

CAPITOLO V

L'ATTUAZIONE DELLA PROGRESSIVITÀ NEI SISTEMI FISCALI MULTILIVELLO: LA PROSPETTIVA FEDERALISTA E LE MILLE PROGRESSIVITÀ

SOMMARIO: 1. La funzione redistributiva nei sistemi fiscali multilivello – 2. La progressività nella costruzione di un sistema federale – 3. L'autonomia finanziaria delle Regioni: l'evoluzione del nostro assetto costituzionale – 4. La lunga strada per la realizzazione del federalismo fiscale – 5. Una metamorfosi non ancora completata: il ruolo “supplente” della Corte costituzionale nell'individuazione dei principi di coordinamento, garanti dell'equilibrio tra principio autonomistico e principio di unità della finanza pubblica – 6. L'approdo alla legge delega n. 42 del 2009 – 7. Autonomia tributaria regionale e declinazione del principio di progressività dopo la riforma del Titolo V – 8. Il più stretto collegamento della funzione tributaria ai diritti di *welfare*: il ruolo degli enti locali

1. La funzione redistributiva nei sistemi fiscali multilivello

Il tema della progressività – e, più in generale, quello della funzione redistributiva – è oggi destinato ad essere declinato all'interno di sistemi c.d. multilivello, in cui i nodi decisionali sono tre: quello sovranazionale, quello nazionale e quello locale.

Tradizionalmente, la letteratura economica riserva la funzione redistributiva al governo centrale¹ e assegna agli enti locali il compito di migliorare l'efficienza allocativa delle risorse: questo nel presupposto che gli enti locali, per la loro più stretta vicinanza con i cittadini, possano meglio conoscerne e realizzarne le esigenze rispetto al governo centrale².

In questa prospettiva, il principio di capacità contributiva domina ancora il livello di governo superiore e contrassegna i prelievi di carattere generale, basati sul reddito o sul patrimonio, e in gran parte destinati al finanziamento del governo centrale, sia per ragioni di ordine storico e politico, sia perché una loro efficiente gestione in termini di accertamento o riscossione può meglio avvenire a livello centrale. Nel livello di governo inferiore o sub-statale domina, invece, il principio della controprestazione o del beneficio; il finanziamento degli enti locali tramite cespiti settoriali (gli immobili, particolari tipi di consumo, i ticket

¹ V. MUSGRAVE, R., *The Theory of Public Finance*, New York, McGraw Hill, 1959.

² V. per tutti OATES, W.E., *Fiscal Federalism*, New York, Harcourt Brace Jovanovic, 1972; MARÈ, M.-SARCINELLI, M., *Europa: cosa ci attende? L'unione europea tra mercato e istituzioni*, Laterza, 1998.

e le tariffe delle prestazioni pubbliche a domanda individuale) ben può, dunque, essere giustificato dal riferimento al principio della controprestazione.

Tradizionalmente, gli imponibili mobili restano assegnati al livello centrale: questo perché, in genere, sono i livelli superiori di governo a fissare i diritti di cittadinanza e ad essere titolari di rapporti di politica estera, e dunque le basi imponibili mobili (particolarmente i redditi) che fuoriescono dai confini del territorio nazionale, ma che restano pur sempre riferibili ai propri cittadini (o almeno a quelli residenti), possono essere riprese a tassazione secondo il criterio della capacità contributiva applicando il principio della tassazione *worldwide*. A livello locale, invece, è tradizionalmente raccomandata l'adozione di prelievi a basso impatto redistributivo e a bassa mobilità territoriale: ciò garantisce che la differenziazione delle aliquote tra diversi enti substatali (o subfederali) in funzione della diversità dei servizi erogati – ovvero la manifestazione essenziale dell'autonomia locale – riduca al minimo gli effetti di migrazione della base imponibile e dunque sia in grado di esplicarsi efficacemente.

Nelle economie moderne, le tradizionali ripartizioni della funzione redistributiva e delle basi imponibili tra diversi livelli di governo sono però entrate in crisi, e per una pluralità di ragioni. *In primis* è aumentata la quota di base imponibile “mobile”: ai tradizionali guadagni di capitale si sono aggiunti i profitti delle imprese medio-grandi e i proventi del lavoro altamente qualificato, che riescono ad allocarsi all'estero con una certa facilità. È aumentato il ricorso alle intestazioni dei redditi a società di capitali di tipo finanziario, sostanzialmente apolide, al punto da indurre il legislatore tributario ad intervenire con disposizioni volte a combattere, dapprima nei confronti delle imprese e poi nei confronti della generalità dei contribuenti, le c.d. esteroestrazioni. È sempre più difficile adottare su base planetaria il principio della tassazione *worldwide* dei redditi prodotti dai propri residenti.

Nel frattempo è progressivamente cresciuta l'autonomia tributaria degli enti locali, in corrispondenza della riduzione dei trasferimenti dal centro.

Nel nostro ordinamento, in particolare, con la riforma del titolo V della Costituzione, si è affermato il principio per cui le Regioni e, attraverso di esse, gli altri enti locali minori, possono dotarsi di nuovi tributi, senza più la necessaria mediazione del legislatore statale.

Come già rilevato nel precedente par. 2.6., la giurisprudenza costituzionale resta ferma nel sostenere che il principio di progressività si riferisca al sistema tributario in genere e non ai singoli tributi; e questa posizione è stata espressamente confermata anche con riferimento a un sistema tributario (almeno potenzialmente) multilivello³.

³ In particolare, nella sentenza n. 2 del 2006 (sulla quale v. COVINO, F., *La Corte ammette la progressività nella determinazione delle aliquote dell'addizionale IRPEF. Al via il “voto con i*

A questo punto, sembra opportuno chiedersi se il prelievo fiscale locale, anche ove non si ponga l’obiettivo di modificare la redistribuzione del reddito, debba rispettare requisiti minimi di equità distributiva e se, dunque, debba garantire, in conformità all’art. 53, comma 2, della Costituzione e all’interpretazione che di questa disposizione è stata data dalla Corte costituzionale, un’incidenza globale non regressiva. In altri termini, ci si deve chiedere se nel sistema federale che si prospetta ormai anche per il nostro ordinamento, gli enti locali possano (o debbano) improntare il loro prelievo a criteri di progressività.

2. La progressività nella costruzione di un sistema federale

Il presupposto teorico per costruire un sistema federale è rappresentato dall’autosufficienza e dall’indipendenza di bilancio di ciascun livello di governo; in una parola, dall’autonomia finanziaria di ognuno di essi⁴. Ciascun livello di governo deve poter fissare tributi e riscuoterli, finanziando con le risorse così ottenute i bisogni sociali che esso stesso ha selezionato. Tanto il momento della fissazione e della riscossione delle imposte, quanto il momento della destinazione di queste risorse al finanziamento dei servizi sociali entrano così a far parte del programma di governo che gli elettori sono chiamati a votare e che dovranno poi valutare nel corso degli anni⁵, secondo il circuito della rappresentanza politica.

I governi centrali hanno sempre rivendicato il potere di imporre tributi per lo svolgimento di funzioni nell’interesse dell’intera nazione. Ciò è avvenuto il più delle volte a danno degli Stati membri, costretti a rinunciare a parte dei loro proventi diretti e a ricorrere alle sovvenzioni della federazione. In un sistema decentrato ottimale, dovrebbe invece trovare realizzazione il principio c.d. di connessione legislativa, cioè il principio per cui il livello di governo che ha la responsabilità di selezionare con legge i bisogni e le priorità sociali e impone la creazione dei relativi servizi è anche dotato di

piedi”?, in Giur. it., 2006) la Corte Costituzionale (par. 4.2. del Considerato in diritto) ha negato che “*che la Costituzione stabilisca una riserva esclusiva di competenza legislativa dello Stato in tema di progressività dei tributi, Al contrario, ai sensi dell’art. 53, secondo comma, Cost., la progressività è principio che deve informare l’intero sistema tributario ed è, quindi, legittimo che anche le regioni, nell’esercizio del loro autonomo potere di imposizione, improntino il prelievo a criteri di progressività in funzione delle politiche economiche e fiscali da esse perseguite*”.

⁴ Come osservato nel parere finale del Fondo monetario internazionale sull’economia italiana, reso noto il 2 novembre 2005, “*to be successful, devolution must be accompanied by mechanism that allow local governments to raise their own taxes (within an appropriate equalization framework), creating incentive to be fiscally responsible*”.

⁵ V. DE IOANNA, P., *L’autonomia finanziaria: una ipotesi di ricostruzione interpretativa tra diritti di cittadinanza e federalismo possibile*, in Osservatorio sul federalismo, in www.federalismi.it.

risorse economiche adeguate. Le esperienze basate sul diverso principio della connessione c.d. amministrativa – secondo cui è il centro ad individuare, con legge, la funzione che poi sarà amministrativamente realizzata dall'ente decentrato – non hanno avuto, in altri ordinamenti, particolare fortuna⁶: il principio della connessione amministrativa consente infatti al governo centrale di agire demagogicamente, assumendo provvedimenti generosi nei confronti dei cittadini, senza dover contestualmente individuare la dotazione finanziaria adatta al soddisfacimento delle funzioni, che gravano interamente sul bilancio degli enti decentrati⁷⁻⁸.

Ovviamente, se il soggetto passivo dell'imposizione esercitata da parte dei diversi livelli di governo è il medesimo, Stato e livelli di governo inferiori devono necessariamente coordinare l'esercizio del loro potere impositivo.

Un modello di assoluta separazione tra autonomia finanziaria della federazione e autonomia finanziaria delle regioni appare pressoché irrealizzabile, anche perché diversi fattori giocano a favore della dipendenza finanziaria delle entità periferiche dal governo centrale⁹. Le funzioni attribuite alle regioni comprendono una pluralità di servizi sociali (scuola, sanità, assistenza, protezione civile, polizia locale) spesso molto costosi, anche perché i fruitori non sono in grado di pagare il servizio (soprattutto nei periodi di crisi economica in cui aumenta la domanda per questi servizi, a fronte di una diminuita capacità del singolo a pagare il servizio). Alcune regioni possono, inoltre, corrispon-

⁶ Il riferimento è, in particolare, al modello tedesco, nel quale il Bund istituisce, con atto legislativo, la funzione che i singoli Laender sono poi chiamati a realizzare amministrativamente.

⁷ E non è un caso che i Laender, per evitare disavanzi finanziari – dovuti in primo luogo all'aumento della spesa pubblica deliberata con leggi federali che non si preoccupano di prevedere i mezzi per farvi fronte – chiedano il trasferimento delle loro competenze amministrative al Bund. A differenza di quel che accade a livello centrale, peraltro, le Costituzioni dei singoli Stati membri della Germania si sono orientate a favore della regola della connessione legislativa, statuendo, nei confronti dei Laender, l'obbligo specifico di fornire contributi ai loro Comuni, al fine di garantire l'assolvimento delle funzioni a questi ultimi devolute; v. KIRCHHOF, F., *Il federalismo fiscale in Germania*, in Dalle Costituzioni nazionali alla Costituzione europea, a cura di PEZZINI B. e SACCHETTO, C., Milano, 2001, pp. 184 ss.).

⁸ Analogamente, il Congresso degli Stati Uniti spesso ricorre alla prassi di concedere sovvenzioni ai singoli Stati, a condizione che queste sovvenzioni vengano destinate alla realizzazione di programmi federali già definiti dettagliatamente a livello centrale (c.d. *Grants in aid*). Talvolta il Governo centrale copre integralmente il costo, in altri casi è prevista la partecipazione in termini economici dello Stato membro. La Corte suprema ha ritenuto legittimo questo meccanismo di concessione dei finanziamenti, basandosi sulla considerazione che gli Stati restano comunque liberi di accettare la proposta: resta però il fatto che questo meccanismo finisce per incidere sulla competenza legislativa costituzionalmente riservata agli Stati che, in assenza di mezzi finanziari, si vedrebbero costretti a non poter soddisfare le proprie attribuzioni. Sul punto v. COMBA, M., *Il modello americano*, in Federalismo, Regionalismo e Riforma dello Stato, Torino, 1996, pp. 232 ss.

⁹ V. K.C. WHEARE, *Del governo federale*, Bologna, 1997, p. 196, ripreso da NICOTRA I., *Principio unitario e federalismo fiscale negli ordinamenti a struttura decentrata*, in www.formecostituzionali.it.

dere ad ambiti territoriali particolarmente depressi o ad aree in cui la scarsità della popolazione induce ad un inevitabile innalzamento dei costi dei servizi essenziali: in questa situazione, le regioni che non sono in grado di garantire ai singoli il livello essenziale delle prestazioni, devono inevitabilmente ricorrere alle sovvenzioni del governo centrale. Dal canto loro, le regioni più ricche, anche al fine di evitare un ritorno politico negativo e impopolare, possono scegliere di non aumentare la tassazione, visto che tali risorse aggiuntive andrebbero a perequare le situazioni di regioni più povere e, dunque, non avrebbero alcun effetto positivo sui cittadini di quel territorio.

Questo semplice esempio, da cui emerge la necessità del coordinamento del potere impositivo tra diversi livelli di governo, ci fa anche comprendere perché l'attività di redistribuzione all'interno del Paese possa spettare solo al governo centrale, il quale, avendo a disposizione tutte le risorse del Paese, può utilizzare parte degli introiti prodotti nelle aree più ricche a beneficio delle aree più povere, perequando i livelli delle prestazioni e assicurando così condizioni di vita uniformi per tutti i cittadini all'interno del Paese.

Per realizzare questo obiettivo, i diversi livelli di governo devono contribuire alla spesa pubblica rispettando la regola della progressività. Così come ciascun cittadino deve partecipare alla spesa pubblica in ragione della propria capacità, in un sistema tributario informato a criteri di progressività, lo stesso principio deve diventare la base per l'edificazione di un modello di federalismo cooperativo, volto alla realizzazione del godimento e della garanzia dei diritti sociali e civili.

Tutti gli Stati a impianto federale¹⁰ prevedono, nelle loro Carte costituzionali, sistemi di perequazione volti a garantire uniformi condizioni di qualità della vita per tutti i cittadini¹¹.

In Germania, ad esempio, il sistema redistributivo si regge su un doppio modello di perequazione, verticale e orizzontale (art. 107, comma 2)¹². Il sistema di perequazione orizzontale si realizza con l'emanazione di una legge,

¹⁰ Si pensi alla Germania, al Portogallo, alla Spagna, alla Svizzera, al Canada e agli Stati Uniti.

¹¹ L'art. 1, sez. 8 della Costituzione statunitense statuisce che il Congresso ha il potere di "provvedere alla difesa comune e al benessere generale degli Stati Uniti", mentre l'art. 231 della Costituzione portoghese stabilisce che "gli organi sovrani assicurano, in cooperazione con gli organi di governo regionale, lo sviluppo economico e sociale delle Regioni autonome, adoperandosi in particolare per la perequazione delle disuguaglianze derivate dalla insularità". La Costituzione spagnola prevede che "nel bilancio preventivo generale dello Stato può essere prevista una assegnazione alle comunità autonome in funzione del volume dei servizi e delle attività statali che esse abbiano assunto e in funzione di garanzia di un livello minimo nella prestazione dei servizi pubblici fondamentali in tutto il territorio spagnolo" (art. 158, comma 1), e in termini analoghi si esprime la Costituzione tedesca nella parte in cui afferma (art. 105, comma 1) che il Bund "è tenuto a garantire su tutto il territorio unitarietà delle condizioni di vita".

¹² Così nella sintesi efficacemente proposta da NICOTRA I., *Principio unitario e federalismo fiscale negli ordinamenti a struttura decentrata*, in www.forumcostituzionale.it

votata dalla Camera di rappresentanza regionale, che destina una parte dei proventi dei Laender più ricchi a quelli più poveri. Il meccanismo redistributivo viene deliberato con il consenso determinante degli Stati membri e la perequazione deve essere “adeguata” alle diverse capacità finanziarie di quei Laender che, possedendo risorse al di sopra della media, sono tenuti a versare parte dei loro proventi al fine della perequazione: è questo il meccanismo che ha consentito di risollevare la sorte dei Laender dell'ex Germania democratica. La perequazione verticale avviene poi attraverso la facoltà, riservata al Bund, di ripartire un quarto della quota spettante ai Laender, relativa all'imposta sul valore aggiunto, ai Laender dotati di minori capacità finanziarie, in modo che ciascuno Stato riceva almeno il 92 per cento delle entrate fiscali medie di tutti i Laender federali (art. 107, comma 1). È infine prevista una terza fonte di finanziamento c.d. aggiuntivo o integrativo da parte del Bund a favore delle città portuali e delle città con maggiore densità di popolazione: più in particolare, l'art. 104, comma 4, del GG consente al governo centrale di concedere finanziamenti per investimenti di particolare importanza a Laender, Comuni e Consorzi di Comuni, al fine di impedire una turbativa dell'equilibrio economico generale, o per equilibrare differenze di potere economico nel territorio federale, o per promuovere la crescita economica.

3. L'autonomia finanziaria delle Regioni: l'evoluzione del nostro assetto costituzionale

Nel nostro ordinamento, per lungo tempo, il tema dei rapporti tra centro e periferia si è caratterizzato per la mancata attuazione del precetto costituzionale.

In realtà, già nella sua formulazione originaria l'art. 119 della Costituzione sanciva espressamente quel principio di autonomia finanziaria delle Regioni, che costituisce il presupposto per la costruzione di un sistema federale. Nel riservare alle leggi della Repubblica il compito di definire forme e limiti dell'autonomia finanziaria delle Regioni a statuto ordinario, l'art. 119 prevedeva infatti l'attribuzione alle Regioni di tributi propri e di quote di tributi erariali, in relazione ai bisogni legati alle spese necessarie ad adempiere le loro funzioni normali.

Nell'intenzione dei Costituenti, l'autonomia finanziaria delle Regioni doveva dunque realizzarsi sia attraverso tributi esclusivamente attribuiti alla Regione, sia attraverso l'assegnazione di quote di tributi statali: oltre ad una parte dei tributi riscossi sul suo territorio, alla Regione poteva dunque spettare anche una parte del gettito generale di qualche tassa statale¹³. Il meccanismo, basato su una graduazione delle quote, diverse a seconda dei bisogni delle Re-

¹³ Cfr.: FALZONE, PALERMO, CASENTINO, *La Costituzione della Repubblica italiana*, Roma, 1974, p. 320.

gioni, doveva consentire anche alle Regioni più povere di adempiere alle loro funzioni essenziali. Si prevedeva inoltre la possibilità che lo Stato elargisse, con propria legge, contributi speciali “*per provvedere a scopi determinati, e particolarmente per valorizzare il Mezzogiorno e le Isole*”. L’autonomia finanziaria di Province e Comuni era infine regolata dalle leggi generali della Repubblica, ai sensi dell’art. 128 della Costituzione.

Il sistema così prefigurato dai Costituenti è rimasto a lungo inattuato, probabilmente per una sua ambiguità di fondo, che condizionava e limitava l’esercizio dell’autonomia regionale¹⁴. L’autonomia finanziaria che l’art. 119 della Costituzione assicurava alle Regioni, nel testo del 1948, era, in effetti, un’affermazione di principio più che un effettivo strumento di autonomia. La finanza regionale è stata, per decenni, caratterizzata da trasferimenti vincolati (pensiamo alla ripartizione del fondo sanitario nazionale e di quello dei trasporti) che rappresentavano i quattro quinti delle risorse disponibili; l’esercizio dell’autonomia finanziaria è stato, quindi, compresso entro ambiti molto circoscritti. Inoltre, determinare i bisogni delle Regioni in considerazione dell’adempimento delle loro funzioni normali voleva dire determinare tali bisogni in relazione all’esercizio di funzioni politiche, difficilmente predeterminabili nei costi.

Disattendendo le istanze autonomistiche emerse in sede di dibattito in assemblea costituente, la legge n. 281 del 1970 ha poi rimodellato il sistema in senso fortemente accentrato e redistributivo. Solo in tempi relativamente recenti è stato avviato un deciso processo di cambiamento, prima nel 1995 con la legge n. 549 che ha soppresso – con la sola eccezione del fondo sanitario nazionale – gli storici fondi di trasferimento e, poi, con l’istituzione dell’IRAP nel 1997. Il primo provvedimento legislativo ispirato ad un vero federalismo fiscale è rappresentato dal decreto legislativo n. 56 del 2000.

Su questo quadro ha inciso la più importante riforma costituzionale operata dal 1948¹⁵, e cioè la riforma del Titolo V della Costituzione operata con legge costituzionale n. 3 del 2001 e volta a ridefinire l’assetto del governo territoriale proprio accentuando l’autonomia delle Regioni e degli enti locali.

La svolta verso un sistema istituzionale multilivello, basato su principi di autonomia, sussidiarietà e autogoverno responsabile, era probabilmente una scelta storicamente necessitata, come dimostra l’analoga dinamica evolutiva degli ordinamenti dei principali Stati democratici¹⁶; tuttavia, per dare risposte efficaci alle

¹⁴ Ambiguità chiaramente rilevata da PERRONE CAPANO R., *L’unità della finanza pubblica, elemento di raccordo tra sistema tributario dello Stato, autonomia territoriale di entrata e di spesa e garanzie dei cittadini in campo fiscale*, in www.innovazionee diritto.unina.it

¹⁵ Sulla riforma, per tutti, BARILE P. – CHELI E. – GRASSI S., *Istituzioni di diritto pubblico*, Padova, 2007; RESCIGNO G.U., *Corso di diritto pubblico*, Torino, 2007; GROPPI T. – OLIVETTI M., *La Repubblica delle autonomie: Regioni ed enti locali nel nuovo Titolo V*, Torino, III ed., 2003; BARBERA A. – FUSARO C., *Corso di diritto pubblico*, Bologna, 2008.

¹⁶ Sul progressivo riconoscimento di autonomia e compiti sempre più estesi agli enti locali, specie dagli anni ’70, v. VESPERINI G., *Le regioni e gli enti locali*, in *Trattato di diritto amministrativo*, a cura di Cassese S., *Diritto amministrativo generale*, tomo II, 2ª ed., Milano,

complessità delle società attuali, anche lo Stato decentrato deve poter costituire fattore di crescita, sviluppo e competitività del Paese, e non di conflittualità politica e sociale, di complicazione burocratica, di moltiplicazione dei centri di costo.

Negli auspici di coloro che hanno partecipato allo sviluppo del progetto federalista, tale progetto doveva costituire uno strumento di garanzia delle libertà civili e politiche¹⁷ e di responsabilizzazione della politica e dei cittadini nella gestione delle risorse pubbliche. Conferite allo Stato federale le generali funzioni della difesa, della moneta, del commercio internazionale e della politica estera, tutte le altre attività avrebbero dovuto essere svolte e finanziate dai governi locali. Ogni governo locale avrebbe dovuto offrire un determinato livello di servizi sociali e il costo di tali servizi avrebbe dovuto gravare, per il tramite delle imposte locali, sui cittadini che avrebbero, in tal modo, potuto partecipare all'Amministrazione e alla politica locale ed esercitare un più diretto controllo democratico.

La riforma del Titolo V della Costituzione ha così ridefinito la nostra Repubblica come ordinamento generale di cui lo Stato, le Regioni e gli enti locali sono componenti di pari dignità istituzionale, sostituendo alla Repubblica che «*si riparte in Regioni, Province e Comuni*», una Repubblica «*costituita dai Comuni, dalle Province, dalle Città metropolitane, dalle Regioni e dallo Stato*»¹⁸ (nuovo art. 114, Cost.) equiordinati tra loro¹⁹. La novella costituzionale ha superato l'impronta dello Stato centralista; ha mutato i rapporti tra i diversi sottosistemi di cui si compone anche l'ordinamento tributario, sostituendo l'equiordinazione alla preminente relazione di subordinazione-derivazione²⁰

2003, pp. 1929 ss.; BATTINI F., *L'amministrazione della spesa*, in *Trattato di diritto amministrativo*, a cura di Cassese S., *Diritto amministrativo speciale*, tomo III, 2ª ed., Milano, 2003, pp. 2701 ss.

¹⁷ Così MARONGIU G., *Difficoltà attuative per la realizzazione del federalismo fiscale*, in *Corriere trib.*, 2009, p. 1823.

¹⁸ «*Gli enti territoriali autonomi sono collocati al fianco dello Stato come elementi costitutivi della Repubblica quasi a svelarne, in una formulazione sintetica, la comune derivazione dal principio democratico e della sovranità popolare*» (cfr.: C. cost. n. 106/2002); questo è lo spirito del nuovo art. 114 Cost. per il quale è stata coniata l'espressione "pluralismo istituzionale paritario" (da CAMMELLI M., *Amministrazione (e interpreti) davanti al nuovo Titolo V della Costituzione*, in *Le Regioni*, 2001, pp. 1274 ss.). Non sono mancate peraltro, voci critiche di questo inedito modello federalista "a quattro punte", unico al mondo, in cui tutti sono uguali e nessuno ha un effettivo potere di coordinamento: il sistema disegnato dal Titolo V avrebbe, infatti, richiesto una forte spinta riformatrice nella sua fase attuativa, mentre è stato abbandonato a se stesso, trasformandosi in una giungla burocratica in cui livelli e forme di governo si sono moltiplicati, senza garantire i necessari raccordi funzionali; in tal senso LANZILLOTTA L., *Salviamo il federalismo*, in www.astrid.it.

¹⁹ Cfr.: GROPPI T. – OLIVETTI M., *La Repubblica delle autonomie: Regioni ed enti locali nel nuovo Titolo V*, cit. Per IRTI N., *Tramonto della sovranità e diffusione del potere*, in *Diritto e società*, 2009, p. 468, «*il 2001 rompe la storia costituzionale del dopoguerra e determina un'altra figura di Stato. Il nuovo art. 114 colloca lo Stato, "parte tra le parti", all'interno della Repubblica ...*».

²⁰ Equiordinazione che, peraltro, ad avviso della stessa Corte costituzionale (cfr.: sent. n. 274/2003) non è "equiparazione": «*basti considerare che solo allo Stato spetta il potere di revisione costituzionale e che i Comuni, le Città metropolitane e le Province (diverse*

ed equiparando Stato e Regioni quanto a titolarità della funzione legislativa (nuovo art. 117 Cost.). L'ambito della potestà legislativa del Parlamento si è ridotto e il nuovo art. 117 ha sancito un sostanziale rovesciamento di prospettiva: la fine della competenza legislativa generale dello Stato e la nascita della potestà legislativa generale delle Regioni²¹.

La potestà legislativa dello Stato è oggi limitata alle materie indicate al 2° comma dell'art. 117²² e alla determinazione dei principi fondamentali nelle materie di cui al successivo 3° comma. Per contro, l'art. 117, 4° co., conferisce alle Regioni una potestà legislativa "primaria", residuale ma generale («*in riferimento ad ogni materia non espressamente riservata alla legislazione dello Stato*»), che, in tutte le materie del precedente 3° comma, si configura come competenza "ripartita" a contenuto generale, limitata solo dai principi fondamentali stabiliti dalle leggi dello Stato, e sembra consentire persino la regionalizzazione dei presupposti d'imposta²³.

La tradizionale impostazione dei rapporti tra competenza legislativa dello Stato e competenza legislativa delle Regioni nelle materie di legislazione concorrente, così come si era consolidata nella prassi e nella giurisprudenza costituzionale sul previgente art. 117 Cost., sembrerebbe dunque, uscirne ribaltata: nel previgente sistema, si riteneva che lo Stato potesse legiferare anche "nel dettaglio", confinando così la potestà normativa regionale negli stretti spazi di una legislazione "interstiziale"; in base al nuovo art. 117, invece, la potestà legislativa regionale nelle materie di legislazione concorrente sembra potersi esercitare sulla base di principi desumibili dalla vigente legislazione statale, senza attendere l'emanazione di leggi statali di principio. La potestà normativa delle Regioni appare rafforzata anche dalla soppressione del controllo governativo già previsto dall'abrogato art. 127 Cost.²⁴.

da quelle autonome) non hanno potestà legislativa». Lo stesso 2° comma dell'art. 114, nel ricordare che «*i Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni sono enti autonomi con propri statuti, poteri e funzioni secondo principi fissati dalla Costituzione*», sembra del resto sottolineare la permanente distanza ontologica tra Stato (sovrano) ed enti territoriali (autonomi).

²¹ Per un'interessante ricostruzione critica del fenomeno del federalismo v. IRTI N., *Tramonto della sovranità*, cit., pp. 468 ss. L'Autore ravvisa nel federalismo italiano la confluenza di due fattori: il mai estinto impulso di autonomia territoriale (quel problema delle piccole patrie già indicato da CATTANEO in un saggio del 1858 "La città considerata come principio ideale delle istorie italiane") e il senso di smarrimento derivante dalla gabbia tecnologica, cioè dal carattere planetario della tecno-economia.

²² Anche se alcune di queste materie, come «*la determinazione dei livelli essenziali*» o «*la tutela della concorrenza*» o «*le funzioni fondamentali degli enti locali*» hanno estensione e contenuti talmente generali da consentire allo Stato notevole ampiezza di intervento normativo.

²³ In tal senso anche Corte costituzionale n. 102/2008. Sul tema, per tutti: PERRONE L., *La sovranità impositiva tra autonomia e federalismo*, in *Riv. dir. tributario*, 2004, I, p. 1177; CARINCI A., *Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del trattato dell'Unione europea*, in *Rass. trib.*, 2004, pp. 1203 ss.; FANTOZZI A., *Riserva di legge*, cit., pp. 43 ss.; GIOVANARDI A., *L'autonomia tributaria degli enti territoriali*, Milano, 2005, p. 191.

²⁴ Nel sistema attuale, solo la Corte costituzionale può decidere, su ricorso del Governo, e a

Leggi statali e leggi regionali sembrano così divenute fonti equiparate²⁵, e non solo sotto il profilo dei controlli, ma anche sotto il profilo dell'attuazione della normativa comunitaria (affidata alle Regioni, se riguarda «*materie di loro competenza*», fermo restando il controllo sostitutivo dello Stato)²⁶, e sotto il profilo delle riserve di legge stabilite dalla Costituzione: riserve – compresa, per quanto riguarda la nostra materia, quella posta dall'art. 23 Cost. – che devono oggi intendersi riferite sia alle leggi statali che alle leggi regionali, secondo la rispettiva competenza.

Al centro di tutto resta, comunque, l'esigenza di coordinamento da parte del legislatore statale, anche perché, in ragione della riserva di legge che comporta la necessità di disciplinare a livello legislativo almeno le norme di base della prestazione²⁷, l'effettivo spazio normativo a disposizione della potestà regolamentare degli enti locali deve esser fissato dalla legislazione statale e da quella regionale nelle materie di rispettiva competenza. Questo spiega perché una parte della dottrina²⁸ abbia potuto sostenere che dalla riforma del Titolo V

posteriori, sull'illegittimità costituzionale di una legge regionale (così come, peraltro, può decidere, su ricorso delle Regioni, sull'illegittimità costituzionale di una legge statale).

²⁵ Sulla gerarchia delle fonti nei sistemi multilivello si rinvia a PIZZORUSSO A., *La problematica delle fonti del diritto all'inizio del XXI secolo*, in www.associazioneitalianadeicostituzionalisti.it.

²⁶ L'art. 117, 1° co., Cost. impone sia allo Stato che alle Regioni i vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali: a seguito della riforma del Titolo V, anche le Regioni sono, dunque, esplicitamente e direttamente soggette ad essi. È, questa, una delle vicende caratterizzanti il c.d. Stato post-moderno, tenuto a riconoscere, al suo interno, l'esistenza di soggetti in diritto (e in dovere) di dialogare direttamente con istituzioni sovranazionali; sul tema v. CASSESE S., *Oltre lo Stato*, Bari, 2006, pp. 6 ss. Intorno alla formulazione dell'art. 117 Cost. è sorto un dibattito che ha visto contrapporsi l'opinione di chi ha ravvisato nel riferimento ai vincoli comunitari una previsione che nulla aggiungerebbe all'art. 11 Cost. (cfr.: PINELLI C., *I limiti generali alla potestà impositiva statale e regionale e i rapporti con l'ordinamento comunitario*, in *Foro it.*, 2001, V, pp. 194 ss.; MAZZIOTTI DI CELSO M. – SALERNO G.M., *Manuale di diritto costituzionale*, Milano, 2002, pp. 139 e 520; PALERMO F., *Nuove occasioni (mancate) per una clausola europea nella Costituzione italiana. Alcune osservazioni critiche*, in *Dir. pubbl. comp. ed europeo*, 2003, pp. 1539 ss.) e l'opinione di chi, viceversa, vede nel primo comma dell'art. 117 una disposizione sul rapporto tra fonti del diritto, volta a precisare le conseguenze dell'art. 11 limitatamente all'ambito comunitario (v. SORRENTINO F., *Nuovi profili costituzionali dei rapporti tra diritto interno e diritto internazionale e comunitario*, in *Dir. pubbl. comp. ed europeo*, 2002, pp. 1355 ss.; SICO L., *Senso e portata dell'art. 11 della Costituzione nell'attuale contesto normativo e nelle proposte di riforma costituzionale*, in *Dir. pubbl. comp. ed europeo*, 2003, pp. 1511 ss.). Secondo la giurisprudenza costituzionale (v. sentt. n. 406/2005 e n. 129/2006) «*le direttive comunitarie fungono da norme interposte atte ad integrare il parametro per la valutazione di conformità della normativa regionale all'art. 117, primo comma, Cost.*»; la violazione di esse costituisce dunque violazione, per norma interposta, del 1° comma dell'art. 117 Cost. e la Corte costituzionale diventa garante della coerenza costituzionale dell'ordinamento italiano anche riguardo al rispetto dei vincoli comunitari. Sotto questo profilo, la riforma del Titolo V pone dunque il problema del ripensamento del ruolo della Corte costituzionale quale potenziale giudice di rinvio.

²⁷ Così FEDELE A., *Art. 23*, in *Comm. Cost.* a cura di G. Branca, Bologna, 1977, pp. 29 ss.

²⁸ Cfr.: GALLO F., *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione*, in *Rass. trib.*, 2002, pp. 585 ss.; Id., *Federalismo fiscale e ripartizione delle basi imponibili tra Stato, Regioni ed Enti*

emergerebbe un ordinamento fondato su due sistemi tributari primari (quello statale e quello regionale) e un terzo sistema derivato, quello locale, da inscrivere nel sistema regionale²⁹.

L'esercizio in concreto dell'autonomia tributaria, intesa come possibilità di istituire tributi con legge regionale, resta dunque ancorato non solo alla determinazione, da parte della legge statale, dei principi di coordinamento del sistema tributario ai sensi del ricordato art. 117, comma 3, ma anche all'individuazione, da parte dello Stato, degli spazi e dei limiti nei quali può esplicarsi la potestà normativa di Stato, Regioni ed enti locali (l'art. 117, comma 2, lett. e della Costituzione, come modificato dalla legge costituzionale n. 3 del 2001, attribuisce in via esclusiva alle Camere la competenza a legiferare in materia di sistema tributario e contabile). Ne consegue che, in assenza di una legge statale che fissi i principi di coordinamento, non solo le Regioni non possono modificare i tributi a destinazione regionale disciplinati da una legge dello Stato (come, ad esempio, l'IRAP), ma non si può neanche parlare di una invasione, da parte dello Stato, di competenze regionali in tema di tributi locali. *“Potendosi in astratto concepire situazioni di disciplina normativa sia a tre livelli (legislativa statale, legislativa regionale e regolamentare locale), sia a due livelli (statale e locale ovvero regionale e locale), in ogni caso dovrà essere definito l'ambito sempre necessariamente delimitato in forza della riserva di legge, in cui potrà esplicarsi la potestà regolamentare”*³⁰. Le Regioni esercitano, dunque, la loro autonomia tributaria con il condizionamento sia dei principi di coordinamento stabiliti dallo Stato, sia del vincolo di operare le proprie scelte in armonia con la Costituzione (art. 117, comma 1, Cost.).

In definitiva, nel disegnare il sistema federale, il nuovo Titolo V della Costituzione sembra aver collegato ancor più strettamente la funzione tributaria, in un'ottica solidaristica, ai diritti di *welfare* e alle politiche tributarie redistributive³¹. Come già accennato, l'art. 117, comma 2, lett. m) riconduce infatti alla legislazione esclusiva dello Stato la *“determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su*

locali, in *Rass. trib.*, 2002, pp. 2007 ss.; ID., *Ancora in tema di autonomia tributaria delle regioni e degli altri enti locali nel nuovo Titolo V*, in *Rass. trib.*, 2005, pp. 1033 ss. Cfr., in tema, PERRONE L., *La sovranità impositiva tra autonomia e federalismo*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, pp. 1173 ss.

²⁹ In questa prospettiva ricostruttiva, l'art. 117 Cost., quale espressione della volontà del legislatore costituente di organizzare l'ordinamento in base ai principi di competenza, equiordinazione e pariteticità (piuttosto che in base al principio di gerarchia delle fonti), delinea la tripartizione delle competenze legislative in tema di finanza pubblica, sancendo al 2° comma la potestà statale esclusiva in materia di *«sistema tributario e contabile dello Stato»*; indicando al 3° comma *«il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario»* tra le materie a potestà concorrente; individuando al 4° comma la competenza residuale a carattere primario delle Regioni, nella quale rientrerebbero *«tutte le altre materie che non risultano riservate alla competenza esclusiva dello Stato e quindi, per quanto attiene la materia tributaria, i tributi regionali e quelli locali»*.

³⁰ Così Corte cost. sentenza n. 37 del 2004.

³¹ V. GALLO F., *Etica e giustizia*, cit., p. 517.

tutto il territorio nazionale”, ponendo coerentemente a carico dello Stato perequatore, nel comma 2, lett. c) e nell’art. 119, commi da 3 a 5, il relativo onere finanziario e l’erogazione di risorse aggiuntive. Da questo disegno emerge dunque un sistema in cui sono finanziati dallo Stato e, in una certa misura, dagli altri livelli di governo, non solo la difesa e la giustizia, ma anche i diritti fondamentali e tutte le altre prestazioni di *welfare*. L’espressa costituzionalizzazione della dipendenza della giustizia fiscale dalla giustizia sociale³² sembra essere il punto di arrivo di un cammino in cui il valore etico che guida la politica fiscale è la giustizia sociale, più che la tutela dei diritti proprietari.

4. La lunga strada per la realizzazione del federalismo fiscale

Il federalismo fiscale voleva essere la proiezione, sul piano delle entrate e delle spese, di una nuova architettura istituzionale del Paese³³ e assicurare, da un lato, una ripartizione delle risorse tra le amministrazioni (nazionale, regionale o locale) più razionale, equa e coerente alla nuova distribuzione di compiti e funzioni, vincolando, dall’altro, ciascuna di esse al rispetto di rigorosi principi di responsabilizzazione nella provvista e nell’impiego delle risorse spettanti³⁴. L’intento era quello di passare da un sistema accentrato di finanza derivata, in cui è lo Stato a decidere quali e quanti tributi riscuotere e quante risorse attribuire agli enti substatali, ad un sistema di autonomia tributaria delle Regioni e degli enti locali territoriali, responsabili ma liberi di decidere il livello del prelievo in funzione dei servizi pubblici da erogare e, quindi, il livello di spesa pubblica da sostenere. È almeno dubbio, però, che la riforma abbia realmente mutato l’assetto istituzionale in senso federale, al punto da ritenere coerente un “federalismo” fiscale, anche perché non è mai stata completata dalla creazione di istituzioni federali.

³² Così efficacemente GALLO F., *Giustizia sociale e giustizia fiscale tra decentramento e globalizzazione*, cit., pp. 1071-1072.

³³ Come osservato da INGROSSO M. (*Il disegno di legge delega sul federalismo fiscale, diversivo a futura memoria*, in *Innovazione e diritto*, n. 6/2008), la locuzione “federalismo fiscale” deriva, in realtà, da una imprecisa traduzione della locuzione statunitense “*fiscal federalism*”. Secondo taluni Autori (cfr.: LA SCALA A.E., *La specialità statutaria alla prova del c.d. federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, p. 338) si dovrebbe più propriamente parlare di “decentramento tributario” e non di federalismo fiscale, posto che l’attuazione di un vero e proprio federalismo fiscale presupporrebbe riforme strutturali (come la trasformazione in senso federale del Parlamento e della Corte costituzionale) che in Italia non sono state operate.

³⁴ Più di quaranta anni fa già EINAUDI L. (*Prediche inutili*, Torino, 1969, p. 364) osservava che «*Se regioni, province, comuni devono ricorrere ad entrate proprie, nasce il controllo dei cittadini sulla spesa pubblica, nasce la speranza di una gestione sensata del denaro pubblico. Se gli enti territoriali minori vivono di proventi ricevuti o rinunziati dallo Stato, di cui lo Stato ha bisogno per soddisfare i compiti suoi, manca l’orgoglio di vivere del frutto del proprio sacrificio, e nasce la psicologia del vivere a spese altrui, dell’emulazione nel chiedere sempre e non essere mai contenti, del mettere sempre innanzi nuove querele per i torti del passato, anche di un passato remoto, segnalato talvolta dall’inerzia dei rappresentanti elettivi locali, e nuove rivendicazioni di risarcimenti per l’avvenire*».