

I battelli del Reno

Rivista on-line di diritto ed economia dell'impresa

(www.ibattellidelreno.uniba.it – www.ibattellidelreno.it)

direzione

Gianvito Giannelli Ugo Patroni Griffi Antonio Felice Uricchio

Comitato scientifico

**Sabino Fortunato (coordinatore) - Lorenzo De Angelis - Pietro Masi - Cinzia Motti
- Antonio Nuzzo - Luigi Filippo Paolucci - Salvatore Patti - Michele Sandulli -
Gustavo Visentini**

Redazione di Bari

**Emma Sabatelli, Giuseppina Pellegrino, Eustachio Cardinale, Francesco
Belviso, Rosella Calderazzi, Barbara Francone, Anna De Simone, Valentino
Lenoci, Enrico Scoditti, Emma Chicco, Claudio D'Alonzo, Giuditta Lagonigro,
Manuela Magistro, Francesco Salerno, Concetta Simone**

Redazione di Foggia

**Michele Bertani, Andrea Tucci, Giuseppe Di Sabato, Corrado Aquilino,
Pierluigi Pellegrino, Grazia Pennella, Annalisa Postiglione**

Redazione di Lecce

**Maria Cecilia Cardarelli, Alessandro Silvestrini, Giuseppe Positano, Andrea
Sticchi Damiani**

Redazione di Napoli

**Andrea Patroni Griffi, Alfonso M. Cecere, Nicola De Luca, Carlo Iannello,
Sergio Marotta, Francesco Sbordone, Pasquale Serrao d'Aquino**

Redazione di Roma

**Giustino Enzo Di Cecco, Paolo Valensise, Vincenzo Vitalone, Valeria
Panzironi, Ermanno La Marca, Valentina Depau, Davide De Filippis**

Redazione di Taranto

**Daniela Caterino, Giuseppe Labanca, Cira Grippa, Gabriele Dell'Atti,
Giuseppe Sanseverino, Pietro Genoviva, Francesco Sporta Caputi, Barbara Mele**

Direzione

Piazza Luigi di Savoia n. 41/a

70100 – BARI - (Italy)

tel. (+39) 080 5246122 • fax (+39) 080 5247329

direzione.ibattellidelreno@uniba.it

Coordinatore della pubblicazione on-line: Giuseppe Sanseverino

Redazione: presso il Dipartimento Jonico in Sistemi Giuridici ed Economici del
Mediterraneo: Società, Ambiente, Culture - Sezione di Economia -

Via Lago Maggiore angolo Via Ancona

74121 - TARANTO - (Italy)

tel (+39) 099 7720616 • fax (+39) 099 7723011

redazione.ibattellidelreno@uniba.it

giuseppe.sanseverino@uniba.it

ISSN 2282-2461 I Battelli del Reno [on line]

I Battelli del Reno, rivista on line di diritto ed economia dell'impresa, è registrata
presso il Tribunale di Bari (decreto n. 16/2012)

La rivista è licenziata con Creative Commons Attribuzione – Non commerciale - Non
opere derivate 3.0 Italia (CC BY-NC-ND 3.0 IT)

Beniamino Nappo

EVOLUZIONE NORMATIVA E CONSIDERAZIONI SULLA FISCALITA' LOCALE

La Costituzione italiana, nel riaffermare (all'art. 5) l'unità e indivisibilità della Repubblica, ha operato un pieno riconoscimento delle autonomie locali, insieme al decentramento amministrativo. In quest'ambito, l'autonomia tributaria rappresenta la componente essenziale attraverso la quale si esplica l'autonomia finanziaria, condizione indispensabile per la realizzazione dell'autonomia politica e istituzionale.

Proprio quando nel 1970 furono istituite le regioni, la riforma fiscale di quegli anni (L. 825/1971) fece la scelta di forte centralismo finanziario adottando un modello di finanza derivata. Con la L. 825/1971 furono introdotti tributi erariali ma aboliti una serie di tributi locali e sostituiti con trasferimenti erariali.

In un quadro di finanza derivata, per cui la decisione sul quantum delle risorse da destinare a regioni ed enti locali nonché la politica fiscale sulle basi imponibili da incidere è sempre statale¹, gli artt. 1 e 14 della L. 281/1970 prevedono *“l'istituzione con legge di tributi propri di cui all'articolo 1 (imposta sulle concessioni statali dei beni del demanio e del patrimonio indisponibile, tassa sulle concessioni regionali, tassa di circolazione e la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche) e gli altri che saranno previsti dalla legge 825/1971”*.

Lo stesso art. 14 co. 2 afferma che *“le regioni emanano le norme di attuazione necessarie per l'applicazione dei tributi propri”*.

In questo modo si preferì conservare un regionalismo “debole” attribuendo alle regioni ordinarie soltanto alcuni tributi minori, insufficienti a soddisfare il fabbisogno finanziario locale e pur sempre regolamentati da leggi dello Stato²

¹ A. Uricchio, M. Aulenta, V. Peragine (con il contributo di vari autori), Manuale di Scienza delle Finanze, Diritto Finanziario e Contabilità pubblica, Nel Diritto editore, 2018, p. 319.

² F. Putzolu, L'autonomia tributaria degli enti territoriali. Profili giuridici degli enti territoriali, Padova, 1996, p. 89 ss.

Uno dei primi tentativi di introdurre un'imposta comunale, a seguito della riforma Cosciani-Visentini del 1972-1973, fu l'"**Imposta sull'incremento di valore degli immobili**" (**INVIM**) istituita con il D.P.R. n. 643/1972. Tale imposta era prevista nei casi di trasferimento della proprietà di terreni e fabbricati da chiunque effettuati. Il gettito dell'imposta era attribuito ai comuni (artt. 1 e 29) ed era attribuita ai comuni la determinazione della misura delle aliquote con apposita delibera (art. 16) ed anche la partecipazione all'attività di accertamento (art. 22) restando agli uffici dell'Amministrazione finanziaria le attività di accertamento, liquidazione e riscossione dell'imposta (art. 17).

L'introduzione di tale imposta avvenne con l'obiettivo, perseguito dalla riforma avvenuta a seguito della L. 825/71, di "riordinare" le entrate comunali diminuendone la tipologia e fu soppressa dal D.Lgs. n. 333/92 contestualmente all'entrata in vigore dell'ICI (che subentrava nel compito di fornire entrate ai comuni).

Privilegiare la finanza di tipo derivato ha, però, limitato il dettato costituzionale dell'art. 119 in materia di autonomia finanziaria delle regioni, dei comuni, delle province e delle città metropolitane, attuando nei fatti una autonomia di sola spesa.

Proprio quest'ultima nei suoi effetti peggiori quali l'aumento della spesa pubblica locale, la deresponsabilizzazione degli amministratori locali e la considerazione dei soli fini elettorali da parte degli stessi, ha determinato un'inversione di tendenza a partire dagli anni '80.

Il decreto che sancì tale cambiamento fu il D.L. n. 946 del 1977 (cosiddetto secondo "decreto Stammati") che fissò, tra gli altri:

- l'obbligo per gli enti locali del bilancio in pareggio (art. 1);
- limiti all'espansione delle spese correnti degli enti locali sulla base di una percentuale delle spese dell'anno precedente (art. 5).

Tale decreto introduceva, per la prima volta, il criterio della "spesa storica" vale a dire che i trasferimenti dal centro alla periferia venivano determinati sulla base della spesa dell'anno precedente, aumentata di una percentuale fissa stabilita dallo Stato e dando vita, in tal modo, ad un finanziamento degli enti locali di tipo "derivato".

Nel periodo successivo al Decreto Stammati si sono avuti diversi interventi normativi senza un organico progetto di riforma andando ad introdurre nuovi tributi comunali e/o locali o a riformare quelli già esistenti in un quadro di forti disavanzi dei bilanci comunali.

Nel 1989 il D.L. n. 66 (convertito in legge n. 144/1989) introduceva, all'art. 1, l'"**imposta comunale per l'esercizio, nel territorio del comune, di arti e professioni e di imprese**" (**ICIAP**). L'imposta (art. 1 co. 7) "*è dovuta nel comune nel cui territorio sono situati i locali o le aree ove è esercitata l'attività*" ed invece che colpire gli immobili riguarda lo svolgimento di attività economiche attribuendo ai comuni la facoltà di stabilire la misura dell'imposta (art. 2 co. 1) nell'ambito di un livello minimo e massimo, con apposita

delibera³.

Per l'ICIAP fu affidato ai comuni il potere di liquidare, accertare e riscuotere l'imposta (art. 4) con l'obbligo da parte del contribuente di presentare apposita denuncia entro il mese di giugno di ciascun anno ed effettuare il relativo versamento nello stesso termine (art. 3).

Tale imposta fu abolita a partire dal 1° gennaio 1998 a seguito dell'introduzione dell'IRAP.

Il periodo di cambiamento iniziato a partire dagli anni '80, caratterizzato da esigenze di riequilibrio finanziario tra diversi livelli di governo ma anche da esigenze di cassa della Repubblica, approda negli anni '90 con la L. 142/90, che può essere considerata un esempio del mutamento di indirizzo legislativo nella direzione di accentuare il grado di autonomia impositiva degli enti territoriali minori, anche attraverso l'ampliamento del numero degli strumenti di fiscalità locale pur mantenendo a livello centralistico il potere di stabilire i caratteri della fattispecie impositiva⁴.

L'art. 54 di tale legge⁵ chiarisce la finanza degli enti locali in quanto prevede che *“ai comuni e alle province la legge riconosce, nell'ambito della finanza pubblica, autonomia finanziaria fondata su certezza di risorse proprie e trasferite. La legge assicura, altresì, agli enti locali potestà impositiva autonoma nel campo delle imposte, delle tasse e delle tariffe, con conseguente adeguamento della legislazione tributaria vigente”*.

Tale articolo conferma l'affermazione di una certa spinta all'autonomia finanziaria degli enti locali con un passaggio da un sistema di finanza derivata a un modello “misto”, in cui accanto alla finanza erariale acquista un'autonoma dignità anche la finanza locale.

I commi 5 e 7 dell'art. 54 affermano che i trasferimenti erariali devono garantire i servizi locali indispensabili e che le entrate fiscali degli enti territoriali (dotati di autonoma potestà impositiva ai sensi del 3° co.) devono finanziare i servizi necessari allo sviluppo della comunità integrando la contribuzione erariale.

Dopo la L. 142/90 occorre menzionare anche la legge delega n. 421/1992, il cui scopo è stato quello di *“consentire alle regioni, province e comuni di provvedere ad una rilevante parte del loro fabbisogno finanziario attraverso risorse proprie”* (art. 4 co. 1).

La legge delega n. 421 ha rappresentato la prima tappa (negli anni '90) del processo di superamento della natura derivata della finanza locale, finalizzato alla progressiva riduzione dei trasferimenti erariali con un corrispondente aumento di entrate “proprie” di natura tributaria (tributi propri o quote di tributi erariali).

Infatti, tale legge ha autorizzato l'emanazione di decreti legislativi diretti, tra le altre

³ G. Marongiu, L'imposta comunale per l'esercizio di imprese, arti e professioni, in *Dir. prat. tribut.*, 1989, I, p. 74 e s.; E. Righi, L'imposta comunale per l'esercizio di imprese, arti e professioni, in *Enc. Giur.*, XVI, Roma, 1989; E. De Mita, Presunzione, presupposto e capacità contributiva (il pasticcio dell'ICIAP), in *Boll. Trib.*, 1991, p. 74 e s.

⁴ P. Boria, Il sistema dei tributi locali, in P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, vol. II, Milano, 2002, p. 335.

⁵ E. De Mita, La nuova finanza locale, in V. Italia e M. Bassani, *Le autonomie locali*, Milano, 1990, II, p. 709 e s.; E. De Mita, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 1995, p. 411 e s.

entrate proprie, all'emanazione dell'**Imposta comunale sugli immobili (Ici)**, regolata con il D.Lgs. 504/1992 trasferendo la tassazione del settore immobiliare dalla fiscalità erariale a quella municipale.

Tale imposta ha rappresentato, dal 1993 al 2007, la principale fonte di entrata per i comuni realizzando un consistente aumento dell'autonomia tributaria dei comuni, misurata dall'incidenza delle imposte sul totale delle entrate correnti; infatti, mentre nel 1992 le entrate tributarie comunali rappresentavano poco più del 18% delle entrate correnti, l'anno successivo questo rapporto si attestava al 33. L'incremento era interamente attribuibile all'introduzione dell'ICI (che nel 1993 rappresentava oltre il 60% delle imposte comunali).

Dal 1993 al 2007 l'Ici ha garantito un gettito pari in media a circa lo 0,8% del PIL e a oltre metà delle entrate tributarie dei comuni⁶.

Nel 1993 il D.Lgs. n. 507 "Revisione ed armonizzazione dell'imposta comunale sulla pubblicità e del diritto sulle pubbliche affissioni, della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche dei comuni e delle province nonché della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani a norma dell'articolo 4 della legge 23 ottobre 1992 n. 421, concernente il riordino della finanza territoriale" ha riformato alcuni dei tributi locali preesistenti, in particolare:

- l'**imposta comunale sulla pubblicità** (artt. da 1 a 17);
- il **diritto sulle pubbliche affissioni** (artt. da 18 a 37);
- la **tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche** (artt. da 38 a 57);
- la **tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani** (artt. da 58 a 81).

Tali tendenze normative sono culminate, a livello di legislazione ordinaria, nella legge di delega n. 662/1996 "Misure di razionalizzazione della finanza pubblica". Quest'ultima ha comportato un significativo "spostamento" della fiscalità locale rispetto alla disciplina precedente⁷, in considerazione del fatto che essa ha espressamente previsto il rafforzamento in capo ai comuni e alle province di una potestà regolamentare di ordine generale in materia di entrate. Infatti l'art. 3 co. 143 della legge afferma " ... l'autonomia politica e finanziaria degli enti territoriali ..." ed il comma 149 lettera a) dello stesso articolo " ... l'attribuzione ai comuni e alle province del potere di disciplinare con regolamento tutte le fonti delle entrate locali, compresi i procedimenti di accertamento e di riscossione, nel rispetto dell'art. 23 della Costituzione, per quanto attiene alle fattispecie imponibili, ai soggetti passivi e all'aliquota massima, nonché alle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti"⁸.

Tra le principali novità di tale riforma dei tributi locali vi sono:

- l'istituzione dell'**Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP)** e dell'**addizionale regionale all'imposta sul reddito delle persone fisiche** (art. 3

⁶ Audizione presso la Commissione Finanze e Tesoro del Senato della Repubblica di Buoncompagni e Momigliano della Banca d'Italia, giugno 2013.

⁷ P. Boria, Le scelte di federalismo fiscale realizzate con il D.Lgs. 446 del 15 dicembre 1997, in M. MICCINESI (a cura di), Commento agli interventi di riforma tributaria, Padova, 1999, p. 863.

⁸ L'art. 52 del D.Lgs. 15 dicembre 1997 n. 446 ha poi dato attuazione a questa norma di delega prevedendo la possibilità per i comuni di disciplinare con regolamento le proprie entrate "salvo per quanto riguarda l'individuazione e la definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e dell'aliquota massima".

co. 143 lett. a));

- la contemporanea abolizione dell'imposta locale sui redditi (ILOR), dell'imposta comunale per l'esercizio di imprese e di arti e professioni (ICIAP), della tassa sulla concessione governativa per l'attribuzione del numero di partita IVA, dell'imposta sul patrimonio netto delle imprese (art. 3 co. 143 lett. a));

- la revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (art. 3 co. 143 lett. b));

- previsione di una disciplina transitoria volta a garantire la graduale sostituzione del gettito dei tributi soppressi e di meccanismi perequativi fra le regioni tesi al riequilibrio degli effetti finanziari derivanti dalla istituzione dell'IRAP e dell'addizionale regionale (art. 3 co. 143 lett. c));

- revisione della disciplina degli altri tributi locali e contemporanea abolizione della tassa sulla concessione comunale, delle tasse per l'occupazione di spazi e aree pubbliche, dell'addizionale comunale e provinciale sul consumo di energia elettrica, dell'imposta erariale di trascrizione dei veicoli al p.r.a.

Importante, nella sua portata innovativa, è stato anche il Decreto attuativo (della legge delega n. 662/1996), D.Lgs. n. 446/97. Quest'ultimo, oltre ad istituire l'IRAP e l'Addizionale regionale, ha anche provveduto al riordino dei tributi locali.

Per quanto riguarda l'IRAP, l'art. 24 del D.Lgs. 446/97 ha attribuito alle regioni la facoltà di *“disciplinare, con legge, le procedure applicative dell'imposta”* (co. 1) ed al successivo co. 4 ha previsto per le stesse regioni la possibilità di *“prevedere la stipula di convenzioni con il Ministero delle Finanze per l'espletamento, in tutto o in parte, delle attività di liquidazione, accertamento e riscossione dell'imposta nonché per le attività concernenti il relativo contenzioso”*. Relativamente al gettito di tale imposta, l'art. 26 prevede che *“è attribuita allo Stato una quota del gettito dell'IRAP riscosso in ciascuna regione a compensazione dei costi sostenuti per lo svolgimento delle attività di cui all'articolo 25 comma 1”* (attività di controllo e rettifica della dichiarazione, accertamento, liquidazione e contenzioso relativo all'imposta).

Altri aspetti “innovativi” previsti dal D.Lgs. 446/97 riguardano:

- la compartecipazione dei comuni e delle province al gettito dell'imposta. Infatti l'art. 27 dice *“le regioni devolvono ad ogni comune e ad ogni provincia del proprio territorio una quota del gettito dell'Irap ... (co. 1) anche per finanziare le funzioni ad essi delegate (co. 4);* ciò nel rispetto di quanto previsto dall'art. 119 della Costituzione *“... I comuni, le province, le città metropolitane e le regioni ... dispongono di compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio”*;

- il rafforzamento dell'autonomia regolamentare dei comuni e delle province. L'art. 52 dispone, infatti, che *“i comuni e le province possono disciplinare con regolamento le proprie entrate, anche tributarie, salvo per quanto attiene alla individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e dell'aliquota massima dei singoli tributi, nel rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti”*;

- l'art. 59 del D.Lgs. 446/97 ha ampliato i poteri regolamentari dei comuni con riferimento all'Ici.

In questo quadro di rivalutazione dell'autonomia politica e tributaria degli enti locali si

sono succeduti ulteriori provvedimenti volti ad affrancare sempre più le finanze locali da quelle centrali. Tra questi provvedimenti vanno considerati:

- l'art. 1 del D.Lgs. n. 360/1998 (in attuazione dell'art. 48 co. 10 della L. n. 449/97) che istituì l'addizionale comunale Irpef⁹;
- il D.Lgs. n. 56/2000.

Quest'ultimo decreto fu accolto dalle regioni a statuto ordinario come il primo traguardo del lungo processo di trasformazione della loro finanza da derivata in autonoma, processo avviato dalla legge n. 158 del 1990¹⁰. Con il D.Lgs. n. 56/2000 il sistema di finanziamento delle regioni ha compiuto un ulteriore passo in avanti nella direzione dell'autonomia delle stesse attraverso l'eliminazione quasi completa del sistema dei trasferimenti statali (art. 1 co. 1), compensati con la compartecipazione regionale all'iva, l'aumento dell'aliquota addizionale all'Irpef e l'aumento della compartecipazione regionale relativa all'accisa sulla benzina (art. 1 co. 4)¹¹.

Altri aspetti importanti previsti dal D.Lgs. n. 56/2000 sono stati l'istituzione del "Fondo perequativo nazionale" (art. 7) " ... per la realizzazione di obiettivi di solidarietà interregionale ... e permettere a tutte le regioni di svolgere le proprie funzioni, di erogare i servizi di loro competenza a livelli essenziali ed uniformi su tutto il territorio nazionale e ... tenere conto dell'esigenza di superare gli squilibri socio-economici territoriali " (art. 7 co. 2) e la destinazione alle regioni dell'intero gettito Irap (art. 13)¹².

Il dibattito iniziato in Italia dopo le leggi Bassanini sul decentramento delle funzioni degli enti territoriali ed il D.Lgs. 56/2000 denominato "Disposizioni in materia di federalismo fiscale" mira a ridefinire, in senso autonomista, i rapporti tra lo Stato e gli enti territoriali. Del resto, una riforma in senso federale rispondeva ormai al modello europeo di federalismo regionalista che ha il suo caposaldo nel teorema del decentramento di Oates recepito, sotto la veste del principio di sussidiarietà, dall'art. 3 del Trattato di Maastricht¹³.

La legge costituzionale n. 3/2001, intitolata alle modifiche al titolo V della parte seconda della Costituzione, nel riformare, tra gli altri, l'art. 119 della Costituzione ha (almeno sulla carta) ampliato l'autonomia finanziaria di entrata e di spesa degli enti locali.

⁹ Peraltro, l'art. 4, comma 1, lett. b) della legge delega n. 421/1992 aveva già delegato il Governo ad istituire un'addizionale Irpef ma la delega non fu mai esercitata.

¹⁰ Le norme sul federalismo fiscale presenti nel D.Lgs. 56/2000 non furono attuate sia perché, in un periodo di stagnazione economica, le risorse disponibili furono quasi interamente assorbite dalle politiche messe in campo dal livello centrale e sia perché, sulla natura e le regole del federalismo, lo Stato, le regioni ed autonomie locali erano distanti (Rapporto attività Commissioni della Camera, XV legislatura).

¹¹ M. V. Serrano, Federalismo fiscale e devolution regionale, Boll. Trib., 2001, p. 1295; V. Ceriani, Federalismo, perequazione e tributi in Rass. Trib., 2002, pp. 1673-1675.

¹² In realtà il riconoscimento agli enti locali e alle Regioni di concrete forme di autonomia tributaria è stato il mezzo utilizzato per sgravare il bilancio dello Stato, attribuendo nel contempo la responsabilità politica degli inasprimenti fiscali agli amministratori locali. Questo, secondo F. Gallo, è quello che è avvenuto in Italia già negli anni ottanta. F. Gallo, Federalismo fiscale e ripartizione delle basi imponibili tra Stato, Regioni ed enti locali, in Rass. Trib., 2002, I, p. 2007; ID., La ripartizione dell'imposizione tributaria tra lo Stato e gli enti locali, in Riv. dir. fin. e sc. fin., 1981, I, p. 83-84.

¹³ F. Gallo, Il federalismo fiscale "cooperativo", Rass. Trib., 1995, pp. 275 ss.

Il “nuovo” art. 119, infatti, riconosce non solo alle regioni (come il “precedente” art. 119) ma ai “*comuni, province, città metropolitane e alle regioni autonomia finanziaria di entrata e di spesa*”. Lo stesso riconosce, quali fonti di entrata:

- tributi ed entrate propri “*in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*” (art. 119 co. 2 della Costituzione);
- compartecipazioni al gettito di tributi erariali “*referibile al loro territorio*” (art. 119 co. 2 della Costituzione);
- fondo perequativo “*senza vincoli di destinazione, per i territori con minore capacità fiscale per abitante*” (art. 119 co. 2 della Costituzione).

Il sistema, in base ad una lettura congiunta degli artt. 117 e 119, si sarebbe dovuto basare su tali aspetti:

- il “sistema tributario e contabile dello Stato” rientra tra le materie di competenza esclusiva statale (art. 117 co. 2 della Costituzione);
- il “coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario” rientra tra le materie di legislazione concorrente (art. 117 co. 3 della Costituzione);
- la disciplina dei tributi regionali e locali propri in senso stretto spetta alla competenza residuale delle regioni, non essendo tale materia ricompresa né tra quelle di esclusiva competenza statale né tra quelle a competenza ripartita¹⁴.

LEGGE DELEGA n. 42/2009

Solo dopo otto anni dalla riforma costituzionale del Titolo V, il legislatore con la legge delega n. 42/2009 che reca i principi generali di coordinamento, ha espresso il sistema finanziario locale nella direzione del federalismo fiscale¹⁵, anche sulla spinta di talune forze politiche che reclamavano con forza un’autonomia territoriale.

La legge delega n. 42/2009 specifica, all’art. 1, l’assetto dei rapporti economico-finanziari tra lo Stato e le autonomie territoriali indicando che “*la presente legge costituisce attuazione dell’art. 119 della Costituzione, assicurando autonomia di entrata e di spesa di comuni, province, città metropolitane e regioni e garantendo i principi di solidarietà e di coesione sociale, in maniera da sostituire gradualmente, per tutti i livelli di governo, il criterio della spesa storica e da garantire la loro massima responsabilizzazione e l’effettività e la trasparenza del controllo democratico nei confronti degli eletti*”.

Gli elementi importanti e strutturali che emergono dalla lettura di questo articolo sono:

- autonomia di entrata e di spesa a tutti gli enti territoriali;
- riconoscimento dei principi di solidarietà e di coesione sociale;
- superamento del criterio della spesa storica;
- massima responsabilizzazione degli enti territoriali nell’ottica della trasparenza del controllo democratico nei confronti degli eletti.

¹⁴ L. Salvini, Enciclopedia del Diritto voce “Federalismo fiscale”, Giuffrè, Annali X, 2017, p. 422 ss.

¹⁵ A. Uricchio, op. cit., p. 338.

Il primo di questi aspetti, affrontato dall'art. 1 della L. n. 42/2009, si verifica con *“la graduale sostituzione, per tutti i livelli di governo, del criterio della spesa storica”*, al fine di *“garantire la massima responsabilizzazione e l'effettività e la trasparenza del controllo democratico nei confronti degli eletti”*. In questa prospettiva, con riguardo al finanziamento della spesa per prestazioni essenziali (art. 117, Cost. lett. m) vengono individuati i concetti di costo e fabbisogno standard¹⁶ necessari a garantire il finanziamento integrale dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali delle funzioni fondamentali degli enti locali.

L'abbandono del criterio della spesa storica e l'introduzione di quello del costo standard vengono considerati indispensabili per una razionalizzazione della spesa pubblica locale e per impedire la formazione di disavanzi destinati ad essere coperti dalla fiscalità generale¹⁷.

Il coinvolgimento degli enti locali nel perseguimento del bilancio equilibrato si colloca tra due necessità opposte: da un lato il rispetto della loro autonomia finanziaria e fiscale e, dall'altro, l'importanza della partecipazione delle autorità locali agli obiettivi di finanza pubblica. Concetti espressi nella formulazione dell'art. 119 della Costituzione, che autorizza gli enti locali a gestire autonomamente entrate e spese *“... nel rispetto dell'equilibrio dei relativi bilanci ...”* e concorrendo *“ad assicurare l'osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea”*.

Per quanto riguarda le modalità di finanziamento delle funzioni la legge delega afferma, quale principio generale, che il normale esercizio delle stesse dovrà essere finanziato dalle risorse derivanti dai tributi e dalle entrate proprie di regioni ed enti locali, dalle compartecipazioni al gettito di tributi erariali e dal fondo perequativo.

Con riferimento sia ai tributi propri regionali che a quelli propri degli enti locali, l'art. 7 della L. n. 42/2009 classifica i tributi regionali in: tributi propri derivati, statuiti e regolati da leggi statali, il cui gettito è attribuito alle regioni; addizionali sulle basi imponibili di tributi erariali; tributi propri istituiti dalle regioni con proprie leggi in relazione ai presupposti non già assoggettati ad imposizione erariale, riconoscendo alle regioni sui tributi derivati un certo margine di autonomia in attuazione del nuovo dettato costituzionale.

Circa l'autonomia riconosciuta alle regioni in merito ai tributi propri derivati (art. 7, co. 1, lett. b), numero 1) l'art. 7, comma 1, lett. c) prevede che per tali tributi *“.. le regioni, con propria legge, possono modificare le aliquote e disporre esenzioni, detrazioni e deduzioni nei limiti e secondo criteri fissati dalla legislazione statale e nel rispetto della normativa comunitaria ...”*, riconoscendo, di fatto, un'autonomia limitata.

Aspetto interessante riguardante i nuovi spazi di autonomia tributaria, consentiti dalla legge delega, è l'opportunità riconosciuta agli enti locali di sperimentare nuove forme di tassazione diverse da quelle tradizionalmente soggette a tassazione quali reddito,

¹⁶ A. Uricchio, M. Aulenta, V. Peragine (con il contributo di vari autori), op. cit., p. 324.

¹⁷ A. Uricchio, op. cit., p. 339.

consumo e patrimonio¹⁸, sulla base anche di quanto previsto dall'art. 2, co. 2, lett. o) "... esclusione di ogni doppia imposizione sul medesimo presupposto ...".

La legge delega, inoltre, nei principi guida richiamati all'art. 1 cita quelli di "solidarietà e di coesione sociale", ancorando i rapporti tra Stato e Regioni ai principi di sussidiarietà e uguaglianza sostanziale presenti nella Costituzione.

Riguardo all'aspetto del superamento del criterio della spesa storica, il potenziamento dei poteri tributari degli enti locali (presente nella legge delega) può essere visto come un mezzo per estendere l'applicazione del principio di beneficio nel campo della giusta distribuzione dei carichi pubblici. Una ragione di ciò sta nella considerazione che, allorché è possibile istituire un rapporto tra i benefici ricavati dalla prestazione dei servizi pubblici e i contributi richiesti ai cittadini, è giusto che questi contributi siano rapportati ai benefici in modo che chi si avvantaggia dell'attività pubblica ne paghi il costo¹⁹.

Nel definire i principi fondamentali del sistema di finanziamento delle autonomie locali, occorre fare riferimento a quanto previsto dall'art. 117 della Costituzione il quale prevede:

- alla lettera m) " I livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale";

- alla lettera p) " le funzioni fondamentali di Comuni, Province e Città metropolitane".

Le spese di cui alla lettera m) sono effettuate dalle Regioni e riguardano la sanità, l'assistenza, l'istruzione e il trasporto pubblico locale e del loro finanziamento si occupa l'art. 8 comma 1 lett. d), il quale prevede che tali spese sono finanziate dai "tributi propri derivati (istituiti e regolati da leggi statali il cui gettito è attribuito localmente), dall'addizionale regionale IRPEF, dalla compartecipazione regionale all'IVA, da quote specifiche del fondo perequativo e, fino a sostituzione, dall'IRAP".

Le spese di cui alla lettera p) sono effettuate dai comuni per le funzioni fondamentali per le persone residenti nel proprio territorio e del loro finanziamento si occupano gli artt. 11 comma 1 lett. b) e art. 12 comma 1 lett. b) i quali prevedono che tali spese sono finanziate "dai tributi propri, da compartecipazioni al gettito di tributi erariali (IVA e IRPEF), ... dall'imposizione immobiliare e ... da quote specifiche del fondo perequativo".

Un ruolo centrale nell'attribuzione delle risorse agli enti locali l'hanno avuto i concetti di Livelli Essenziali delle Prestazioni (L.E.P.)²⁰ e Fabbisogni standard²¹ trattandosi, i primi, di quelli che l'art. 117 comma 2 lett. m) vuole siano garantiti su tutto il territorio nazionale ed i secondi i parametri cui ancorare il finanziamento delle spese fondamentali di comuni, province e città metropolitane al fine di assicurare un graduale superamento

¹⁸ A. Uricchio, M. Aulenta, V. Peragine (con il contributo di vari autori), op. cit., p. 327.

¹⁹ E. Giardina, Autonomia tributaria e forme alternative di finanziamento degli enti locali, in Autonomia impositiva degli enti locali, atti del convegno di Taormina 26/27 marzo 1982, Padova, 1983, p. 29.

²⁰ La nozione di LEP è rintracciabile in interventi legislativi precedenti alla riforma del Titolo V della Costituzione dalla riforma Bassanini al D.Lgs. n. 502/1992 di riforma del settore sanitario o alla legge di riforma dell'assistenza L. n. 328/2000.

²¹ Introdotti poi successivamente con il D.Lgs. n. 2016/2010.

del criterio della spesa storica.

Fra le principali critiche sollevate dalla dottrina circa il quadro generale definito dalla legge delega n. 42/2009 vi sono la cornice troppo generica e indefinita creata dal ricorso alla delega legislativa²², l'approccio spiccatamente centralistico della legge delega²³ riducendo gli spazi di autonomia regionale, l'impressione che il legislatore (più che coltivare i principi di autonomia finanziaria e impositiva degli enti territoriali) abbia voluto perseguire gli obiettivi di contenimento della spesa pubblica e di riallocazione delle risorse su base territoriale²⁴, la diversa rilevanza sociale delle funzioni coinvolte ed il riferimento, per gli enti locali (per il fabbisogno di spesa destinata alle funzioni fondamentali), sia alla spesa corrente che a quella in conto capitale²⁵, la mancanza di regole certe con l'invito al legislatore a dare alla disciplina un assetto ordinario e stabile²⁶, la mancanza di un chiaro modello di finanziamento²⁷.

La legge delega ha, poi, trovato attuazione mediante l'emanazione dei seguenti decreti legislativi:

- D.Lgs. n. 85 del 28 maggio 2010 (Attribuzione a comuni, province, città metropolitane e regioni di un proprio patrimonio, cd. **Federalismo demaniale**);
- D.Lgs. n. 156 del 17 settembre 2010 (Disposizioni recanti attuazione dell'art. 24 della L. n. 42/2009 in materia di ordinamento transitorio di **Roma Capitale**);
- D.Lgs. n. 216 del 26 novembre 2010 (Disposizioni in materia di determinazione dei **costi e dei fabbisogni standard di Comuni, Città metropolitane e Province**);
- D.Lgs. n. 23 del 14 marzo 2011 (Disposizioni in materia di **federalismo fiscale municipale**);
- D.Lgs. n. 68 del 6 maggio 2011 (Disposizioni in materia di autonomia di entrata delle **regioni a statuto ordinario e delle province** nonché di determinazione dei **costi e dei fabbisogni standard del settore sanitario**);
- D.Lgs. n. 88 del 31 maggio 2011 (Disposizioni in materia di **risorse aggiuntive e di interventi speciali per la rimozione degli squilibri economici e sociali**, a norma dell'art. 16 della legge n. 42/2009);
- D.Lgs. n. 118 del 23 giugno 2011 (Disposizioni in materia di **armonizzazione dei**

²² A. Morrone, Il punto sul federalismo fiscale, *Federalismo fiscale*, Jovene editore, Napoli, 2008, pp. 1-16; G. Rivosecchi, La legge delega in materia di federalismo fiscale e il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario: un'occasione mancata, *amministrazioneincammino.luiss.it* [online], 2009.

²³ D. Stevanato, I "tributi propri" delle regioni nella legge delega sul federalismo fiscale, *Dir. prat. tribut.*, 2010, I, p. 395; G. Rivosecchi, Il federalismo fiscale tra giurisprudenza costituzionale e legge n. 42/2009 ovvero: del mancato coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, *Riv. dir. tribut.*, 2010, I, p. 49; F. Gallo, I principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario nel federalismo fiscale, in *Federalismo fiscale: evoluzione e prospettive*, a cura di Uricchio, Bari, 2013, p. 27; G. Ragucci, La legge delega per l'attuazione del federalismo fiscale, in *Rass. Tribut.*, 2010, p. 736.

²⁴ A. Uricchio, La crisi del federalismo o il federalismo della crisi?, Bari, 2012.

²⁵ A. Petretto, Dalla Legge delega 42/2009 al nuovo centralismo: quali prospettive per il federalismo fiscale in Italia?, Working paper 11/2018, Università degli Studi di Firenze, 2018, p. 5.

²⁶ F. Gallo, I limiti del regionalismo differenziato, *Rass. Tribut.*, 2019, p. 241.

²⁷ A. Uricchio, M. Aulenta, V. Peragine (con il contributo di vari autori), op. cit., p. 324.

sistemi contabili e degli schemi di bilancio **delle Regioni, degli enti locali** e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge n. 42/2009);

- D.Lgs. n. 149 del 6 settembre 2011 (**Meccanismi sanzionatori e premiali relativi a regioni, province e comuni**);

- D.Lgs. n. 61 del 18 aprile 2012 (Ulteriori disposizioni recanti attuazione dell'art. 24 della legge n. 42/2009, in materia di ordinamento di **Roma Capitale**, poi oggetto di un provvedimento correttivo, costituito dal D.Lgs. n. 51 del 26 aprile 2013, recante modifiche al D.Lgs. n. 61 del 2012).

FISCALITA' ENTI LOCALI

Il D.Lgs. n. 216/2010 definisce all'art. 1 comma 2 i fabbisogni standard come *“il riferimento cui rapportare il finanziamento integrale della spesa relativa alle funzioni fondamentali e ai livelli essenziali delle prestazioni (L.E.P.)”*. L'art. 2 dello stesso decreto affida al Governo l'obiettivo *“della convergenza dei costi e dei fabbisogni standard dei vari livelli di governo ... nonché degli obiettivi di servizio ai livelli essenziali delle prestazioni e alle funzioni fondamentali ... (di cui all'art. 117 della Costituzione lettere m) e p)”*.

L'art. 3 individua, in via provvisoria (e fino all'entrata in vigore della legge statale di individuazione delle funzioni fondamentali), le funzioni fondamentali degli enti locali, sulla base di quanto previsto dall'art. 21 della legge n. 42/2009²⁸:

- per i Comuni: funzioni generali di amministrazione, di gestione e di controllo, funzioni di polizia locale, di istruzione pubblica, quelle nel campo della viabilità e dei trasporti, le funzioni riguardanti la gestione del territorio e dell'ambiente e le funzioni del settore sociale;

- per le Province: funzioni generali di amministrazione, di gestione e di controllo, di istruzione pubblica, quelle nel campo dei trasporti, quelle riguardanti la gestione del territorio e della tutela ambientale e le funzioni nel campo dello sviluppo economico relative ai servizi del mercato del lavoro.

Nonostante la legge delega stabilisca le procedure di determinazione dei soli fabbisogni standard, essa prevede che per le funzioni degli enti locali diverse da quelle fondamentali le necessità di spesa devono essere finanziate secondo un modello di perequazione delle capacità fiscali, che dovrebbe concretizzarsi in un tendenziale avvicinamento delle risorse a disposizione dei diversi territori.

La capacità fiscale rappresenta il gettito potenziale da entrate proprie di un territorio,

²⁸ L'art. 21 della legge delega n. 42/2009 afferma: *“ ... che la somma del gettito delle nuove entrate di comuni e province in base alla presente legge sia corrispondente al valore dei trasferimenti (co. 1, lett. b) la considerazione, nel processo di determinazione del fabbisogno standard, dell'esigenza di riequilibrio delle risorse in favore degli enti locali sottodotati (co. 1 lett. c) Il fabbisogno delle funzioni di comuni e province è finanziato considerando l'80% delle spese come fondamentali ed il 20% di esse come non fondamentali (co. 1 lett. e) n. 1) ... per comuni e province l'80% delle spese è finanziato dalle entrate derivanti dall'autonomia finanziaria, comprese le partecipazioni a tributi erariali e dal fondo perequativo; il 20% delle spese è finanziato dalle entrate derivanti dall'autonomia finanziaria, ivi comprese le partecipazioni e a tributi regionali e dal fondo perequativo (co. 1 lett. e) n. 2)”*.

data la base imponibile e l'aliquota legale²⁹. Con l'art. 43, comma 5-quater, del decreto legge n. 133/2014 è stata introdotta la procedura di individuazione delle capacità fiscali dei comuni mentre la procedura di approvazione delle note metodologiche è stata modificata prima con il decreto legge n. 113 del 2016 e successivamente dall'art. 57-quinquies del D.L. n. 124 del 2019³⁰.

Il D.Lgs. n. 23/2011³¹ si occupa della riforma del federalismo municipale attraverso un graduale passaggio dalla finanza derivata a quella autonoma con la soppressione dei trasferimenti statali di natura permanente e la loro sostituzione con entrate proprie e con risorse di carattere perequativo. Il processo di riforma si divide in due fasi la prima delle quali di carattere transitorio (dal 2011 al 2013) e la seconda a regime a partire dal 2014. Durante la prima è stata prevista la devoluzione ai Comuni, per gli immobili ubicati nel loro territorio, del gettito o di quote del gettito derivante dai tributi statali relativi al comparto immobiliare (imposte di registro, imposte ipotecarie e catastali, IRPEF sui redditi fondiari ..) ed inoltre:

- è stata introdotta la possibilità per i Comuni di istituire **l'imposta di soggiorno** per finanziare interventi nel settore turistico (art. 4);
- è stata disposta la revisione dell'**imposta di scopo** mirata ad estendere le risorse messe a disposizione dei Comuni per le spese relative alle opere pubbliche (art. 6);
- è stata introdotta la **cedolare secca sugli affitti**, un regime con aliquote fisse alternativo e facoltativo rispetto al regime ordinario di tassazione dei redditi da locazione di immobili ad uso abitativo delle persone fisiche (art. 3).

Il D.Lgs. n. 23/2011, inoltre, all'art. 8 ha istituito, a decorrere dal 2014³², **l'imposta municipale propria (IMU)** per semplificare il complesso sistema di tributi statali e municipali previgenti³³, sia erariali sia locali derivate (ICI) in attuazione di quanto previsto dall'art. 12, lett. b) della L. 42/2009. Il tributo derivato sugli immobili si conferma, dunque, la principale fonte propria di finanziamento municipale.

L'art. 11 ha tentato di dare una sistemazione organica dei tributi locali minori³⁴ attraverso l'istituzione dell'imposta municipale secondaria ma dopo vari rinvii circa l'attuazione del relativo regolamento, la norma è stata abrogata dall'art. 1, comma 25, L. n. 208/2015.

²⁹ Servizio Studi della Camera dei Deputati, Federalismo fiscale, Febbraio 2021, p. 7.

³⁰ Il decreto del Ministro dell'economia deve essere adottato previa approvazione della nota metodologica e della stima delle capacità fiscali da parte della Commissione Tecnica per i fabbisogni standard.

³¹ Il Decreto legislativo, di quelli attuativi della L. delega n. 42/2009, è stato il più decimato in quanto sono rimasti in vigore solo la cedolare secca sugli affitti (art. 3 solo in parte a seguito anche della sentenza C. Costituzionale n. 50/2014 che ha abrogato i commi 8 e 9), l'imposta di soggiorno (art. 4) e l'imposta di scopo (art. 6).

³² Termine abrogato dall'art. 1, comma 713, della L. n. 147/2013.

³³ Le imposte eliminate o accorpate sono state, tra le altre, l'addizionale all'accisa sull'energia elettrica, l'Irpef sui redditi fondiari per immobili non locati, l'ICI, la TOSAP.

³⁴ Le imposte sostituite sono state: la tassa per l'occupazione di spazi e aree pubbliche, il canone di occupazione di spazi e aree pubbliche, l'imposta comunale sulla pubblicità e i diritti sulle pubbliche affissioni, il canone per l'autorizzazione all'installazione dei mezzi pubblicitari (art. 11, comma 1).

Il D.L. n. 201/2011 “Disposizioni urgenti per la crescita, l’equità e il consolidamento dei conti pubblici”, convertito con modificazioni dalla L. 214/2011, non solo ha anticipato al 2012 “in via sperimentale”³⁵ l’applicazione dell’IMU per esigenze di gettito ma ha anche modificato l’impianto dell’imposizione municipale.

Le principali modifiche hanno riguardato, in primo luogo, l’assoggettamento all’imposta dell’abitazione principale, prima esclusa; in secondo luogo, prevedevano la riserva, a favore dello Stato, di una significativa quota di imposta, con l’eccezione di quella gravante sulle abitazioni principali³⁶.

Lo stesso decreto ha istituito (art. 14), a decorrere dal 1° gennaio 2013, la TARES, tributo comunale sui rifiuti e sui servizi, sopprimendo contestualmente i prelievi relativi alla gestione dei rifiuti urbani, sia di natura patrimoniale sia di natura tributaria (art. 14, comma 46). Tale tributo era destinato non solo alla copertura dei costi relativi al servizio di gestione dei rifiuti urbani ma anche, attraverso un’apposita maggiorazione, alla copertura dei costi relativi ai servizi indivisibili dei Comuni.

A partire dal 2014 la legge di stabilità del 2014 (L. 147/2013) ha riordinato la tassazione immobiliare con l’istituzione (commi da 639 a 731) dell’**Imposta Unica Comunale (IUC)**, che si articola in una componente di natura patrimoniale, l’IMU, dovuta dal possessore di immobili, escluse le abitazioni principali e di una componente riferita ai servizi, che si suddivide nel **Tributo per i servizi indivisibili (TASI)** a carico sia del possessore che dell’utilizzatore dell’immobile e nella **Tassa sui rifiuti (TARI)** destinata a finanziare i costi del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti a carico dell’utilizzatore.

Uno degli aspetti disciplinati dalla riforma della fiscalità municipale, affrontati dal D.Lgs. n. 23/2011, ha riguardato la devoluzione ai Comuni del gettito totale o parziale derivante da alcuni specifici tributi statali sugli immobili (quali l’imposta di registro e di bollo sui trasferimenti, le imposte ipotecarie e catastali, l’IRPEF sui redditi fondiari, l’imposta di registro e di bollo sulle locazioni di immobili, le tasse ipotecarie, la nuova cedolare secca sugli affitti), in sostituzione dei trasferimenti erariali statali permanenti.

L’art. 13 del decreto legislativo n. 23 ha previsto, infatti, un Fondo perequativo per comuni e province che prevede “... *per il finanziamento delle spese dei comuni e delle province, successivo alla determinazione dei fabbisogni standard collegati alle spese per le funzioni fondamentali, le modalità di alimentazione e di riparto del fondo. Il fondo perequativo a favore dei comuni è alimentato da quote del gettito dei tributi di cui all’articolo 2, commi 1 e 2³⁷ e dalla compartecipazione prevista dall’articolo 7, comma 2*”. In tale Fondo sono indicati separatamente gli stanziamenti per i Comuni e quelli per le Province; quello a favore dei Comuni è articolato in due componenti le cui quote sono riviste in funzione della loro dinamica:

- per le funzioni fondamentali dei Comuni (determinata in base ai fabbisogni standard);

³⁵ Cfr. art. 13 comma 1 D.L. 201/2011.

³⁶ L. Salvini, op. cit., p. 430.

³⁷ Abrogati dall’art. 1, comma 380, lett. h) della L. 228/2012.

- per le funzioni non fondamentali dei Comuni.

Inoltre, con l'attivazione del Fondo perequativo il gettito confluiva nel bilancio dello Stato, nel Fondo stesso previsto dall'art. 13 della L. n. 42/2009.

Il D.Lgs. n. 23/2011 aveva anche introdotto all'art. 2, commi 4, 5, 9 e art. 14, comma 10 la compartecipazione al gettito IVA adottando quale criterio di riferimento della compartecipazione il territorio su cui si è determinato il consumo che ha dato luogo al prelievo. La percentuale fu fissata in misura finanziariamente equivalente alla compartecipazione del 2% calcolata sul gettito IRPEF e in sede di prima applicazione l'assegnazione ai Comuni avviene in base alla ripartizione dell'IVA per ciascuna regione secondo il quadro VT per l'anno di imposta 2008 e per popolazione comunale in base ai residenti al 31 dicembre 2009³⁸. Per il periodo di sperimentazione dell'IMU (2012-2014) il gettito della compartecipazione IVA è devoluto nel Fondo sperimentale di riequilibrio.

Un aspetto interessante previsto dalla riforma del federalismo fiscale municipale è il potenziamento degli strumenti di lotta all'evasione fiscale a livello municipale. L'art. 2, comma 10, lett. a), infatti, assegna ai Comuni *“il maggior gettito derivante dall'accatastamento degli immobili finora non dichiarati in catasto (le cosiddette “case fantasma”) ...”*, viene innalzato al 50% il gettito che confluisce nelle casse del Comune in seguito al suo intervento di accertamento fiscale, in via provvisoria per gli accertamenti fiscali non definitivi (art. 2, comma 10, lett. b) ed è, inoltre, assicurato ai Comuni l'accesso diretto ai dati dell'anagrafe tributaria relativi agli immobili, alle utenze, alle attività economiche, ai residenti anagrafici (art. 2, comma 10, lett. c).

Come detto in precedenza, l'art. 4 del D.Lgs. n. 23/2011 introduce la possibilità per i Comuni capoluogo di provincia, le unioni di Comuni e i Comuni inclusi negli elenchi regionali delle località turistiche o città d'arte di istituire un'**imposta di soggiorno** a carico di coloro che alloggiano nelle strutture ricettive situate sul proprio territorio secondo criteri di gradualità, in proporzione al prezzo, sino a 5 euro per notte di soggiorno.

L'art. 4, comma 1 afferma che il *“relativo gettito è destinato a finanziare interventi in materia di turismo, ivi compresi quelli a sostegno delle strutture ricettive, nonché interventi di manutenzione, fruizione e recupero dei beni culturali ed ambientali locali, nonché dei relativi servizi pubblici locali”*.

L'art. 4, comma 7, del D.L. n. 50/2017 consente, a decorrere dal 2017, ai comuni di istituire o rimodulare l'imposta di soggiorno, in deroga alle norme dell'art. 1, comma 26 L. n. 208/2015 che sospendono, per gli anni 2016 e 2017, l'efficacia delle deliberazioni comunali nella parte in cui prevedono aumenti dei tributi e delle addizionali rispetto ai livelli di aliquote o tariffe applicabili per l'anno 2015.

L'art. 6, invece, rivede l'**imposta di scopo**³⁹ per promuovere e rafforzare il finanziamento, anche parziale, delle spese per la realizzazione di opere pubbliche

³⁸ L'articolo 13, comma 19 del D.L. 201/2011 recita: *“Per gli anni 2012, 2013 e 2014 non trovano applicazione le disposizioni recate dall'ultimo periodo del comma 4 dell'articolo 2 nonché dal comma 10 dell'articolo 14 del D.Lgs. n. 23/2011”*.

³⁹ Introdotta dall'art. 1, commi 145-151, della L. n. 296/2006 (finanziaria 2007).

appositamente individuate dai Comuni.

Le modifiche hanno riguardato:

- l'aumento da 5 a 10 anni della durata massima di applicazione dell'imposta;
- l'ampliamento delle opere pubbliche per cui può essere applicata l'imposta;
- la possibilità che il gettito dell'imposta finanzia l'intero ammontare della spesa dell'opera pubblica da realizzare.

L'art. 4, comma 1-quater del D.L. n. 16/2012 ha modificato ulteriormente la disciplina dell'imposta, con le seguenti modifiche all'art. 6 del D.Lgs. n. 23/2011:

- modificando il comma 1 dell'art. 6, si è consentito ai comuni di disciplinare con regolamento l'imposta di scopo, nel quadro della disciplina recata dalla legge finanziaria 2007, in luogo della revisione dell'imposta da effettuarsi con regolamento governativo;
- sostituendo integralmente il comma 2 il D.L. n. 16/2012 dispone che tale imposta si applica con riferimento alla base imponibile e alla disciplina vigente per l'IMU.

Quest'ultima è stata introdotta dagli artt. 7, 8 e 9 del D.Lgs. n. 23/2011 che ne decretava l'introduzione nel 2014 mentre il D.L. n. 201/2011 ne anticipa l'applicazione al 2012 e fino al 2014 e a regime dal 2015.

L'IMU sostituisce, per la componente immobiliare, l'IRPEF e le relative addizionali dovute in relazione ai redditi fondiari per i beni non locati e l'ICI. Essa si applica al possesso di immobili incluse l'abitazione principale e le sue pertinenze⁴⁰, le unità immobiliari classificate nelle categorie catastali A1 (abitazioni di tipo signorile), A8 (abitazioni in ville) e A9 (castelli e palazzi di eminenti pregi artistici).

Il valore dell'immobile è determinato:

- per i fabbricati iscritti in catasto, in base al valore ottenuto applicando alle rendite catastali rivalutate del 5% specifici moltiplicatori per gruppi catastali;
- per i terreni agricoli, in base al valore ottenuto applicando all'ammontare del reddito dominicale rivalutato del 25% uno specifico moltiplicatore;
- per i fabbricati del gruppo D non iscritti in catasto e le aree fabbricabili, secondo i vigenti criteri per la determinazione dell'ICI.

L'imposta è dovuta annualmente in ragione di un'aliquota sul valore dell'immobile; aliquota che può essere modificata o con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, su proposta del Ministro dell'economia d'intesa con la Conferenza stato – città e autonomie locali o da parte dei Comuni⁴¹ entro il termine per la deliberazione del bilancio di previsione.

Dal 2012 al 2014, durante il periodo sperimentale, l'importo ottenuto applicando l'aliquota base IMU alla base imponibile di tutti gli immobili (tranne l'abitazione

⁴⁰ Originariamente esclusa, la tassazione dell'abitazione principale e delle sue pertinenze fu introdotta con il D.L. n. 201/2011 che disciplina tra l'altro diverse forme di detrazione per l'abitazione principale e le relative pertinenze.

⁴¹ I Comuni possono: modificare, in aumento o in diminuzione, l'aliquota base dello 0,76% sino a 0,3 punti percentuali. L'aliquota base può essere ridotta fino allo 0,4% su iniziativa dei singoli Comuni nel caso di immobili non produttivi di reddito fondiario; modificare, in aumento o in diminuzione, l'aliquota per l'abitazione principale e per le sue pertinenze sino a 0,2 punti percentuali.

principale e le relative pertinenze) spetta per la metà allo Stato⁴².

L'art. 1, comma 713, lett. b) della L. n. 147/2013, inoltre, ha abrogato i commi da 3 a 7 dell'art. 8 del D.Lgs. n. 23/2011 relativi alla base imponibile e ai criteri di calcolo dell'IMU oltre che alle facoltà discrezionali dei Comuni nella determinazione dell'aliquota.

Altre modifiche apportate alla disciplina dell'IMU sono state fatte dall'art. 1, commi da 380 a 394 della L. n. 228/2012 (legge di stabilità 2013) ed hanno riguardato:

- la sospensione, per gli anni 2013 e 2014, della devoluzione ai comuni del gettito della fiscalità immobiliare prevista nel D.Lgs. n. 23/2011 attribuendo agli stessi l'intero gettito IMU;

- la soppressione del Fondo sperimentale di riequilibrio, istituito ai sensi del D.Lgs. n. 23/2011;

- la istituzione del Fondo di solidarietà comunale, alimentato da una quota dell'IMU, da ripartirsi sulla base di criteri espressamente indicati dalla legge, tenendo conto dei costi e fabbisogni standard nonché della variazione di gettito e delle variazioni nelle risorse disponibili comunali in seguito alla soppressione del precedente fondo.

Il D.Lgs. n. 23/2011 all'art. 3, come già detto in precedenza, ha istituito la **cedolare secca sugli affitti**, un regime fiscale alternativo rispetto a quello ordinario per la tassazione del reddito fondiario ai fini dell'IRPEF, alle imposte di registro e di bollo sui contratti di locazione, sulle risoluzioni e le proroghe del contratto di locazione. L'imposta sotto forma di cedolare secca del 21% sul canone di locazione a regime ordinario, abbassata al 10% quando il regime è concordato⁴³, grava sul proprietario o titolare del diritto reale di godimento sugli immobili affittati ad uso abitativo.

All'art. 3, comma 11, inoltre, il D.Lgs. prevede che *“nel caso in cui il locatore opti per l'applicazione della cedolare secca è sospesa, per un periodo corrispondente alla durata dell'opzione, la facoltà di chiedere l'aggiornamento del canone, inclusa la variazione accertata dall'ISTAT dell'indice nazionale dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati verificatasi nell'anno precedente. L'opzione non ha effetto se di essa il locatore non ha dato preventiva comunicazione al conduttore con lettera raccomandata, con la quale rinuncia ad esercitare la facoltà di chiedere l'aggiornamento del canone a qualsiasi titolo”*. La riforma, nonostante la scelta relativa al regime fiscale spetti al locatore, introduce tale vantaggio per l'affittuario nel caso di scelta in favore della cedolare secca al fine di consentire l'emersione spontanea degli affitti non dichiarati.

Il provvedimento dell'Agenzia delle entrate n. 55394/2011 per l'applicazione del regime della cedolare secca, modalità di versamento dell'imposta e altre disposizioni di attuazione dell'art. 3 D.Lgs. n. 23/2011 dispone, fra le altre cose:

- che i contratti assoggettati sono i contratti registrati ed i contratti di locazione

⁴² Alla quota statale non si applicano le misure agevolative previste dalle norme del D.L. n. 201/2011 ovvero le detrazioni fissate per legge e le riduzioni o detrazioni deliberate dai Comuni.

⁴³ La riduzione iniziale dal 19% al 15% dell'aliquota ridotta prevista dall'art. 3, comma 2, quarto periodo del D.Lgs. n. 23/2011 fu effettuata dall'art. 4, comma 1, del D.L. n. 102/2013 e quella attuale al 10% è stata disposta dall'art. 1, comma 6, della L. n. 160/2019 (legge di bilancio 2020).

“breve” per i quali non sussiste l’obbligo di registrazione mentre non si applica alle locazioni di immobili ad uso abitativo effettuate nell’esercizio di un’attività di impresa o di arti e professioni;

- l’opzione viene esercitata, per i contratti che necessitano di registrazione, in sede di registrazione del contratto stesso mentre in caso di proroga anche tacita nel termine per il versamento dell’imposta di registro. Nel caso di contratti che non necessitano di registrazione, il locatore può esercitare l’opzione in sede di dichiarazione dei redditi o in sede di registrazione d’uso. Nel caso di più locatari l’opzione deve essere esercitata distintamente da ciascun locatore;

- la durata dell’opzione coincide con la durata del contratto o della proroga o per il residuo del periodo di durata del contratto nel caso di opzione esercitata nelle annualità successive alla prima mentre la revoca può essere effettuata dal locatore in ciascuna annualità contrattuale entro il termine previsto per il pagamento dell’imposta di registro.

L’ordinamento della fiscalità municipale è stato, tuttavia, rivisto con l’art. 1, commi 10-20 della L. n. 208/2015 (legge di stabilità per il 2016), che ha apportato modifiche sostanziali all’assetto della tassazione immobiliare disponendo l’esenzione dalla TASI per l’abitazione principale e l’abrogazione dell’Imposta Municipale Secondaria⁴⁴.

Alla luce di quanto sopra riportato con riferimento alla fiscalità municipale, il sistema della fiscalità comunale poggia pertanto su quattro principali imposte:

- l’IMU
- la TASI
- la TARI
- l’addizionale comunale all’Irpef.

A queste si aggiungono, oltre ai trasferimenti non fiscalizzati ed alle entrate a titolo di Fondo di solidarietà comunale, le tradizionali entrate fiscali locali⁴⁵, vale a dire:

- l’imposta di soggiorno
- l’addizionale comunale sui diritti di imbarco
- l’imposta di scopo
- la Tosap
- l’imposta comunale sulla pubblicità/diritto sulle pubbliche affissioni
- il canone di installazione di mezzi pubblicitari
- il canone per l’occupazione di spazi ed aree pubbliche – Cosap.

FISCALITA’ REGIONALE

Il D.Lgs. n. 68/2011, di attuazione della L. n. 42/2009, nell’occuparsi della fiscalità regionale ne sancisce all’art. 1, comma 1, i principi cardine: “*autonomia di entrata delle regioni a statuto ordinario e soppressione dei trasferimenti statali*”. Lo stesso decreto al 2° comma

⁴⁴ Che avrebbe dovuto sostituire la tassa per l’occupazione di spazi ed aree pubbliche (TOSAP), il canone di occupazione di spazi ed aree pubbliche (COSAP) e l’imposta comunale sulla pubblicità e i diritti sulle pubbliche affissioni.

⁴⁵ Servizio Studi della Camera dei Deputati, Le entrate delle regioni e degli enti locali, Febbraio 2021, p. 4.

dell'art. 1 definisce anche le fonti di finanziamento delle spese delle stesse regioni: “*le compartecipazioni .. al gettito di tributi erariali, i tributi delle regioni .. e i meccanismi perequativi ...*” specificando al successivo comma 3 che “*il gettito di tali fonti ... è senza vincolo di destinazione*” così come prevede l'art. 7, comma 1, lett. e) della L. n. 42/2009.

Prima di proseguire l'analisi del D.Lgs. n. 68/2011 è utile richiamare le norme degli artt. 7 e 8 della L. n. 42/2009 che trattano, rispettivamente, le entrate e le spese delle regioni a statuto ordinario. L'art. 7, comma 1, lett. b) per tributi delle regioni intende: “*1) i tributi propri derivati, istituiti e regolati da leggi statali, il cui gettito è attribuito alle regioni; 2) le addizionali sulle basi imponibili dei tributi erariali; 3) i tributi propri istituiti dalle regioni con proprie leggi in relazione ai presupposti non già assoggettati ad imposizione erariale ...*”.

L'art. 8, invece, suddivide le spese secondo il profilo delle funzioni (che attengono sia alle materie di competenza legislativa regionale sia alle materie di competenza esclusiva statale) in tre categorie:

- le spese determinate dall'esercizio di funzioni connesse alle «prestazioni concernenti i diritti civili e sociali» di cui all'articolo 117, secondo comma, lettera m) della Costituzione, quelle cioè i cui «livelli essenziali» devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale (c.d. **spese LEP**, livelli essenziali delle prestazioni);

- le altre spese, non riconducibili a quelle considerate alla lettera a), vale a dire le **spese non LEP**;

- le spese per il **trasporto pubblico locale** che sono considerate per parte in entrambe le categorie.

Le entrate destinate al finanziamento dei livelli essenziali delle prestazioni sono costituite dal gettito derivante dai tributi propri derivati (di cui all'art. 7, comma 1, lett. b) numero 1 vale a dire l'IRAP) cui si aggiungono l'addizionale regionale all'IRPEF e la compartecipazione all'IVA⁴⁶.

La legge delega (art. 8), a questo proposito, prevede che le spese essenziali sono finanziate integralmente con la compartecipazione all'IVA, con l'IRAP, con quote dell'addizionale regionale all'IRPEF e del fondo perequativo mentre le spese non essenziali sono finanziate con tributi derivati regionali, addizionali ai tributi erariali, tributi regionali in senso proprio e quote del fondo perequativo.

L'ampiezza dei margini di manovra sui tributi derivati e sulle addizionali costituisce un evidente contraltare della limitata rilevanza dei tributi in senso stretto che vengono accordati alle regioni ed appare secondo parte della dottrina la vera impronta del disegno del legislatore attuato prima con la delega e poi con il D.Lgs. n. 68/2011⁴⁷.

⁴⁶ Istituita dal D.Lgs. n. 56/2000. Ciascuna regione riceve la compartecipazione a seguito delle operazioni di perequazione e quindi in aumento o in diminuzione rispetto al conteggio iniziale. Su di essa le regioni non hanno alcun potere di manovra.

⁴⁷ L. Salvini, op. cit., p. 427; S. La Porta, Una sola materia (il sistema tributario), due legislazioni esclusive. Brevi riflessioni sul concetto di “tributi propri” regionali, in Riv. AIC, 2012, n. 3.

Per quanto riguarda i tributi, le possibilità di manovra sulla leva fiscale delle regioni sono limitate⁴⁸. Infatti, ciascuna regione può determinare l'aliquota entro una forbice fissata dalla legge dello Stato e differenziare i soggetti passivi. Ciascuna regione, inoltre, provvede alla disciplina ed alla gestione degli aspetti amministrativi: riscossione, rimborsi, recupero della tassa e l'applicazione delle sanzioni, sempre entro limiti e principi fissati dalla legge dello Stato.

Tale quadro non risulta ancora mutato dalla disciplina attuativa della legge delega n. 42/2009 sul federalismo fiscale in quanto il nuovo regime delineato dal D.Lgs. n. 68/2011 ha avuto seguito solo in parte; la sua attuazione è stata rinviata più volte e da ultimo l'art. 31-*sexies* del D.L. n. 137/2020 ha fissato la data del 2023 per l'entrata in vigore dei nuovi meccanismi di finanziamento delle funzioni regionali relative ai livelli essenziali di assistenza ed ai livelli essenziali delle prestazioni.

Si tratta in particolare dell'attribuzione della compartecipazione IVA in base alla territorialità, della fiscalizzazione dei trasferimenti statali e dell'istituzione dei fondi perequativi⁴⁹.

L'art. 2 provvede a rideterminare, *“con D.P.C.M. 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 per la coesione territoriale, da adottare entro un anno dalla data di entrata in vigore del presente decreto, sentita la Conferenza Stato-Regioni in modo tale da garantire al complesso delle regioni a statuto ordinario...”* la neutralità del gettito complessivo il cui ammontare coincida con l'importo ottenuto dalla somma tra il gettito assicurato dall'aliquota di base dell'addizionale IRPEF prevista dal D.Lgs. n. 446/1997 (0,9%), i trasferimenti statali soppressi (cfr. art. 7) e la compartecipazione regionale all'accisa sulla benzina soppressa (cfr. art. 8, comma 4).

Lo stesso articolo, contestualmente alla rideterminazione dell'aliquota di base dell'addizionale regionale IRPEF, stabilisce che il D.P.C.M. stesso dovrà mantenere

⁴⁸ In tal senso si è espressa anche la Corte Costituzionale nelle decisioni che hanno avuto ad oggetto i principali tributi regionali ad iniziare dalla sentenza n. 296 del 2003 ed anche la sentenza n. 451 del 2007 concernente la tassa automobilistica. La Corte dichiara l'illegittimità costituzionale della norma dell'Emilia Romagna che estendeva le agevolazioni tributarie concernenti la tassa automobilistica a casi non previsti dalla normativa statale. La Corte ribadisce che lo Stato, benché abbia attribuito alle regioni “il gettito della tassa ed un limitato potere di variazione dell'importo originariamente stabilito, oltre che l'attività amministrativa concernente la riscossione, i rimborsi, il recupero della tassa stessa e l'applicazione delle sanzioni, non ha tuttavia devoluto a dette regioni il potere di disciplinare gli altri elementi costitutivi del tributo. In questo quadro normativo, quindi, la tassa automobilistica non può definirsi come “tributo proprio della regione”, ai sensi del combinato disposto degli artt. 117, quarto comma e 119, secondo comma, Cost.”. In altre sentenze (n. 297 e 311 del 2003 e n. 455 del 2005 con riguardo alla tassa automobilistica; n. 241, 381 e 431 del 2004 in materia di IRAP; n. 397 e 335 del 2005 sul tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti; n. 37 e 381 del 2004 e n. 2 e 148 del 2006 in materia di addizionale IRPEF) e con motivazioni analoghe la Corte ha dichiarato che non possono definirsi tributi propri delle regioni l'IRAP, l'addizionale IRPEF, il tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti.

⁴⁹ Servizio Studi della Camera dei Deputati, *Le entrate delle regioni e degli enti locali*, Febbraio 2021, pp. 14-15.

inalterato il prelievo fiscale complessivo a carico del contribuente attraverso la riduzione delle aliquote IRPEF⁵⁰.

L'art. 4 affronta la compartecipazione regionale al gettito dell'IVA⁵¹ determinando, al comma 2, la quota dell'IVA che dovrà essere riconosciuta, nel suo complesso, a tutte le regioni a statuto ordinario. Tale compartecipazione per gli anni 2011 e 2012 veniva calcolata in base alla normativa vigente⁵² mentre dal 2013 veniva fissata, tramite D.P.C.M., in misura pari al livello minimo assoluto del fabbisogno sanitario corrispondente ai livelli essenziali delle prestazioni rilevato "in una sola regione". In applicazione del principio di territorialità tale compartecipazione veniva attribuita in base al luogo effettivo di consumo, vale a dire quello in cui avviene la cessione dei beni o la prestazione dei servizi ovvero, nel caso degli immobili, il luogo di ubicazione.

Riguardo all'IRAP, l'art. 5 attribuisce alle regioni la possibilità di ridurre l'aliquota⁵³ (con decorrenza 2013) fino ad azzerarla o di disporre deduzioni dalla base imponibile nel rispetto della normativa comunitaria e degli orientamenti giurisprudenziali della Corte di Giustizia dell'Unione Europea. Il comma 2 stabilisce che nei casi in cui la regione deliberi una riduzione dell'aliquota o introduca specifiche deduzioni dall'imponibile, il conseguente minor gettito è esclusivamente a carico della regione stessa e non comporta alcuna forma di compensazione perequativa.

L'art. 6, così come previsto dall'art. 2, comma 1, dispone, in materia di addizionale regionale all'IRPEF, che le regioni hanno il potere di modificare l'aliquota base, partendo dallo 0,9% ed entro certi limiti previsti dai commi 1 e 3. L'ultimo periodo del 3° comma prevede che, nel caso in cui la regione intenda deliberare una riduzione dell'addizionale IRPEF, la nuova aliquota deve, in ogni caso, assicurare un gettito che, unitamente a quello derivante dagli altri tributi regionali di cui all'art. 12, comma 2, non sia inferiore all'ammontare dei trasferimenti regionali effettuati in favore dei comuni relativamente ai quali si prevede la soppressione ai sensi del medesimo art. 12.

La soppressione di tutti i trasferimenti statali alle regioni a statuto ordinario in conto corrente e in conto capitale (limitatamente a quelli non finanziati tramite il ricorso all'indebitamento), disposta dall'art. 7 a decorrere dal 2013, attua quanto previsto dall'art. 8, comma 1, lett. f) della L. n. 42/2009.

⁵⁰ Da notare che la misura dell'addizionale regionale IRPEF, attualmente disciplinata da una fonte normativa di rango primario (art. 50 D.Lgs. n. 446/97), viene rideterminata da una normativa di rango secondario (il D.P.C.M.).

⁵¹ Istituita dal D.Lgs. n. 56/2000 emanato in attuazione della precedente legge di riforma sul federalismo fiscale (L. n. 133/1999).

⁵² Con tale espressione si intende rinviare a quanto previsto dal D.Lgs. n. 56/2000.

⁵³ La modifica dell'aliquota deve essere disposta con legge regionale, confermando il potere di variazione attribuito alle regioni dall'art. 16, comma 3, D.Lgs. n. 446/97 consistente nella facoltà di modificare, in aumento o in diminuzione, fino ad un massimo di un punto percentuale l'aliquota ordinaria IRAP nonché di applicare aliquote differenziate per settori di attività e per categorie di soggetti passivi.

L'art. 8 parla dei tributi propri regionali⁵⁴. Il legislatore ha deciso, di propria iniziativa, di “trasformare” alcuni tributi il cui gettito era già devoluto alle regioni (ma che erano stati istituiti e disciplinati dalla legge statale) in tributi propri regionali. Si tratta però di tributi assolutamente minori, per rilevanza e per gettito⁵⁵.

Il concetto di tributo regionale è stato oggetto di confronto e dibattito in dottrina. I caratteri ritenuti essenziali⁵⁶ per poter identificare un tributo regionale si ritiene siano la destinazione al soddisfacimento delle esigenze finanziarie dell'ente⁵⁷ e allocazione della fattispecie soggetta ad imposizione nell'ambito del territorio regionale⁵⁸. Dubbi invece riguardano, circa l'inquadramento di un tributo come regionale, l'istituzione e la disciplina con legge regionale o se debba essere accertato e riscosso direttamente dalla regione⁵⁹, la necessità di una relazione tra tributi locali e funzioni degli enti locali⁶⁰.

Parte della dottrina, pur ritenendo non espressamente definito il concetto di tributo regionale, ritiene che accanto ai tributi regionali propri (in quanto stabiliti e applicati dalle regioni, ai sensi dell'art. 119 della Costituzione) vi sono quelli “impropri”, in quanto istituiti e disciplinati con legge dello Stato ma destinati a far fronte alle esigenze finanziarie della regione sul cui territorio il prelievo viene operato⁶¹. In tal senso si è espressa anche la Corte Costituzionale⁶², che riconosce il carattere di tributo proprio solo nel caso di istituzione e regolamentazione con legge regionale⁶³.

Restano attribuiti alle regioni a statuto ordinario:

- *“gli altri tributi ad esse riconosciuti dalla legislazione vigente alla data di entrata in vigore del presente decreto, qualificati come tributi propri derivati”* (art. 8, comma 3, D.Lgs. n. 68/2011), vale a dire disciplinati con legge statale e il cui gettito è devoluto alla regione;

⁵⁴ Tributi che non dovevano considerarsi tributi regionali in senso proprio, in base alla legge delega, bensì tributi derivati; in virtù dell'abbandono da parte dello Stato del relativo presupposto, le regioni possono abrogarli o farli “rivivere” con una propria legge regionale.

⁵⁵ L. Salvini, op. cit., p. 428; i “tributi minori”, nel 2018, sono quantificati in circa il 6% delle entrate tributarie regionali, cfr. Audizione della Corte dei Conti sui sistemi tributari delle regioni e degli enti territoriali – VI Commissione Permanente – Finanze, Dicembre 2019, p. 20.

⁵⁶ A. Uricchio, op. cit., p. 342.

⁵⁷ S. Cassese, Il finanziamento delle regioni. Aspetti costituzionali, Riv. trim. dir. pubb., 1963, p. 333.

⁵⁸ A. Fantozzi, voce Tributi regionali in Noviss. dig. it., vol. XIX, Torino, 1973, p. 826.

⁵⁹ F. Gallo, L'autonomia tributaria degli enti locali, Bologna, 1979; Tosi L., Finanza locale, Milano, 1990, p. 12.

⁶⁰ E. Giardina, Autonomia tributaria e forme alternative di finanziamento degli enti locali in Autonomia impositiva degli enti locali, cit., p. 32; G. Vitaletti, Il federalismo fiscale ovvero dalle imposte-manna alle imposte talenti? in L. Antonini (a cura di), Verso un nuovo federalismo fiscale?, Milano, 2005, p. 11; F. Gallo, Federalismo fiscale e ripartizione delle basi imponibili, op. cit., p. 2011; G. Lorenzon, voce Tributi locali, in Enc. dir., vol. XLV, Milano, 1992, p. 135; C. Preziosi, I nuovi poteri tributari delle autonomie locali, in Riv. dir. trib., 2005, I, p. 557 e ss.

⁶¹ F. Gallo, voce Imposta regionale sulle attività produttive IRAP, in Enc. dir., aggiornamento, V, 2001, p. 659.

⁶² Corte Costituzionale sent. n. 37 del 26 gennaio 2004.

⁶³ A. Uricchio, op. cit., p. 344; F. Gallo, Federalismo fiscale e ripartizione delle basi imponibili tra Stato, regioni ed Enti loc., op. cit., p. 2013.

- ferma restando l'attribuzione della compartecipazione IVA (art. 3), le altre compartecipazioni al gettito di tributi erariali secondo le previsioni della legislazione vigente alla data di entrata in vigore del presente decreto (art. 8, comma 4, D.Lgs. n. 68/2011).

L'art. 9 reca disposizioni volte ad attribuire alle regioni una parte del gettito derivante dall'attività di recupero dell'evasione fiscale. In particolare il comma 1 dispone il *“riversamento diretto alle regioni dell'intero gettito derivante dall'attività di recupero fiscale riferita ai tributi propri derivati e alle addizionali introdotte dal presente decreto”*, in coerenza con quanto disposto dall'art. 9, comma 1, lett. c), punto 1, della L. n. 42/2009⁶⁴.

Il riversamento, sia ai fini di quanto previsto al comma 1 sia del comma 2 (*“... una quota del gettito riferibile al concorso della regione nell'attività di recupero fiscale in materia di IVA, commisurata all'aliquota di compartecipazione prevista dal decreto ...”*), è effettuato in relazione ai principi di territorialità menzionati all'art. 7, comma 2, lett. d) della L. n. 42/2009.

L'art. 12, comma 1 prevede che ciascuna regione a statuto ordinario sopprima, a decorrere dal 2013, *“i trasferimenti regionali di parte corrente e in conto capitale, diretti al finanziamento delle spese dei comuni aventi carattere di generalità e permanenza”*, così come previsto dall'art. 11, comma 1, lett. e) della L. n. 42/2009⁶⁵. In sostituzione di questi trasferimenti soppressi, il comma 2 prevede che, a decorrere sempre dal 2013, *“ciascuna regione determini, con atto amministrativo e d'intesa con i Comuni del proprio territorio, una compartecipazione ai tributi regionali, prioritariamente al gettito dell'addizionale regionale IRPEF, o individui tributi che possono essere integralmente devoluti ai comuni medesimi, in misura tale da assicurare un importo corrispondente ai trasferimenti regionali soppressi ai sensi del comma 1”*. Nel caso in cui la regione non ottemperi alle suddette prescrizioni, il comma 3 prevede l'esercizio del potere sostitutivo da parte dello Stato, ai sensi dell'art. 120, comma secondo, della Costituzione⁶⁶.

L'art. 13 contiene una serie di disposizioni circa la definizione dei livelli essenziali di assistenza e dei livelli essenziali delle prestazioni nelle materie diverse dalla sanità e per realizzare la convergenza dei costi e dei fabbisogni standard dei vari livelli di governo nonché un percorso di convergenza degli obiettivi di servizio ai livelli essenziali delle prestazioni e alle funzioni fondamentali degli enti locali.

Il comma 1 ribadisce la competenza esclusiva dello Stato per la definizione delle *“modalità di determinazione”* dei livelli essenziali di assistenza e dei livelli essenziali delle

⁶⁴ L'art. 2, comma 2 L. n. 42/2009 menziona, tra i principi e i criteri direttivi da seguire, il coinvolgimento dei diversi livelli istituzionali nell'attività di contrasto all'evasione e all'elusione fiscale, nonché la previsione di meccanismi di carattere premiale nei confronti degli enti territoriali. L'art. 26, comma 1, lett. b) della stessa legge ribadisce la necessità di istituire meccanismi premiali per le regioni e gli enti locali che abbiano ottenuto risultati positivi in termini di maggior gettito derivante dall'azione di contrasto all'evasione e all'elusione fiscale.

⁶⁵ Il sistema di finanziamento delle spese degli enti locali previsto nel Capo III (articoli da 11 a 14) della L. n. 42/2009 prevede espressamente la soppressione dei trasferimenti statali e regionali diretti al finanziamento di tali enti.

⁶⁶ L'attivazione del potere sostitutivo nei confronti di regioni e province fa capo, oltre all'art. 120 della Costituzione, anche all'art. 8 L. n. 131/2003 (legge La Loggia).

prestazioni che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale, ai sensi dell'articolo 117, secondo comma, lettera m), della Costituzione, nelle materie diverse dalla sanità.

Al fine di garantire gli equilibri finanziari complessivi, la norma specifica che le modalità di definizione dei LEP e dei LEA non sanitari⁶⁷ devono comunque assicurare il rispetto dei vincoli di finanza pubblica e degli obblighi assunti dall'Italia in sede comunitaria, nonché della specifica cornice finanziaria dei settori interessati relativa al finanziamento dei rispettivi fabbisogni standard nazionali.

I commi 2, 3 e 4 specificano che i LEP sono stabiliti prendendo a riferimento macroaree di intervento (ciascuna delle quali caratterizzata al proprio interno dalla omogeneità nella tipologia dei servizi offerti) per ciascuna delle quali sono definiti i costi ed i fabbisogni standard e le metodologie di valutazione e di monitoraggio dell'efficienza e dell'appropriatezza dei servizi offerti. Viene, inoltre, previsto che il Governo:

- proponga norme di coordinamento dinamico della finanza pubblica volte a realizzare l'obiettivo della convergenza dei costi e dei fabbisogni standard dei vari livelli di governo nonché un percorso di convergenza degli obiettivi di servizio ai livelli essenziali delle prestazioni e alle funzioni fondamentali di cui all'art. 117, comma 2, lett. m) e p) della Costituzione;

- con un Decreto del Presidente del Consiglio effettui una ricognizione dei LEP nelle materie dell'assistenza, dell'istruzione e del trasporto pubblico locale (con riferimento alla spesa in conto capitale).

L'art. 14 chiarisce la tipologia delle spese regionali⁶⁸, ai fini del sistema di finanziamento delle relative funzioni, in:

- spese relative alle funzioni riconducibili alla garanzia dei livelli essenziali delle prestazioni (LEP) nelle materie della sanità, assistenza, istruzione e trasporto pubblico locale;

- le spese non attinenti ai livelli essenziali delle prestazioni (non LEP) sono quelle diverse da quelle indicate al comma 1 e le spese finanziate con contributi speciali, con i finanziamenti dell'Unione europea e con i cofinanziamenti nazionali previsti dall'art. 16 della L. n. 42/2009.

L'art. 15 disciplina, a decorrere dal 2013, il nuovo sistema di finanziamento delle regioni. Il comma 1 elenca le entrate regionali che dovranno coprire le spese per le funzioni attinenti ai livelli essenziali delle prestazioni nella sanità, nell'assistenza, nell'istruzione e nel trasporto pubblico locale:

- compartecipazione all'IVA, di cui all'art. 4;
- quote dell'addizionale IRPEF, come ridefinita ai sensi dell'articolo 2, comma 1, vale a dire aumento dell'aliquota base dal 2013 in misura tale da garantire la copertura del gettito assicurato dall'addizionale IRPEF attualmente in vigore (d.lgs. 446/1997, aliquota

⁶⁷ In ambito sanitario, i Livelli essenziali di assistenza (LEA) sono stati definiti dal D.P.C.M. 29 novembre 2001, che costituisce un classificatore e un nomenclatore delle prestazioni sanitarie sulla base della loro erogabilità da parte del SSN.

⁶⁸ già definite dall'art. 8, comma 1, lett. a) della L. n. 42/2009.

base 0,9%). Il gettito dell'addizionale IRPEF così rideterminata dovrà finanziare – insieme alle altre voci - non solo le funzioni attinenti ai LEP ma anche le altre funzioni. Il comma 2 stabilisce che il gettito dell'addizionale IRPEF è valutato in base all'aliquota standard definita dal DPCM senza le eventuali variazioni regionali;

- l'IRAP fino alla data della sua sostituzione con altri tributi. Il comma 2 specifica, così come per l'addizionale IRPEF, che il gettito deve essere calcolato con riferimento all'aliquota base senza considerare le eventuali variazioni apportate dalle regioni e su base imponibile uniforme;

- quote del fondo perequativo definito dai commi 5 e 6, alimentato dal gettito della compartecipazione al gettito dell'IVA;

- entrate proprie, nella misura stabilita nel riparto delle disponibilità finanziarie per il 2010 per il servizio sanitario nazionale. Si tratta delle entrate delle aziende sanitarie (ticket ed altro) che annualmente entrano a far parte del finanziamento del servizio sanitario nazionale.

Il comma 4 elenca le fonti di finanziamento per le spese non attinenti ai livelli essenziali delle prestazioni:

- tributi propri derivati (art. 8, comma 3) disciplinati con legge dello Stato il cui gettito è attribuito alle regioni⁶⁹;

- tributi propri istituiti con legge regionale in relazione ai presupposti non già assoggettati ad imposizione erariale (come stabilito dall'art. 7, comma 1, lett. b), n. 3 L. n. 42/2009) e ribadito dall'art. 38 del D.Lgs. n. 68/2011;

- quote dell'addizionale IRPEF, come ridefinita ai sensi dell'art. 2, comma 1. Il riferimento è alla determinazione dell'aumento dell'aliquota dell'addizionale IRPEF nonché alla possibilità da parte regionale di modificare l'aliquota;

- quote del fondo perequativo come disciplinato dai commi 7 e 8.

Il fondo perequativo (comma 5), istituito a decorrere dal 2013, viene alimentato da “una compartecipazione” all'IVA, tale da assicurare la copertura integrale di tutte le spese relative ai livelli essenziali delle prestazioni (articolo 9, lett. a) della L. n. 42/2009), individuate dall'articolo 14 comma 1 nelle spese per la sanità, l'assistenza, l'istruzione e il trasporto pubblico locale (limitatamente alle spese in conto capitale). Nel primo anno di funzionamento queste spese sono computate in base alla spesa storica (o dei costi standard ove fossero già stati stabiliti), mentre nei quattro anni successivi si deve progressivamente arrivare a calcolarle sulla base dei costi standard. Le modalità di questo passaggio dovranno essere definite con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri su proposta del Ministro per i rapporti con le regioni e per la coesione territoriale, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, d'intesa con la Conferenza Stato-Regioni.

⁶⁹ Tassa automobilistica regionale (D.Lgs. 504/1992), Addizionale regionale all'imposta erariale sul gas metano (D.Lgs. 398/1990), Tributo speciale per il conferimento in discarica (art. 3, commi 24-41, L. 549/1995), Tassa regionale per il diritto allo studio universitario (L. 549/1995), Imposta regionale sulla benzina (D.Lgs. 398/1990), Imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili (L. 342/2000).

I commi 7 e 8 disciplinano la parte del fondo perequativo destinata alle spese non attinenti ai livelli essenziali delle prestazioni, con lo scopo di ridurre le differenze tra le regioni con diversa capacità fiscale. Questa parte del fondo è alimentata dal gettito dell'addizionale IRPEF⁷⁰. In particolare alimentano il fondo le regioni in cui il gettito pro-capite risulti maggiore della media nazionale, mentre sono destinatarie delle risorse del fondo le regioni in cui il gettito pro-capite dell'addizionale IRPEF risulti al di sotto della media nazionale (art. 7, lett. a) e b)). La perequazione (nel caso del finanziamento delle spese non essenziali) dovrà ridurre le differenze tra le regioni con diversa capacità fiscale in misura non inferiore al 75%, senza tuttavia annullarle del tutto e senza alterare l'ordine delle capacità fiscali per abitante dei diversi territori.

L'art. 32 recante norme in materia di finanza pubblica, ribadisce, al comma 1, una regola generale di coordinamento e disciplina fiscale dei diversi livelli di governo, in base alla quale l'autonomia finanziaria delle regioni, delle province e delle città metropolitane deve essere compatibile con gli impegni finanziari assunti con il Patto di stabilità e crescita⁷¹.

Il D.Lgs. n. 88/2011 definisce i principi ed i criteri per l'utilizzo delle risorse destinate alla rimozione degli squilibri economici e sociali⁷² e che guidano le politiche di coesione economica e sociale.

I principi ed i criteri di tale politica di riequilibrio economico e sociale sono definiti dall'art. 2, comma 1 del D.Lgs. n. 88/2011⁷³ in: *“leale collaborazione istituzionale tra lo Stato, le Regioni e le autonomie locali e coinvolgimento del partenariato economico-sociale per l'individuazione delle priorità e per l'attuazione degli interventi, utilizzo delle risorse con il metodo della programmazione pluriennale, aggiuntività delle risorse che non possono essere sostitutive di spese ordinarie del bilancio dello Stato e degli enti decentrati”*.

⁷⁰ Come già indicato dall'art. 9, comma 1, lett. a) e g) della L. n. 42/2009.

⁷¹ La L. n. 42/2009 contiene diverse disposizioni volte a coniugare i profili di autonomia finanziaria riconosciuti agli enti territoriali con le esigenze di coordinamento complessivo della finanza pubblica nell'ottica del rispetto degli impegni finanziari in termini di riduzione del deficit e del debito assunti in sede comunitaria. L'art. 2, comma 2, lett. g) che prevede, tra i principi e i criteri direttivi della legge delega, *“l'adozione per le proprie politiche di bilancio da parte di regioni, città metropolitane, province e comuni di regole coerenti con quelle derivanti dall'applicazione del patto di stabilità e crescita”*; l'art. 17, comma 1, lett. b) che, nel definire i criteri direttivi in materia di coordinamento e disciplina fiscale dei diversi livelli di governo, contempla *“il rispetto degli obiettivi del conto consuntivo, sia in termini di competenza sia in termini di cassa, per il concorso all'osservanza del patto di stabilità e crescita per ciascuna regione e ciascun ente locale”*; l'art. 28, comma 1, recante le norme per la salvaguardia finanziaria, il quale stabilisce che l'attuazione del federalismo fiscale *“deve essere compatibile con gli impegni finanziari assunti con il patto di stabilità e crescita”*. Anche la L. 196/2009 (legge di contabilità e finanza pubblica) all'art. 1, comma 1 specifica che *“le amministrazioni pubbliche concorrono al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica definiti in ambito nazionale in coerenza con le procedure e i criteri stabiliti dall'Unione europea e ne condividono le conseguenti responsabilità. Il concorso al perseguimento di tali obiettivi si realizza secondo i principi fondamentali dell'armonizzazione dei bilanci pubblici e del coordinamento della finanza pubblica”*.

⁷² L'art. 119, comma 5 della Costituzione afferma: *“Per promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale, per rimuovere gli squilibri economici e sociali ... lo Stato destina risorse aggiuntive ed effettua interventi speciali in favore di determinati Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni”*.

⁷³ In attuazione anche di quanto previsto dall'art. 16 L. n. 42/2009.

Le fonti delle risorse delle politiche di coesione economica e sociale, trattate dall'art. 2, comma 1, sono:

- risorse del Fondo per lo sviluppo e la coesione (nuova denominazione del Fondo per le aree sottosviluppate);
- i finanziamenti a finalità strutturali dell'Unione europea;
- i relativi cofinanziamenti nazionali, esclusivamente destinati alla spesa in conto capitale per investimenti e alle spese per lo sviluppo ammesse dai regolamenti dell'Unione europea.

Figura centrale in questo decreto e nelle politiche di riequilibrio economico e sociale affrontate nello stesso è il Fondo per lo sviluppo e la coesione (artt. 4, 5 e 6 del D.Lgs. n. 88/2011) che rappresenta lo strumento strategico ed operativo per *“dare unità programmatica e finanziaria agli interventi aggiuntivi”*.

L'art. 4, comma 2, definisce il Fondo *“a carattere pluriennale in coerenza con l'articolazione temporale della programmazione dei Fondi strutturali dell'Unione europea”* mentre l'art. 4, comma 3 riguardo alla destinazione delle risorse del Fondo specifica che *“il Fondo finanzia gli interventi speciali dello Stato e l'erogazione di contributi speciali”* lo stesso è *“destinato a finanziare progetti strategici (sia di carattere infrastrutturale sia di carattere immateriale) di rilievo nazionale, regionale e interregionale aventi natura di grandi progetti o di investimenti articolati in singoli interventi tra loro funzionalmente connessi, in relazione a obiettivi e risultati quantificabili e misurabili”*.

L'art. 5, comma 1, riguarda la programmazione della dotazione e della ripartizione del Fondo ed afferma che *“il DEF⁷⁴ determina l'ammontare delle risorse da destinare agli interventi di cui all'articolo 4, in relazione alle previsioni macroeconomiche, con particolare riferimento al PIL, e di finanza pubblica. La nota di aggiornamento del DEF⁷⁵ indica gli obiettivi di convergenza economica delle aree del Paese a minore capacità fiscale, con particolare riferimento al graduale conseguimento, nelle medesime aree, dei livelli delle prestazioni e del livello dei costi di erogazione dei servizi standardizzati⁷⁶ valutando l'impatto macroeconomico e gli effetti delle politiche di coesione e della spesa ordinaria destinati alle aree svantaggiate”*.

Il D.Lgs. n. 149/2011 chiude la serie dei decreti legislativi previsti dalla legge delega n. 42/2009, della quale attua in particolare i principi di cui all'art. 17, lett. e)⁷⁷.

Il decreto è strutturato in tre Capi recanti rispettivamente disciplina dei meccanismi

⁷⁴ Di cui all'art. 10 L. n. 196/2009.

⁷⁵ Di cui all'art. 10-bis L. n. 196/2009.

⁷⁶ Secondo quanto previsto dai decreti attuativi della L. n. 42/2009.

⁷⁷ Art. 17, lett. e), L. n. 42/2009: *“...introduzione di un sistema premiante nei confronti degli enti che assicurano elevata qualità dei servizi e livello della pressione fiscale inferiore alla media degli altri enti del proprio livello di governo a parità di servizi offerti ovvero degli enti che garantiscono il rispetto di quanto previsto dalla presente legge e partecipano a progetti strategici mediante l'assunzione di oneri e di impegni nell'interesse della collettività nazionale ...; introduzione nei confronti degli enti meno virtuosi rispetto agli obiettivi di finanza pubblica di un sistema sanzionatorio che determini il divieto di procedere alla copertura di posti di ruolo vacanti nelle piante organiche e di iscrivere in bilancio spese per attività discrezionali ...; previsione di meccanismi automatici sanzionatori degli organi di governo e amministrativi nel caso di mancato rispetto degli equilibri e degli obiettivi economico-finanziari assegnati alla regione e agli enti locali, con individuazione dei casi di ineleggibilità nei confronti degli amministratori responsabili degli enti locali per i quali sia stato dichiarato lo stato di dissesto finanziario*”.

sanzionatori (artt. 1-7), meccanismi premiali (artt. 8-12) e le disposizioni finali (artt. 13-16).

Punti qualificanti sono:

- la previsione dell'obbligo per i presidenti delle regioni, delle province e i sindaci di redigere una relazione finale sulle spese effettuate e sulle attività amministrative e normative attuate nel corso del mandato;

- l'istituto della responsabilità politica degli amministratori locali giudicati responsabili di aver causato il dissesto finanziario dell'ente con conseguente sanzione politica dell'incandidabilità alle cariche elettive locali, statali e dell'Unione europea e all'interdizione dalle cariche di governo locali, nazionali ed europee per un periodo di dieci anni;

- meccanismi premiali per incentivare gli enti locali nella gestione equilibrata dei bilanci e nella lotta all'evasione e all'elusione fiscale.

Le disposizioni di tale decreto, nel migliorare il rapporto tra amministratore ed elettore nella direzione di una responsabilizzazione del primo e di una maggiore capacità di controllo democratico del secondo, si ispirano ai principi della legge n. 42/2009, quali:

- autonomia di entrata e di spesa e maggiori responsabilizzazione amministrativa, funzionaria e contabile di tutti i livelli di governo;

- lealtà istituzionale e concorso di tutte le amministrazioni pubbliche al conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica nazionale in coerenza con i vincoli posti dall'Unione europea;

- coinvolgimento dei diversi livelli istituzionali nell'attività di contrasto all'evasione e all'elusione fiscale prevedendo meccanismi di carattere premiale.

La previsione dell'obbligo di redigere una relazione finale rappresenta un'indubbia innovazione per le conseguenze sulla qualità del processo democratico e per ciò che attiene all'accountability dell'amministratore locale nei confronti dell'elettore.

In questo senso la relazione si configura come strumento che garantisce *“la massima responsabilizzazione e l'effettività e la trasparenza del controllo democratico nei confronti degli eletti”*⁷⁸ e avvicina l'elettore all'eletto realizzando i postulati del federalismo fiscale⁷⁹.

Inoltre il Decreto prevede, all'art. 10, comma 1, al fine di coinvolgere attivamente gli enti locali nella lotta all'evasione e all'elusione fiscale, riconosce alle Province *“una quota pari al 50% delle maggiori somme, relative ai tributi statali, riscosse a titolo definitivo”*. A tal fine, le Province avrebbero avuto accesso alle banche dati e alle informazioni reddituali dei contribuenti residenti nel loro territorio, in modo da poter realizzare politiche efficaci di contrasto all'evasione fiscale. Con tali disposizioni, il legislatore intendeva favorire l'emersione delle basi imponibili, determinando maggiori entrate a livello centrale e locale, con una ricaduta positiva sui saldi di finanza pubblica.

⁷⁸ Art. 1, comma 1, L. n. 42/2009.

⁷⁹ Relazione completa “Il D.Lgs. n. 149/2011 – Meccanismi sanzionatori e premiali per Regioni, Province e Comuni”, Scuola Nazionale dell'Amministrazione (SNA), 2011.

Tale intento, però, è rimasto solo sulla carta perché mai attuato⁸⁰.

CONCLUSIONI

L'adozione dei nove decreti attuativi della L. n. 42/2009 non è riuscita a completare il quadro degli adempimenti necessari alla costruzione del nuovo assetto di finanza pubblica, poiché la definizione di importanti profili del nuovo ordinamento finanziario è stata rimandata ad ulteriori provvedimenti che l'emergenza finanziaria ha finito col procrastinare nel tempo alterando gli equilibri del disegno originario⁸¹. Sarebbe però scarsamente obiettivo non considerare che una vasta serie di fattori economici e politici sono intervenuti a mutare il quadro di riferimento nel lungo periodo.

La giusta scelta politica per un federalismo “equo” e solidaristico in un ambito nazionale caratterizzato da forti sperequazioni sul territorio, che si sono venute aggravando con la crisi economica, ha portato ad ampliare l'esigenza di perequazione orizzontale, accentuando ulteriormente la centralità della fiscalità erariale e la necessità che il bilancio dello Stato sia dotato di risorse adeguate⁸².

L'evoluzione della normativa concernente la gestione dei tributi locali in attuazione del principio di autonomia ha conosciuto fasi alterne e il percorso attuativo del federalismo fiscale non si è completato per una serie di motivi.

Il primo di questi è stato che i provvedimenti emanati rinviano a numerosi altri interventi attuativi di rango secondario (decreti e regolamenti) che in molti casi non risultano emanati e ciò anche in alcuni aspetti cruciali per l'implementazione della nuova disciplina come l'individuazione dei fabbisogni standard, i cui termini di conclusione sono stati più volte postposti. Tale circostanza, insieme alla mancata definizione con legge dei livelli essenziali delle prestazioni ai sensi dell'art. 117, lettera m) della Costituzione, vanifica un'importante componente del disegno federalista.

Per quanto concerne le regioni il nuovo sistema di finanziamento delineato dal D.Lgs. n. 68/2011 con riguardo alle funzioni regionali relative ai livelli essenziali delle prestazioni (LEP), previsto dal 2013, è stato più volte rinviato, da ultimo al 2023 ad opera dell'art. 31-sexies del D.L. n. 137/2020.

Con riferimento agli interventi speciali da attuare mediante risorse statali aggiuntive (destinati , in attuazione dell'art. 119 della Costituzione, comma 5, a promuovere la

⁸⁰ L'unica forma di partecipazione degli enti locali all'attività di accertamento e di contrasto dell'evasione fiscale si verifica nel 2005 con il D.L. n. 203/2005 attraverso il quale si riconosce il ruolo dei Comuni quali soggetti partecipanti all'attività di accertamento dei tributi erariali (diretti ed indiretti) garantendo loro una percentuale prima del 30%, poi del 33% delle maggiori somme riscosse a titolo definitivo. Quota poi elevata al 50% con l'emanazione del D.Lgs. n. 23/2011. A tal proposito va notato che la partecipazione dei Comuni a tale attività di accertamento è diminuita passando dalle 19.488 segnalazioni provenienti dagli stessi nell'anno 2012 alle 4.897 segnalazioni del 2018 e ai 3.553 accertamenti effettuati a seguito delle segnalazioni dei Comuni nell'anno 2012 agli appena 763 accertamenti fatti nell'anno 2018.

⁸¹ Audizione della Corte dei Conti – Sezione Autonomie – sui sistemi tributari delle regioni e degli enti territoriali nella prospettiva dell'attuazione del federalismo fiscale e dell'autonomia differenziata, Dicembre 2019, p. 44.

⁸² L. Salvini, op. cit., p. 434.

coesione e la solidarietà sociale, a rimuovere gli squilibri economici e sociali) va notato che la legge di bilancio per il 2021⁸³ è intervenuta a riscrivere l'art. 22 della L. n. 42/2009 al fine di affrontare la questione del recupero del deficit infrastrutturale tra le diverse aree geografiche del territorio nazionale.

Altro motivo è stato il ripensamento da parte del legislatore su importanti questioni della delega, modificati, in ragione delle pressanti esigenze di consolidamento dei conti pubblici imposte dalla crisi finanziaria, con la legislazione ordinaria⁸⁴ e quindi fuori dal procedimento previsto dalla delega stessa.

Il terzo motivo è rappresentato dal fatto che l'impianto normativo della L. n. 42/2009 è stato "creato" durante una delle fasi più critiche degli ultimi decenni per l'economia e la finanza pubblica. Ciò ha reso necessario, per i vari Governi che si sono succeduti, considerare prioritarie le esigenze di contenimento della spesa pubblica, ponendo (con interventi sulla spesa pubblica o sull'aumento delle entrate) in secondo piano il federalismo fiscale incidendo in modo determinante sulla sostanziale riduzione dell'autonomia fiscale regionale così come sull'autonomia gestionale, organizzativa e di entrata degli enti territoriali, cui si aggiunge la c.d. spending review⁸⁵.

Oltre a questo "panorama" normativo incerto e incompleto alcune questioni irrisolte si connettono alla distribuzione degli imponderabili nel territorio ed alla diversa capacità di realizzazione del gettito, che, da un lato, può essere messa in relazione all'inefficienza degli uffici tributari comunali, dall'altro può discendere anche dalle condizioni di disagio della popolazione residente, che non risulta in grado di far fronte all'obbligo tributario.

L'insieme di tali fattori crea una situazione sperequata, a svantaggio delle zone più deboli del Paese, che deve essere corretta attraverso un efficiente impiego del sistema perequativo. Tuttavia i meccanismi sono ancora principalmente basati sul criterio della spesa storica, che costituisce anch'essa un fattore distortivo, in quanto premia la capacità di erogazione della spesa ma certamente non contribuisce a stabilire condizioni di equità.

Il federalismo fiscale oggi è dunque quanto di più lontano si potesse immaginare all'atto della riforma del titolo V: le leve decisionali in materia di entrate e di spese, lungi dall'essere riposte negli enti "vicini" al cittadino, sindacabili ed influenzabili attraverso il voto, sono saldamente in mano al potere statale, a sua volta condizionato dalle scelte adottate in sede sovranazionale⁸⁶.

Temî quali il rafforzamento dell'autonomia impositiva, lo sviluppo del ruolo di coordinamento della finanza territoriale, la fiscalizzazione dei trasferimenti statali, il superamento della spesa storica costituiscono ancora oggi il principale terreno di confronto su cui occorre misurarsi per dare attuazione al disegno di decentramento finanziario prefigurato dalle disposizioni costituzionali.

Il superamento della finanza derivata e l'attribuzione di una maggiore autonomia di

⁸³ Art. 1, comma 815, L. n. 178/2020.

⁸⁴ A partire dal D.L. n. 201/2011.

⁸⁵ Servizio Studi della Camera dei Deputati, *Federalismo fiscale*, Febbraio 2021, pp. 2-4.

⁸⁶ L. Salvini, *op. cit.*, p. 434.

entrata e di spesa rispettosa dei principi di solidarietà, riequilibrio territoriale e coesione sociale, potrebbero invece trovare soluzione in un'azione correttiva rispetto a due dei principali fattori distorsivi: l'esistenza di forti squilibri a livello territoriale e la ridotta responsabilizzazione degli enti⁸⁷.

⁸⁷ Audizione della Corte dei Conti – Sezione Autonomie – sui sistemi tributari delle regioni e degli enti territoriali nella prospettiva dell'attuazione del federalismo fiscale e dell'autonomia differenziata, Dicembre 2019, p. 43-47.