi bloccate allo 0,4%) e prevedere "l'istituzione" di nuovi tributi (e, quindi, di quelli derivati) legati essenzialmente alla fiscalità immobiliare²⁹. Essi avranno a disposizione un più ampio ventaglio di ipotesi in cui potranno essere istituite tasse di scopo.

La lettura del decreto non è agevole, per la previsione di un lungo periodo transitorio (fino al 2017) nel corso del quale alcune disposizioni entreranno in vigore³⁰ e per le

²⁸ L'aliquota IVA è stata stabilita con il DPCM del 17 giugno 2011 nella misura, attualmente, del 2,58%, ma che, in ogni caso, dovrà rimanere stabilita, sempre per effetto di una scelta politica fatta con legge statale, nel rispetto dei saldi di finanza pubblica, in misura finanziariamente equivalente alla compartecipazione del 2% al gettito dell'imposta sul reddito delle persone fisiche.

²⁹ E, quindi, dell'IMU principale, al posto dell'ICI e dell'IRPEF sui redditi fondiari, tranne che sugli agrari che restano dello Stato, dell'IMU secondaria, della cedolare secca sugli affitti. Sul tema, v. L. SALVINI, Federalismo fiscale e tassazione degli immobili, in *Rass. Trib.*, 2010, 1607 e seg.

³⁰ Compresa quella di recente emanata il DL n. 201 del 6 dicembre 2011, così come in ult. modificato dal DL n. 16 del 2 marzo 2012, conv. con modif. con la L. n. 44 del 26 aprile 2012. Per un'analisi dei diversi recenti

modifiche ed integrazioni di fine dicembre 2011 che si sono rese necessarie per fronteggiare la crisi economica finanziaria che ha portato l'attuale Governo tecnico a chiedere agli stessi E.E.L.L. di concorrere con proprie risorse alla manovra.

Di qui il "restyling" delle norme di attuazione del fisco municipale, con disposizioni che, come si vedrà, riducono anch'esse la portata autonomistica del federalismo fiscale³¹.

Il decreto n. 23/2011 individua innanzitutto le entrate dei Comuni in quelle riferibili al possesso o trasferimento degli immobili ubicati nel territorio e, quindi, individua come fonti il gettito delle imposte di registro, bollo, ipotecarie e catastali, ed i tributi speciali catastali (art. 2). Aggiunge, come entrate "proprie", la cedolare secca (art. 3), l'imposta di soggiorno destinata a finanziare interventi in materia di turismo (art. 4)³², l'addizionale comunale (art. 5), l'imposta di scopo, che potrà finanziare l'intero progetto e non più solo una quota dell'opera pubblica da realizzare (art. 6)³³, oltre che l'IMU, sia principale che secondaria (artt. 7, 8 e 9) in sostituzione dell'ICI.

La spettanza *del gettito* ai Comuni dei tributi di cui si discute non sarà integrale ma avverrà per quota che, già per il 2011, è del 30% per i tributi riferiti agli immobili ubicati sul territorio, e globale per la sola IRPEF sui redditi fondiari (ad esclusione del reddito agrario), come indicato all'art. 2 del D.Lgs. n. 23/2011. Il gettito della cedolare secca andrà, del pari, devoluto per quota che, per ora, è stata fissata al 21,7% per il 2011 ed al 21,6% per il 2012, salva diversa determinazione che dipenderà da un futuro decreto ministeriale (art. 3, D.Lgs. n. 23/2011).

Per le modifiche di fine dicembre 2011, inoltre, la disciplina dell'IMU principale è stata "anticipata" in via sperimentale, già a decorrere dall'anno 2012, in tutti i Comuni del territorio nazionale fino al 2014 "in base agli articoli 8 e 9 del D.Lgs. n. 23/2011 in quanto compatibili" (art. 13, comma 1, del cit. DL 201/2011)³⁴; con lo stesso decreto è stata

provvedimenti modificativi, si v. N. NITTI, *Il federalismo fiscale e le disposizioni dettate dalla "Manovra Monti"*, in *Nuova rassegna di legislazione, dottrina e giurisprudenza*, 2012, 187 e seg.

³¹ Per analoghe considerazioni, v. M. BASILAVECCHIA, *Il fisco municipale rispetta i vincoli costituzionali*, in *Corr. Trib.*, 2011, 1106; A. LA SCALA, *La nuova autonomia tributaria dei Comuni*, in *Inn. Dir.* in www.innovazioneDiritto.unina.it, 2011, 3 e seg.

³² Sulla quale, si v. L. LOVECCHIO, *Proposte correttive per "service tax" comunale e imposta di soggiorno*, in *Corr. Trib.*, 2011 3756 e seg.; M. LOGOZZO, *Il federalismo fiscale: prospettive della legge n. 42/2009 e autonomia finanziaria degli enti locali*, in *Boll. Trib.*, 2011, 820 e seg.; A. LA SCALA, *op. cit.*, 11 e seg.

³³ Sull'imposta di scopo e la relativa introduzione nell'ordinamento nazionale, v. L. TOSI, *La fiscalità delle città d'arte, il caso del Comune di Venezia*, Padova, 2009, 60 e seg.; L. DEL FEDERICO, *Imposta di scopo, partecipazioni, addizionali e poteri regolamentari*, in *Trib. Loc. e Reg.*, 2008, pag. 206 e seg.; G. SALANITRO, *Prime riflessioni sull'imposta di scopo per il finanziamento di opere pubbliche*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2007, pag. 1115 e seg.; A. LA SCALA, *op. cit.*, 17 e seg.

³⁴ Da notare che il rinvio contenuto nel cit. DL n. 201/2011 al cit. D.Lgs. n. 23/2011 che, a sua volta, rimanda all'originario D.Lgs. n. 504/93 istitutivo dell'ICI contribuisce a delineare un quadro normativo di riferimento incerto e confuso. A conferma delle molteplici difficoltà applicative basti considerare ciò che avviene con

disposta la devoluzione del 50% dell'imposta all'Erario (art. 13, comma 11, DL n. 201/2011). E' stato istituito, inoltre, il "tributo comunale sui rifiuti e sui servizi" (art. 14, DL n. 201 cit.) che dovrà sostituire dal 2013 le vigenti Tarsu, Tariffa di igiene ambientale e Tariffa integrata ambientale. Con proprio regolamento, i Comuni più virtuosi potranno applicare una tariffa avente natura di corrispettivo in luogo del tributo ove riescano a predisporre "sistemi di misurazione puntuale della quantità dei rifiuti conferiti al servizio pubblico".

Ai Comuni spettano altre entrate che dipenderanno dalla loro capacità di contrastare il fenomeno dell'evasione fiscale. Secondo questa *ratio* vanno lette le norme che prevedono l'innalzamento dal 33% al 50% della quota di spettanza dei Comuni per la loro partecipazione all'attività di accertamento, ex art. 43 del DPR n. 600/73 (art. 2, comma 10 e 11)³⁵ e l'introito delle sanzioni, quadruplicate, per le violazioni commesse sui contratti di fitto non registrati (art. 2, comma 12)³⁶. Per le Province, è stato previsto, in linea generale, il finanziamento mediante un'imposizione legata a tributi il cui presupposto è collegato al trasporto su gomma.

Concorreranno alla copertura delle spese, infine, le quote del fondo perequativo istituito per il finanziamento di quelle sostenute per le funzioni fondamentali (standardizzate) che per il finanziamento delle "altre funzioni" (non standardizzate). Il D.Lgs. n. 23/2011, anziché definire detto fondo, ha istituito un "Fondo sperimentale di riequilibrio" (art. 2, comma 3) destinato ad essere alimentato, per un periodo transitorio (per

riferimento all'abitazione principale che, secondo il cit. DL n. 201/2011 rientra appieno nell'ambito applicativo dell'IMU e che, invece, dovrebbe essere esclusa dall'imposizione, a partire dal 2015, secondo il cit. D.Lgs. n. 23/2011 che, a sua volta, dipende dall'originario impianto del D.Lgs. n. 504/93. Si aggiunga che, l'art. 13 del cit. DL n. 201/2011, al comma 14, lett. c) ha soppresso il comma 4 del cit. art. 9 del D.Lgs. n. 23/2011 che prevedeva che l'IMU principale venisse corrisposta secondo le modalità stabilite dal Comune. Di qui, la possibilità, dunque, che l'imposta municipale propria venga ancora stabilita con legge statale, in evidente controtendenza alle istanze federaliste alla base del nuovo impianto normativo.

35 Questione sulla quale ho svolto considerazioni critiche considerando le innovazioni apportate al sistema della riscossione dei principali tributi statali giacché la predetta quota del 50% potrà essere attribuita ai Comuni "in via provvisoria, anche in relazione alle somme riscosse a titolo non definitivo" e quindi sugli accertamenti già esecutivi ex art. 29 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78 per il cui approfondimento si rinvia al mio: *La concentrazione della riscossione nell'accertamento: una riforma dagli incerti profili di ragionevolezza e coerenza interna*, in *Rass. Trib.*, 2011, 1435 e seg.

36 Val la pena di segnalare, al riguardo, le più che fondate perplessità che emergono nella valutazione dell'incidenza dell'illecito fiscale commesso in caso di mancata registrazione del contratto di locazione in ambito civilistico per gli effetti che ne derivano sulla determinazione del canone e delle condizioni contrattuali, che potrebbero suscitare dubbi sulla proporzionalità ed adeguatezza della norma fiscale, come evidenziato da: M. BASHAVECCHIA, *Il fisco municipale, op. loc. cit.*. Sull'argomento, v. C. SACCHETTO, *La partecipazione dei Comuni all'accertamento e riscossione dei tributi erariali*, in *Federalismo fiscale ed autonomia degli enti territoriali*, AA.VV. (a cura di A. La SCALA), Torino, Giappichelli, 2010, 33 e seg.

ora fissato al 2017), dalle compartecipazioni ai gettiti dei tributi (statali) “riassegnati” ai Comuni³⁷. Il successivo DL n. 201/2011 ha anche ridotto detta assegnazione (art. 28).

Per quanto indicato, il Comune resta destinatario del gettito dei tributi statali o derivati, con ridotta manovrabilità sugli elementi del tributo a sua disposizione che, al più, potrà riguardare i Comuni più virtuosi e con maggiore “capacità fiscale” del territorio di riferimento. Inoltre, la perequazione, così come risulta disciplinata, potrebbe non essere in grado di assolvere la sua funzione risultando più un sostegno a favore delle aree disagiate del Paese, che uno strumento di rimozione degli squilibri economici e sociali tra territori.

Nei casi di mancata copertura perequativa totale delle funzioni, gli enti locali si troveranno, del resto, nell'impossibilità tecnica di trovare risorse aggiuntive non potendo essi, com'è noto, provvedere ad istituire tributi propri (*strictu sensu*). Il Comune (o la Provincia), pertanto, dovrebbe attivarsi presso la Regione o lo Stato per chiedere l'istituzione di un nuovo tributo, con tutte le difficoltà legate alle diversità politiche, culturali e di contesto che a volte esistono tra i diversi attori istituzionali.

L'autonomia degli enti locali resta, come si verifica per quella regionale, assai contenuta; essa mantiene un connotato di finanza derivata anche per quel che concerne la perequazione e risulta definita “dall'alto” in ogni suo aspetto, compresa la fase dell'attuazione del prelievo se si considera che, l'art. 3, comma 4, del cit. D.Lgs. n. 23/2001 rinvia per la liquidazione, accertamento e riscossione e rimborso dei tributi locali alle disposizioni previste in materia di imposte sui redditi. Nel decreto n. 23/2001 nulla viene disposto, infine, in materia di coordinamento tra Regioni ed enti locali e lo Stato rimane l'esclusivo soggetto di riferimento nei rapporti con l'ente locale.

5. Le alternative possibili all'aumento del livello di tassazione per coprire il deficit di autonomia di Regioni ed EE.LL. e la probabile violazione del principio dell'accountability.

Un'alternativa possibile all'aumento della pressione fiscale locale ed alla mancanza di una vera autonomia finanziaria da parte degli enti locali potrebbe consistere, da un lato, al più ampio ricorso a forme di esternalizzazione dei servizi resi o di privatizzazione (sostanziale) con il conferimento dei beni e risorse dell'attività pubblica dismessa ad operatori privati. Tema che occupa lo scenario politico da decenni e che vede coinvolti gli

³⁷ Di qui la previsione che, fino al 2013, il 30% di detto Fondo di riequilibrio venga ripartito tra i Comuni in base al numero dei residenti e che, una volta detratto detto 30%, almeno il 20% venga assegnato ai Comuni che svolgono funzioni fondamentali in forma associata (art. 2, comma 7, D.Lgs. n. 23/2011). Le modalità di alimentazione e di riparto di detto Fondo sperimentale di riequilibrio, nonché le quote del gettito dei tributi di cui al comma 1 dell'art. 2 riassegnati ai Comuni sono state stabilite con DM del 21 giugno 2011 e DM 4 maggio 2012.

attori istituzionali alla ricerca del giusto equilibrio tra il rispetto dei principi costituzionali della sussidiarietà orizzontale e dell'efficacia ed efficienza dell'agire pubblico e l'adozione di un sistema di idonee garanzie per ovviare ad una compressione delle sfere giuridiche dei diritti tutelati della collettività di riferimento.

Altra possibilità di reperimento di entrate (non tributarie) dipenderà dalla dismissione del patrimonio immobiliare; altro tema di rilevante complessità operativa ed organizzativa, reso ancor più delicato dall'entrata in vigore delle nuove norme sul cd. federalismo demaniale (D.Lgs. n. 85 del 2010).

Resta l'altro aspetto da valutare che solo accenno in questa sede, che è quello collegato al tema della "fiscaltà di vantaggio" che, secondo la legge delega n. 42/2009, potrebbe rappresentare altro rimedio, oltre che un'opportunità, per colmare situazioni di deficit di sviluppo di alcuni territori, ed in particolare di quelli meridionali, ma che occorre affrontare con molto rigore per una serie di limiti che emergono, com'è noto, sul piano della legislazione domestica dall'ordinamento comunitario³⁸.

E' inutile dire che sarebbe più che auspicabile la progettazione da parte di ciascun livello di governo di una politica fiscale in chiave incentivante, in cui, cioè, la leva fiscale vada utilizzata, anche a livello decentrato, per accrescere il livello di competitività delle imprese o il sostegno di determinati settori; pertanto è sicuramente apprezzabile l'indirizzo politico di far convergere il riconoscimento di agevolazioni fiscali all'iniziativa privata nell'interesse della collettività³⁹.

Il punto è che tutto ciò dovrebbe avvenire nel rispetto degli stringenti vincoli posti dal Trattato UE che presuppongono che non vengano ad alterarsi, attraverso la concessione di aiuti di Stato, i livelli di tassazione "per talune imprese e per talune produzioni" di uno Stato membro secondo quanto imposto dall' art. 107 TFUE⁴⁰. La possibilità di attuare politiche incentivanti con manovre sulle aliquote, detrazioni differenziate, esenzioni, deduzioni dall'imponibile dei tributi propri e derivati rimane subordinata al fatto che la

³⁸ Sul tema si rinvia, per approfondimenti, a L. DEL FEDERICO, *La fiscalità di vantaggio degli enti territoriali fra decisioni politiche e limiti comunitari*, in *Trib. loc. e reg.*, 2011, 40 e seg. Sull'uso della leva fiscale per finalità di sviluppo, sia consentito rinviare al mio scritto: *Nuove forme agevolative: la sperimentazione italiana di Zone Franche Urbane*, in AA. VV. *A agevolazioni fiscali e aiuti di stato*, a cura di M. INGROSSO E G. TESAURO, 2009, Napoli, 573 e seg.

³⁹ Come è avvenuto, ad es. con la detassazione dei microprogetti di arredo urbano "operati dalle società civile nello spirito della sussidiarietà", di cui all'art. 23 del DL 185/2008, o la promozione, mediante il riconoscimento di deduzioni/detrazioni, di comportamenti virtuosi dei contribuenti come potrebbe avvenire con i cd. tributi ambientali

⁴⁰ Sulla fiscalità di sostegno attraverso la valorizzazione della giurisprudenza comunitaria e sul ruolo non marginale che potrebbero avere le autonomie locali in materia: M. BASILAVECCHIA, *La fiscalità di sostegno nella prospettiva federalista*, in *Corr. Trib.*, 2009, 983 e seg.

legislazione statale di riferimento conceda all'ente sub statale dotato di potestà impositiva, e quindi, alla Regione, quel grado di autonomia *istituzionale, decisionale e finanziaria* che è stata ritenuta idonea, com'è noto, ad evitare che la misura adottata presenti i caratteri della selettività e che sia, quindi, vietata⁴¹.

Ora se è vero che questi caratteri potrebbero essere presenti in modello di federalismo cooperativo o solidaristico, quale dovrebbe essere quello di derivazione dalla riforma del Titolo V della Costituzione in cui le Regioni italiane possono ritenersi un territorio "indipendente" rispetto allo Stato di appartenenza⁴², non è detto che essi siano ancora riscontrabili dopo l'emanazione dei decreti delegati e l'adozione dei più recenti interventi normativi correttivi.

Rispetto alla legge delega sono intervenute, infatti, tali e tante modifiche, rimodulazioni, anticipazioni e slittamenti delle norme delegate e si è manifestato tanto "centrismo" nelle politiche del legislatore statale che si è arrivati a comprimere gli spazi di autonomia finanziaria degli enti di governo con la conseguenza che essi potrebbero trovarsi ad incorrere in violazioni di norme comunitarie sia nell' "istituzione" di tributi propri (e/o derivati), che nei procedimenti adottati per l'esercizio della loro funzione impositiva ed essere, per questo motivo, tenuti ad obblighi di restituzione o di risarcimento, ferma restando, peraltro, la responsabilità dello Stato verso l'Unione. Rimane, ad oggi pacifico, secondo i principi di diritto internazionale e la stessa giurisprudenza UE⁴³, che lo Stato sia

41 Tanto si ricava dalla nota sentenza della Corte di Giustizia del 6 settembre 2006, causa C-88/03 (caso Azzorre) che riconosce nella presenza dei predetti caratteri dell'autonomia istituzionale, decisionale e finanziaria la possibilità che una data agevolazione conservi la natura di una misura a carattere generale pur nel più ristretto territorio di riferimento. Da notare che i predetti caratteri dell'autonomia non vengono meno ove la legislazione di riferimento preveda la presenza di meccanismi perequativi o l'assegnazione di fondi che non abbiano carattere compensativo, per quanto poi affermato nella sentenza della Corte dell'11 settembre 2008, cause riunite C-428-436/06. Sul test di autonomia elaborato dalla Corte di Giustizia con riferimento al modello di federalismo fiscale c.d. asimmetrico v. A. CARINCI, *I vincoli comunitari all'autonomia tributaria degli enti territoriali sub statali*, in V. FICARI (a cura di), *L'autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali tra Corte costituzionale (sentenza n. 102/2008 e ordinanza n. 103/2008) e disegno di legge delega, cit.* Sui vincoli comunitari nell'autonomia di regioni ed enti locali, v. A. DI PIETRO, *Federalismo e devoluzione nella recente riforma costituzionale: profili fiscali*, in *Rass. trib.*, 2006, 245; A. FANTOZZI, *I rapporti tra "ordinamento comunitario e autonomia finanziaria degli enti territoriali*, in *Dir. e prat. trib. int.*, 2008, 1037; C. SACCHETTO, *Federalismo fiscale tra modelli esteri e vincoli comunitari*, in *Riv. il. dir. pubb. com.*, 1998, pag. 645; FICHERA, *Aiuti di stato e paesi Baschi*, in *Dir. e prat. trib. int.*, 2002, 425. L. DEL FEDERICO, *A agevolazioni fiscali nazionali ed aiuti di stato, tra principi costituzionali ed ordinamento comunitario*, in *Riv. di dir. int. trib.*, 2006, 19; F. AMATUCCI, *L'impatto dei principi comunitari sulla nuova fiscalità locale*, in AA.VV. *I principi costituzionali e comunitari del federalismo fiscale*, Torino, 2008, 40.

42 La misura potrebbe non essere considerata selettiva ove venga o adottate da un ente sub statale dotato di uno Statuto politico ed amministrativo distinto dal Governo centrale, e quando venga deliberata con un procedimento che prevede l'intervento dello Stato e le conseguenze di detta misura non vengano compensate da sovvenzioni o contributi trasferiti dallo Stato o da altre regioni, dovendo le conseguenze economiche e finanziarie rimanere in via esclusiva sull'ente sub- statale.

43 Tra le ultime, Corte di Giustizia 14.1.1988, C-227- 230/85.

l'unico interlocutore responsabile in ipotesi di violazioni di regole comunitarie, indipendentemente dalla organizzazione interna che si è dato⁴⁴.

Dovrebbe farsi ancora un'altra riflessione che trae spunto dall'ormai indiscussa prevalenza delle fonti normative dell'Unione su quelle interne che, grazie alla più recente interpretazione fornita dalla stessa Corte Costituzionale sono norme "cogenti e sovraordinate alle leggi ordinarie per il tramite degli artt. 11 e 117, comma 1, Cost." (sent. 28 gennaio 2010, n. 28), quando si affrontano temi come quelli coinvolti nel processo federalista in corso che riguardano *i diritti civili, i diritti fondamentali, il ruolo delle Regioni, ed il ruolo dei giudici nazionali* tenuti, come si ricava dall'indirizzo prevalente, a disapplicare le norme che si appalesano in contrasto con le fonti europee. Di tutto questo dovrebbe farsi carico il legislatore statale soprattutto quando intende, come sta facendo, portare a termine, un processo di riforma che coinvolge il ruolo, i poteri e le funzioni dei livelli intermedi di governo iniziato quando il sistema delle fonti di riferimento non andava ancora considerato secondo una dimensione unitaria europea⁴⁵.

Un'ultima considerazione va riferita alla cd. *accountability*.

Sarebbe da tutti auspicabile che le scelte pubbliche orientate all'uso di capitali privati nell'interesse del bene comune, pur se attuate attraverso l'uso strumentale della leva fiscale, avvenissero con la piena assunzione di responsabilità da parte degli amministratori che accettassero, in definitiva, di "render conto" delle proprie azioni e dei risultati raggiunti ai propri elettori.

Rimanendo l'attuale "nuovo" sistema delle autonomie di regioni ed enti locali, incentrato fondamentalmente su tributi erariali (e quindi, su tributi *derivati*), comprese addizionali regionali e/o comunali, oltre che su forme di compartecipazione al gettito di tributi erariali (IVA ed IRPEF) e sul fondo perequativo a sua volta finanziato da tributi erariali, non soltanto si è venuto a creare un vulnus nell'impianto federalista che vorrebbe che il livello delle entrate dei vari enti di governo venisse in qualche modo determinato, in periferia, piuttosto che al centro, ma viene anche a "spezzarsi" quel collegamento tra elettori/contribuenti – eletti che rappresenta, come viene sostenuto sul piano politico, l'altro aspetto qualificante del progetto federalista.

Il ricorso al principio di territorialità allargato ai tributi regionali (e non soltanto alle compartecipazioni, come è richiesto dall'art. 119, comma 3 della Cost.), porta, a ben

⁴⁴ Per l'approfondimento degli effetti comunitari collegati al federalismo fiscale e per i riferimenti bibliografici ivi contenuti si rinvia a R. MICELLI, *Federalismo fiscale e responsabilità comunitaria degli enti territoriali: riflessioni e prospettive*, in *Rass. Trib.*, 2010, 1671 e ss.

⁴⁵ Sul punto, v. A. CELOTTO, *La dimensione europea delle fonti del diritto*, in www.federalismi.it, 2012 che ripercorre l'evoluzione del giudice costituzionale sull'argomento.

riflettere, ad un paradosso e cioè al fatto che gli enti decentrati più virtuosi si troveranno ad avere maggiori disponibilità di risorse grazie alla quantità di tributi riscuotibili sul proprio territorio (per effetto della rilevanza del luogo di consumo, o per effetto della soggettività tributaria di coloro che detengono in un dato territorio beni immobili, pur non essendo residenti) grazie alla “produttività” e “affidabilità fiscale” dei cittadini/contribuenti che transitano in quel dato territorio, senza subire le conseguenze negative legate all’esercizio del potere impositivo o di riscossione che continua a rimanere dello Stato centrale, e senza che si determini, dunque, l’assunzione di alcuna responsabilità diretta verso l’elettorato di riferimento.