

4 settembre 2009

Le entrate tributarie degli enti sub – statali nella recente legge delega sul federalismo fiscale. Brevi riflessioni (problematiche) di un tributarista: è vera gloria?

di Marco Di Siena

1. Premessa 2. Le *naturali* aspirazioni degli enti sub – statali nella prospettiva del federalismo fiscale: una possibile ipotesi interpretativa. 3. Il sistema impositivo degli enti sub – statali nella sistematica della legge delega: le entrate tributarie delle Regioni. 4. Le entrate tributarie delle Province e dei Comuni prefigurate dalla legge delega. 5. Conclusioni.

1. Premessa

Nel tentare di dare un contenuto apparentemente *sistematico* a queste mie brevi riflessioni circa il contenuto tributario (e mi preme ribadire l'aggettivo) della legge delega sul federalismo fiscale^[1] di recente approvata in via definitiva dal Parlamento (di seguito per semplicità anche solo la “**Legge Delega**”) ritengo sia concettualmente onesto formulare alcune precisazioni di ordine preliminare.

In primo luogo, mi preme rappresentare che - lungi dal volere tracciare un quadro d'insieme (il che risulterebbe viepiù difficile tenuto conto della particolare complessità della materia) - ho inteso focalizzare la mia attenzione solo su quelle che mi sono apparse – *prima facie* – le aree di maggiore attenzione per quanti (al pari del sottoscritto), dinanzi alla Legge Delega, si pongono soprattutto nella prospettiva di comprendere in cosa praticamente debba/possa mutare (o non mutare) l'attuale *ambiente tributario* di riferimento.

In seconda istanza, poi, voglio evidenziare come siffatta analisi (necessariamente) *parziale* sia anche una forma di analisi che gli economisti definirebbero *rebus sic stantibus*, ossia ancorata all'attuale stato normativo. Una circostanza che rappresenta una forte limitazione per un esame analitico e ciò in particolare modo per quelle tematiche (mi riferisco, ad esempio, all'intero comparto delle procedure istruttorie e di accertamento^[2]) su cui la Legge Delega non si diffonde in particolari dettagli in sede di elaborazione dei principi e criteri direttivi.

Infine, intendo evidenziare sin da subito l'obiettivo che mi sono prefissato con queste mie brevi considerazioni. Non (nei limiti del consentito) un'anodina descrizione dei differenti profili di ordine tributario desumibili dalla Legge Delega ma il tentativo di formulare un giudizio (come tale opinabile e suscettibile di essere contraddetto) sull'intrinseca coerenza fra la *forma* del federalismo fiscale - come presentato a livello mediatico o percepito nella *communis opinio* - e la sua reale *sostanza* (almeno per quella *sostanza* che è lecito desumere da un provvedimento ex art. 76 Cost.). Un giudizio - ove possibile - non apodittico, che risulti fondato sui fatti, ed eviti di aderire aprioristicamente ad uno dei due estremi che mi sembrano avere dominato la riflessione sinora condotta: estremi rappresentati, da un lato, dalla configurazione del federalismo fiscale quale misura legislativa pressoché *tamauturgica*, idonea ad attribuire efficienza *d'emblai* all'intero sistema impositivo (e tralattivamente all'intero sistema di finanza pubblica[3]) e, dall'altro lato, dall'impostazione argomentativa esclusivamente *destruens* secondo cui il federalismo fiscale integrerebbe un intervento foriero (solo) di frammentazione e diseguaglianza.

Ciò posto - prima di entrare *in medias res* - mi sia permessa un'ultima riflessione di ordine preliminare. Se, infatti, è stato correttamente osservato[4] che il federalismo dei costituzionalisti rappresenta, da sempre, un *quid* profondamente differente da quello degli economisti, non v'è alcun dubbio sul fatto che il federalismo degli studiosi di diritto tributario costituisca un qualcosa di ulteriormente diverso. V'è perciò, prima di tutto, un'esigenza di chiarezza illustrativa nel senso che occorre circoscrivere il campo dell'indagine propria del tributarista; un'indagine che, a mio giudizio deve necessariamente riferirsi al solo settore delle entrate coattive senza *sconfinamenti extra moenia*, ossia senza valutazioni sul complessivo equilibrio della finanza sub - statale tracciato dalla recente Legge Delega[5].

A fronte di questo approccio non mi sfuggono le possibili obiezioni: l'area dell'analisi può apparire troppo *ristretta* e, quindi, l'indagine può essere tacciata di rinunciare *ab initio* all'identificazione di quello *spirito di sistema* la cui ricerca sarebbe la sola idonea a consentire la formulazione di giudizi concettualmente adeguati in relazione ad iniziative legislative di largo respiro quale quella in esame. Mi sembra, tuttavia, che una tale critica rischi - alla prova dei fatti - di essere, al tempo stesso, ingenerosa ed incoerente. Il federalismo fiscale, infatti, costituisce - almeno nella progressiva evoluzione che ha conosciuto nel nostro ordinamento - un argomento poliedrico (nella propria complessità) e che, come tale, si presta più alla *querelle* politica che all'analisi giuridica. In tale prospettiva, pertanto, la limitazione dell'esame al solo settore tributario (nel senso precisato), più che un *vizio* mi sembra una *virtù*; una modalità per agevolare un'analisi *sine ira ac studio* che sia non influenzata da aprioristici giudizi di valore ma risulti, per quanto possibile, ancorata ad argomenti di carattere giuridico[6].

3. Le naturali aspirazioni degli enti sub - statali nella prospettiva del federalismo fiscale: una possibile ipotesi interpretativa

L'analisi del sistema delineato dalla Legge Delega presuppone, a mio giudizio, un elemento cognitivo che sovente passa sotto silenzio nelle discussioni concernenti il federalismo fiscale. Ritengo, infatti, che gli enti sub - statali, più che all'*applicazione dei tributi* in quanto tali (che siano propri stricto sensu o derivati ovvero ancora altrui; su questo aspetto cfr. *infra*) siano interessati alla gestione attiva del proprio bilancio, vale a dire a disporre di risorse finanziarie adeguate da destinare alle priorità di volta in volta individuate a livello politico. In altri termini, sussiste una naturale (e spesso inespressa) ritrosia da parte delle Regioni e degli Enti locali minori alla gestione *in proprio* dei tributi e ciò, non solo, per l'impopolarità ineludibilmente correlata all'esercizio del potere impositivo ma anche per le difficoltà operative che comporta la gestione di tributi complessi quali sono, in larga parte, quelli che caratterizzano i sistemi fiscali di massa[7]. Ciò sta a significare che gli enti sub - statali (*rectius* i rappresentanti di tali entità), più che all'esercizio di una forte autonomia impositiva, sono interessati ad operare in un quadro finanziario che assicuri stabilità, copiosità e prevedibilità di entrate (le quali dovrebbero essere - almeno nell'ottica dei rappresentanti delle entità collocate nelle zone maggiormente sviluppate - correlate alla ricchezza generata dal territorio così da instaurare una sorta di *sinallagma* fra

le entrate fiscali riscosse, da un lato, ed i servizi pubblici erogati, dall'altro; su questo aspetto cfr. *infra*); tutto ciò senza cagionare una pericolosa esposizione al rischio della *prima linea* (ossia senza esporre al rischio di apparire quali *agenti delle gabelle* nel rapporto diretto con la collettività locali) e senza determinare gli oneri (diretti ed indiretti) necessariamente connessi alla complessità procedurale propria della fase gestoria dei tributi[8].

Se si accetta questo dato interpretativo di partenza (un elemento spesso pretermesso in tutto o in parte nell'analisi dell'eterogenea materia del federalismo fiscale considerato che tendono a prevalere approcci ermeneutici apodittici e dogmatici) e cioè che l'autonomia impositiva intesa nel senso di capacità di *gestire* totalmente il rapporto tributario con il contribuente, dalla configurazione del presupposto impositivo all'attività di controllo ed accertamento, non costituisce (con ogni probabilità) uno dei reali obiettivi degli enti sub - statali[9], è doveroso porsi, a mio giudizio, alcuni quesiti; e in particolare:

- in che modo la Legge Delega si pone rispetto alla larvata aspirazione degli enti sub – statali di disporre di risorse adeguate senza, tuttavia, un coinvolgimento *frontale* nella gestione della fiscalità di massa;

- quanto le indicazioni desumibili al riguardo dalla Legge Delega siano coerenti con le prospettive di un reale federalismo fiscale e, soprattutto, con il principio da sempre affermato dalla dottrina che si è interessata della specifica materia[10] secondo cui il processo federale (nel cui contesto è opinione comune che la variabile fiscale assuma valenza fondamentale[11]) presuppone ineludibilmente la necessità che la responsabilità impositiva non risulti dissociata dalla responsabilità di spesa ossia che “(...) rimanga ben visibile il collegamento tra i tributi e i benefici potenzialmente ottenibili dai contribuenti residenti”[12];

- in quale misura, pertanto, il sistema tributario delineato dalla Legge Delega risulti effettivamente innovativo rispetto all'attuale assetto o almeno rispetto all'attuale assetto in talune sue applicazioni concrete come, ad esempio, quelle caratterizzanti le Regioni a statuto speciale[13];

- quanto, in conclusione, il federalismo fiscale delineato dalla Legge Delega risponda a ciò che la *communis opinio* riconduce intuitivamente a tale nozione (vale a dire una forte *localizzazione* del prelievo fiscale) e non piuttosto a quella figura di compromesso (da tempo individuata in dottrina[14]) la quale può forse interessare gli studiosi ma di certo ha uno scarso *appeal* mediatico ed elettorale.

3. Il sistema impositivo degli enti sub – statali nella sistematica della legge delega: le entrate tributarie delle Regioni

Cercare di rispondere ai quesiti suesposti presuppone, con tutta evidenza, una – seppure sintetica – descrizione delle direttrici fondamentali tracciate dalla Legge Delega in materia di entrate di natura tributaria degli enti sub – statali. Per quanto concerne le Regioni l'art. 7 del provvedimento delinea un sistema di finanziamento che – esclusa *pro futuro* ogni forma di trasferimento ordinario da parte dello Stato (il che, con tutta evidenza, costituisce effettivamente l'attuazione di una linea d'intervento marcatamente federalista nella misura in cui impone una netta *cesura* nella dinamica di finanziamento dei vari livelli di governo) – risulta incentrato su quattro categorie di entrate[15]:

- i tributi propri (derivati e propri *stricto sensu*);

- le cosiddette addizionali regionali;

- le forme di compartecipazione al gettito di taluni tributi erariali e prioritariamente a quello dell'Iva;

- le quote del fondo perequativo.

In futuro, pertanto, le entrate tributarie delle Regioni saranno rappresentate, principalmente, da tributi propri e da compartecipazioni[16] (il fondo perequativo, infatti, costituisce una fonte di finanziamento che non presuppone l'esercizio di poteri impositivi). In particolare, i primi (i tributi propri) potranno essere di natura derivata[17], ossia istituiti e regolati da leggi statali ma il cui gettito sia attribuito alle Regioni (sulla scorta di quanto avviene per l'attuale Imposta Regionale sulle Attività Produttive – IRAP -) ovvero tributi propri *stricto sensu*, ossia istituiti dalle Regioni con proprie leggi[18]; *a latere* dei tributi propri la Legge Delega individua poi quale tributo regionale uno strumento ben noto all'attuale prassi applicativa quali le addizionali gravanti sulle basi imponibili dei tributi erariali[19].

Prima facie, quindi, l'autonomia impositiva delle Regioni parrebbe garantita da un complesso di strumenti di notevole importanza. Un'analisi maggiormente attenta del testo normativo, tuttavia, ne mostra – a mio giudizio - l'intrinseca debolezza; e ciò non in una prospettiva rigorosamente quantitativa ma in un'ottica di autonomia impositiva regionale che possa effettivamente essere percepita come tale dalla collettività. La stessa categoria dei tributi propri che dovrebbe costituire l'architrave del potere impositivo regionale, infatti, appare concettualmente claudicante. In larga parte, infatti, essa è destinata a concretizzarsi in tributi derivati i quali, tuttavia, di regionale (per quanto desumibili dalla Legge Delega) hanno ben poco, potendosi più che altro definire tributi di struttura erariale - generale[20]. Se bene intendo, infatti, il legislatore delegante nel dare corpo alla categoria dei tributi propri regionali derivati è stato mosso dall'idea di potere generalizzare il paradigma applicativo dell'IRAP; un tributo, tuttavia che – in maniera del tutto non casuale – la giurisprudenza della Corte costituzionale[21], seppure nel vigore del pregresso assetto normativo, ha escluso espressamente che potesse configurare un tributo proprio in senso stretto. D'altronde, non mi sembra che la situazione possa venire a mutare sensibilmente in futuro atteso che la Legge Delega, da un lato, esclude (come, d'altronde, è logico che sia) che il gettito dei tributi propri regionali derivati possa essere assoggettato ad un preciso vincolo di destinazione[22], dall'altro, quando deve delineare il reale spazio d'intervento delle Regioni si limita ad attribuire alle stesse – *in subiecta materia* – poteri abbastanza circoscritti quali la modifica delle aliquote, l'introduzione di esenzioni, deduzioni e detrazioni[23]; tutte leve d'intervento che già *ex se* non sono particolarmente *percepibili* a livello *emotivo* dalla collettività locale e che, comunque nell'assetto delineato dalla Legge Delega presuppongono in capo alle Regioni margini di operatività limitati tenuto conto del fatto che sono destinate ad esplicarsi in base ai criteri fissati dalla legge statale[24].

E tale deficienze mi sembrano, in qualche modo, comuni anche alle addizionali gravanti sulle basi imponibili dei tributi erariali (un altro istituto, peraltro, tutt'altro che sconosciuto all'attuale sistematica). Per tali forme d'imposizione, infatti, le possibilità d'intervento offerte dalla Legge Delega alle Regioni (e consistenti nella possibilità di introdurre variazioni percentuali delle aliquote o specifiche detrazioni) sono destinate ad essere comunque limitate entro limiti percentuali previsti dalla legge statale[25]; una circostanza che se, da un lato, è chiaramente tesa ad escludere il verificarsi di marcate alterità impositive territoriali a livello sub - statale, dall'altro, non potrà che perpetuare quella sorta di omogeneizzazione diffusa (già riscontrata nella prassi vigente) che testimonia dell'inesistenza di reali incentivi ad un esercizio attivo del potere di modificazione dell'aliquota[26].

È allora evidente come tali forme di alimentazione finanziaria delle Regioni (*id est* i tributi propri derivati e le addizionali) - nella misura in cui attribuiscono alle Regioni poteri d'intervento sostanzialmente limitati o, comunque, sono strutturate in maniera tale da non favorire l'esercizio di questi ambiti di autonomia, finiscono per risultare (almeno in parte) incoerenti con quel principio di *accountability* che dovrebbe rappresentare la cifra del federalismo fiscale[27]. Con riguardo a tale genere di entrate, infatti, sussiste il concreto rischio che il nesso relazionale fra le decisioni di spesa, da un lato, ed il prelievo, dall'altro, risulti attenuato o comunque non immediatamente percepibile dalla platea dei contribuenti allorquando, invece, il fulcro di una forma ideale di federalismo è il *budget*[28] tale per cui gli enti territoriali dovrebbero essere nella condizione “(...) di ridurre le aliquote di imposta sotto i livelli normali qualora realizzino una migliore gestione dei servizi ed accrescere il

prelievo se decidono di fornire servizi di qualità più elevata”[29].

Né l'autonomia impositiva regionale mi sembra grandemente accresciuta per effetto della previsione della Legge Delega per cui le Regioni possono istituire tributi propri *stricto sensu*. Le reali possibilità di concretizzare siffatte forme d'imposizione (effettivamente autonome e non eterodirette come lo sono i tributi propri derivati), infatti, risultano grandemente (anche se in maniera del tutto ragionevole[30]) limitate dalla previsione normativa[31] in forza della quale tali tributi dovrebbero individuare quale proprio presupposto una situazione non già assoggettata ad imposizione erariale. Ora, se si considera che tutti i tradizionali presupposti impositivi sono già alla base dei principali tributi erariali[32], non è difficile prevedere che la categoria dei tributi propri ben difficilmente potrà annoverare esempi significativi[33].

Ciò posto, ritengo che sia (abbastanza) evidente come nella struttura della Legge Delega il vero fulcro delle entrate regionali sia destinato ad essere rappresentato da forme di compartecipazione al gettito di talune imposte erariali e, in via prioritaria, a quello dell'Iva. Si tratta di una situazione tutt'altro che sconosciuta nel nostro ordinamento[34]. Lo stesso riferimento al gettito Iva ha una propria *ratio* evidente. Questo tributo, infatti, ha un gettito molto elevato e tendenzialmente più stabile di quello relativo alle imposte sui redditi nonché una base imponibile distribuita in maniera più omogenea sul territorio e, quindi, è indubbio che si presti meglio a garantire forme di compartecipazione da parte delle singole Regioni senza determinare eccessive disomogeneità a livello sub - statale[35]. D'altronde, tradizionalmente, nei sistemi federali è proprio il tributo sui consumi (come è tipicamente l'Iva) quello che è attribuito alla competenza dei livelli di governo locale perché si presta ad essere manovrato dagli stessi con maggiore flessibilità[36].

Il punto essenziale di un sistema di entrate regionali incentrato massicciamente su forme di compartecipazione al gettito erariale, tuttavia, non è tanto (o, comunque, non solo) rappresentato dall'individuazione delle caratteristiche del tributo statale di riferimento (ossia dell'imposta *compartecipata*) quanto dalla circostanza che un sistema così configurato non appare seriamente ispirato a quel criterio di *accountability* di cui si è detto in precedenza e non innesca (o comunque non agevola) quella virtuosa relazione fra scelte di bilancio *visibili* da parte degli amministratori locali, da un lato, e comportamento elettorale della collettività di riferimento, dall'altro[37]. In ultima analisi, un sistema di federalismo fiscale fondato (come parrebbe quello configurato a livello regionale dalla Legge Delega) su di un elevato livello di compartecipazione alle entrate erariali non appare, a mio giudizio, quella preferibile fra tutte le ipotesi di *federalismo possibile*[38](ossia fra le varie ipotesi di compromesso in cui è inevitabilmente destinata ad inverarsi l'*idea federalista*[39] allorquando viene attuata in sistemi fiscali complessi)[40].

Peraltro, il ruolo centrale assolto dal fenomeno compartecipativo nella struttura dell'imposizione regionale tracciata dalla Legge Delega mi sembra una scelta ipoefficiente[41] anche sotto un altro profilo. Il provvedimento ex art. 76 Cost, infatti, prevede espressamente[42] che nell'attribuzione alle Regioni del gettito derivanti dai tributi propri derivati e dalle compartecipazioni ai tributi erariali si debba tenere conto del principio di territorialità[43]; in particolare la ripartizione su base regionale dovrebbe avvenire tenendo conto del luogo di consumo per i tributi aventi quale presupposto i consumi (quale è tipicamente l'Iva ossia quella che, per quanto appena detto, dovrebbe rappresentare l'imposta principale oggetto di compartecipazione da parte delle Regioni), della localizzazione dei cespiti per le imposte patrimoniali, del luogo di prestazione del lavoro per i tributi basati sulla produzione (quale è, ad esempio, l'IRAP) ed infine della residenza del percettore per i tributi riferiti ai redditi delle persone fisiche (è il caso dell'IRPeF)[44]. La *ratio* sottesa a questa (non necessariamente condivisibile[45]) valorizzazione estrema del principio di territorialità[46] è sufficientemente chiara: si intende privilegiare l'istanza politica tale per cui le imposte riscosse in relazione alla ricchezza prodotta in un certo ambito territoriale non debbono *allontanarsi* dallo stesso e vanno quindi riattribuite all'ente sub - statale di riferimento (nel caso di specie la Regione). Ora, ammesso e non concesso che questa visione

commutativa del federalismo fiscale[47] basata sullo “scambio tra tributi pagati e spesa pubblica spendibile sul territorio”[48] sia condivisibile[49], ciò che, tuttavia, appare *prima facie* evidente è che tale soluzione non dà luogo ad una vera e propria autonomia tributaria delle Regioni ma ad una mera riassegnazione territoriale delle risorse finanziarie reperite attraverso i tributi erariali; si tratta – in ultima analisi – di un mero riparto (in base a criteri asseritamente territoriali) del gettito di tributi erariali. Ciò significa, in estrema sintesi, che una focalizzazione sul meccanismo delle compartecipazioni territorializzate se soddisfa le esigenze finanziarie delle Regioni maggiormente progredite in termini economici (perché attribuisce alle stesse maggiori risorse in misura direttamente proporzionale alla ricchezza prodotta o consumata nel territorio) lo fa in maniera largamente *invisibile*. Con linguaggio economico mi parrebbe corretto sintetizzare la situazione prefigurata nel senso che, in tal modo, le Regioni (almeno quelle più opulente) verrebbero ad acquisire maggiori disponibilità senza subire alcuna delle *esternalità negative* ineludibilmente correlate all’esercizio della funzione impositiva (vale a dire i problemi pratici di gestione dei tributi e la conflittualità sociale che l’esercizio del potere impositivo porta con sé). Ecco allora che se è vero che la filosofia minima del federalismo fiscale è ben sintetizzata dall’espressione “*pago e prendo, voto e vedo*”[50], allora, la finanza regionale delineata dalla Legge Delega rischia di essere ben lontana da tale icastica sintesi, essendo difficilmente individuabile una reale razionalità in una manovra di mera *territorializzazione* delle entrate erariali. In un tale sistema, infatti, il cittadino continuerà a pagare allo Stato e prenderà, invece, dalla Regione (dotata di risorse finanziarie territorializzate sotto forma di compartecipazione al gettito dei principali tributi erariali) senza alcuna reale percezione della relazione fra pressione fiscale determinata dalle scelte della Regione e livello di spesa e servizi assicurato dalla medesima. Un risultato che, pure in un’ipotesi federalista di compromesso quale quella delineata dalla Legge Delega, non mi sembra che possa essere giudicato del tutto soddisfacente ma che ha, tuttavia, il pregio di rispondere a quella che ho definito in principio come la *naturale aspirazione* degli Enti locali, vale a dire la volontà di disporre di maggiori risorse per potere gestire una politica attiva di bilancio (vieppiù utile per potere godere del consenso della collettività locale) senza dovere subire gli svantaggi tecnici ed elettorali connessi alla gestione concreta dei tributi.

4. Le entrate tributarie delle Province e dei Comuni prefigurate dalla legge delega

In maniera sostanzialmente simmetrica rispetto a quanto previsto per le Regioni, le entrate tributarie degli enti locali minori ipotizzate dalla Legge Delega sono rappresentate da[51]:

- tributi propri;
- forme di compartecipazione al gettito di tributi erariali e, eventualmente – ove la normativa regionale disponga in tal senso – al gettito dei tributi e delle compartecipazioni regionali[52];
- eventuali tributi di scopo (ossia tributi istituiti per il reperimento di risorse finanziarie da destinare ad una specifica finalità).

Al fine di garantire adeguate risorse finanziarie agli enti locali, la Legge Delega aggiunge poi a tale complesso di entrate di natura specificamente tributaria una piena autonomia nella fissazione delle tariffe per le prestazioni ed i servizi offerti alla cittadinanza (le quali tecnicamente non rappresentano una forma d’imposizione fiscale[53]) nel rispetto delle indicazioni desumibili dalla disciplina normativa di settore e delle deliberazioni delle competenti autorità di vigilanza[54].

Sprovvisi come sono di potestà legislativa, i tributi propri delle Province e dei Comuni – nel contesto di un ampio riordino delle attuali forme d’imposizione locale - sono destinati ad essere individuati dalla legge statale alla quale competerà perciò la definizione dei singoli presupposti, dei soggetti passivi, delle relative basi imponibili ed anche la fissazione delle aliquote di riferimento valide per tutto il territorio nazionale[55], ferma restando la possibilità per gli enti locali di introdurre specifiche agevolazioni e di fissare l’aliquota in concreto applicabile[56]; in tale contesto, uno specifico ambito d’intervento

normativo (invero abbastanza indefinito) è comunque stabilito anche a beneficio delle Regioni le quali, nell'ambito dei poteri legislativi ad esse attribuiti, potranno istituire nuovi tributi dei Comuni e delle Province ricomprese nel proprio territorio[57], determinando altresì le variazioni delle aliquote e le agevolazioni applicabili da parte di questi ultimi con riguardo a tali forme d'imposizione[58].

Si tratta di un disegno complessivo che chiaramente rinvia in prima istanza al ben noto archetipo dell'ICI il quale, seppure fra luci ed ombre, costituisce un'esperienza sostanzialmente positiva nel panorama della fiscalità locale[59] e configura un tributo proprio con margini di manovra in termini di modificabilità dell'aliquota che il legislatore delegante mira a conservare se non ad accentuare[60]. La Legge Delega, tuttavia, si spinge ad affermare che in sede attuativa il legislatore statale potrebbe anche attribuire alle Province ed ai Comuni tributi o parti di tributi ora erariali incidenti, a vario titolo, sugli immobili. Quella del *repackaging* di più forme d'imposizione erariale (segnatamente quelle che, a vario titolo, coinvolgono le vicende immobiliari) in un unico tributo locale (di natura comunale) costituisce un'ipotesi a suo tempo elaborata da parte dell'Alta Commissione di Studio per la Definizione dei meccanismi strutturali del Federalismo Fiscale[61] e che, nel corso dei lavori che hanno condotto all'elaborazione della Legge Delega, ha riscosso un crescente favore[62].

È un'ipotesi *prima facie* razionale nonché nobilitata da autorevoli riflessioni dottrinali (basti pensare al noto principio *dal centro alla periferia* icasticamente formulato nel cosiddetto libro bianco elaborato dall'attuale titolare del Dicastero dell'Economia e delle Finanze nel dicembre del 1994[63]); essa, tuttavia, non mi sembra del tutto scevra da alcune controindicazioni. Se è pure vero, infatti, che una delle aree della fiscalità in cui gli enti locali possono intervenire con maggiore efficienza è senz'altro quella immobiliare[64], è ugualmente difficilmente contestabile che l'elaborazione di un tributo immobiliare locale *a tutto tondo* non è così semplice come si possa immaginare. Non si tratta, infatti – come talvolta si tende a credere in modo abbastanza superficiale – di *generalizzare* l'ICI ampliandone sostanzialmente il presupposto ma di attribuire ai Comuni, sotto forma di tributo reale[65] (e non, quindi, di tributo personale[66] la cui struttura, ineludibilmente più complessa, poco si addice alla tassazione locale[67]), le principali forme di prelievo che incidono sui beni immobili (quali, ad esempio, le imposte sui trasferimenti ovvero lo stesso prelievo sui redditi di natura immobiliare). Proprio questa ipotesi di *reductio ad unum* di differenti forme di prelievo, del tutto eterogenee in termini di presupposto e di modalità applicative, tuttavia, costituisce la principale incognita sottesa all'elaborazione di un prelievo unico immobiliare[68]. Come correttamente osservato in dottrina[69], infatti, gli elementi di possibile criticità sono molteplici:

- in primo luogo, si tratterebbe di fondere tributi a carattere *periodico* (quali quelle sui redditi e l'ICI a contenuto patrimoniale) con tributi di natura *istantanea* (quali sono tipicamente il tributo di registro e le imposte ipocatastali, al pari peraltro del tributo successorio, che si applicano solo allorquando si verificano particolari situazioni aventi ad oggetto la specifica categoria di cespiti)[70];

- in seconda istanza, poi, occorrerebbe identificare un unico presupposto impositivo sufficientemente ampio da evitare perdite di gettito ed abbastanza flessibile da omogeneizzare le diverse modalità di calcolo delle basi imponibili considerate dai singoli tributi attualmente in vigore, se del caso privilegiando l'una rispetto alle altre[71];

- da ultimo, sarebbe necessario strutturare la specifica forma di prelievo in modo assai semplice in termini applicativi tenuto conto del fatto che l'esperienza sinora maturata (essenzialmente quella in materia di ICI) ha dimostrato come le autorità locali siano in grado di gestire in maniera efficiente solo procedimenti accertativi snelli che abbiano ad oggetto una base imponibile *tavolare* (quale è tipicamente il valore catastale degli immobili nella sistematica ICI) e che non presuppongano articolate valutazioni di merito sulla reale capacità economica del contribuente.

Se, come evidenziato, l'introduzione di un tributo proprio comunale di natura unica ed a contenuto

latamente immobiliare si pone in sostanziale continuità con l'attuale esperienza ma non è scevra da difficoltà applicative, più agevole (anche forse per le ridotte dimensioni – *ceteris paribus* – dei relativi bilanci) mi parrebbe la possibilità prefigurata dalla Legge Delega[72] di attribuire alle Province un tributo il cui presupposto sia connesso al trasporto su gomma[73]; e ciò per più motivazioni:

- perché un riordino delle differenti forme impositive attualmente gravanti sugli automezzi (tassa di possesso, imposta di trascrizione, imposta sui premi assicurativi, *et cetera*) e che sono attribuite a più livelli di governo (essenzialmente Regioni e Province) si rende quanto mai auspicabile atteso che il prelievo complessivo attuale risulta, da un lato, poco *visibile* da parte della collettività e, dall'altro, comunque percepito come inutilmente complesso e vessatorio;

- perché si potrebbe facilmente adottare un archetipo applicativo snello che sfrutti la natura di beni mobili registrati degli autoveicoli ed i conseguenti adempimenti documentali giungendo all'elaborazione di un tributo semplice ma, al tempo stesso, focalizzato;

- perché si porrebbe in sostanziale continuità con l'esperienza rappresentata dall'imposta provinciale di trascrizione la quale, pur nell'attuale situazione eterogenea, ha comunque fornito risultati sostanzialmente positivi.

Se si affronta poi la seconda tipologia di entrate tributarie degli enti locali minori, ossia la compartecipazione al gettito di tributi erariali (essendo la compartecipazione ai tributi regionali subordinata all'adozione di una disciplina normativa *ad hoc* da parte delle singole Regioni), occorre distinguere la posizione dei Comuni da quella delle Province. Per i primi la compartecipazione è correlata principalmente all'Iva (analogamente a quanto previsto, come evidenziato, per le Regioni) nonché all'IRPeF[74] laddove per le Province, invece, la concreta identificazione del tributo erariale oggetto di compartecipazione risulta inespressa a livello normativo[75].

Anche in questo caso, come già osservato per il livello di governo regionale, nutro talune perplessità sia di ordine tecnico che sistematico sull'impiego dello strumento delle compartecipazioni a beneficio dei Comuni e delle Province per come prefigurato dalla Legge Delega. In primo luogo, rilevo come per i Comuni sia espressamente sancito che il sistema a regime preveda, seppure in via subordinata rispetto alla compartecipazione all'Iva, una forma di compartecipazione all'IRPeF che, con tutta evidenza, dovrà risultare ispirata al criterio di territorialità[76]. La motivazione *atecnica* di tale prescrizione è palese: si tratta del tentativo di radicare gli effetti della tassazione sul *contribuente - elettore* al più basso livello di governo così da venire incontro alla posizione interpretativa (non sempre consapevolmente espressa) di quanti ritengono che la ricchezza prelevata sotto forma di tassazione individuale in un certo Comune debba alimentare prevalentemente le spese riferite al territorio di riferimento. Tale esigenza *politica*, tuttavia, si scontra con la struttura stessa dell'IRPeF che costituisce un tributo personale, progressivo ed erariale (non solo nella sostanza ma anche nella percezione collettiva) e che, come evidenziato in precedenza, per la forte disomogeneità che lo contraddistingue a livello territoriale, non si presta a formare oggetto di un generalizzato fenomeno di compartecipazione da parte degli enti locali[77]. Ciò sta a significare che, anche in questo caso, si verificherà quella ipoefficiente situazione in cui il cittadino elettore continuerà (formalmente e psicologicamente) a pagare il tributo all'Erario e non al Comune di residenza mentre quest'ultimo potrà disporre di una porzione (più o meno grande) delle risorse finanziarie raccolte a livello centrale senza un'esplicita assunzione di responsabilità nei confronti dell'elettorato di riferimento[78].

Tutta da verificare sul campo (sebbene in astratto foriere di interessanti sviluppi[79]) sono da ultimo la potenzialità impositive connesse ai cosiddetti tributi di scopo prefigurati dalla Legge Delega a beneficio tanto dei Comuni quanto delle Province[80]. Si tratta, infatti, di un istituto che sarà compito del legislatore delegato riempire di effettivo contenuto data la generalità del provvedimento ex art. 76 Cost.[81]; ciò che appare sin da subito certo, tuttavia, è che – quali che possano essere le modalità di

realizzazione di queste nuove forme impositive^[82] - non si tratterà certo di strumenti in grado di rappresentare il fulcro del sistema impositivo locale^[83].

5. Conclusioni

Nel tracciare le conclusioni di questa mia sintetica analisi vorrei provare a riscontrare i quesiti formulati in principio di esposizione. Ebbene, con riguardo alla prima domanda che mi sono posto (e cioè quanto il federalismo fiscale tracciato dalla Legge Delega sia coerente rispetto alla volontà degli enti sub – statali, seppure non sempre palesata come tale, di disporre di risorse finanziarie adeguate senza, tuttavia, un coinvolgimento frontale nella gestione della fiscalità di massa), ritengo che la risposta non possa che essere positiva. Tanto le Regioni quanto gli enti locali minori, infatti, sono dotati in base alla Legge Delega di un complesso di risorse (realizzato tramite l’implementazione di più strumenti operativi quali i tributi propri, piuttosto che le compartecipazioni *et cetera*) assolutamente di rilievo e, comunque, in linea con l’evoluzione intrapresa a decorrere dai primi anni ’90 che – come evidenziato - ha in larga parte modificato l’impostazione rigidamente centralistica del sistema impositivo tracciata dalla riforma tributaria degli anni ’70.

Pur a fronte di questo sensibile incremento di disponibilità pecuniarie, tuttavia, gli enti sub – statali restano, sotto il profilo operativo, in una posizione di *retroguardia*. Salvo le (come evidenziato) trascurabili ipotesi di tributi propri in senso stretto, infatti, il compito di fungere da esattore – anche nella sistemica tracciata dalla Legge Delega - continuerà a restare attribuito all’Autorità centrale. Non si tratta, a mio giudizio, di un errore o di un’imperfezione ma di una precisa scelta di campo^[84]. Le Regioni, Comuni e Province, non solo, sono sovente meno efficienti in termini di gestione complessiva dei tributi^[85] ma soprattutto non hanno alcun interesse ad assolvere i compiti di accertamento ed esazione. Non è un caso, quindi, che le proposte più interessanti al riguardo^[86] come quella di attribuire agli enti sub – statali tributi propri completamente difforni da quelli tradizionalmente attribuiti al livello erariale (ma proprio per questo maggiormente ispirati al principio di sussidiarietà tipico dei sistemi federali) non abbiano trovato alcuna eco nella Legge Delega. I criteri direttivi (invero assai generici) hanno preferito, infatti, riprodurre archetipi tradizionali con un’estrema valorizzazione dei tributi propri derivati e delle compartecipazioni al gettito dei tributi erariali; istituti che se, da un lato, attribuiscono un’ottima capacità di spesa alle autorità locali, dall’altro, escludono che queste ultime siano effettivamente percepite come gli enti impositori da parte dell’elettorato. Sotto questo profilo la Legge Delega rappresenta una (presumibilmente ragionevole) opzione operativa vista l’incertezza che avrebbero potuto determinare accezioni più estreme del principio di autonomia tributaria e, tuttavia, l’antitesi rispetto al principio di *accountability* ispiratore del federalismo mi sembra evidente.

E da qui scaturisce, naturalmente, la risposta al secondo quesito formulato in principio di trattazione ossia in che misura il sistema delineato dalla Legge Delega rispetti effettivamente il criterio alla base di molta letteratura federalista secondo cui il sistema fiscale federale è ottimo perché non dissocia la responsabilità impositiva da quella di spesa. La risposta mi sembra abbastanza semplice. Il vincolo fra la fase dell’esazione e quella della spesa (ossia la relazione fra il momento del “*pago*” e quello del “*prendo*”) è assai meno evidente di quanto si voglia fare percepire nella *vulgata* federalista. Il massiccio ricorso agli strumenti dei tributi propri derivati e delle compartecipazioni che si intravede dalla trama della Legge Delega stempera assai il summenzionato vincolo virtuoso ed è ovvio che, quanto più in sede di legislazione delegata si tenderà a confinare in ambiti ristretti l’operatività dei tributi propri *stricto sensu*, tanto più si finirà per dare una veste apparentemente e formalmente nuova ad un assetto che, in realtà, trova la propria origine storica in un moto evolutivo intrapreso a livello legislativo sin dai primi anni ’90. In ultima analisi, i livelli di governo minori acquisiranno maggiori risorse finanziarie (come d’altronde avviene da oltre 15 anni) ma senza acquisire, in proporzione, un ruolo altrettanto fondamentale nella dinamica gestoria dei tributi il cui gettito sarà in tutto o in parte ad essi attribuito. Questo fenomeno, tuttavia, sembra destinato a verificarsi in un contesto *mediatico* - questo sì radicalmente rinnovato – di apparente maggiore *peso* complessivo della fiscalità locale e di maggiore

responsabilità degli enti sub - statali anche sotto il profilo tributario oltre che latamente finanziario. Ritengo di non errare se affermo che il rilevato squilibrio fra la capacità di spesa degli enti locali minori e la loro capacità di prelievo (*rectius* il coinvolgimento effettivo nell'azione di prelievo) rappresenta, sotto molti versi, il *grande assente* dell'attuale dibattito sulla Legge Delega che vive, invece, di contrapposizioni emotive ed apodittiche.

La mancata focalizzazione su questa tematica stupisce vieppiù, poi, se si considera (ed in questo risiede il riscontro al terzo quesito preliminare identificato in principio di trattazione) che, almeno a livello regionale, un sistema tributario come quello desumibile dalla Legge Delega è tutt'altro che sconosciuto nella storia repubblicana. Seppure con talune sensibili differenziazioni, infatti, le Regioni a statuto speciale, hanno goduto – sin dalla loro istituzione - di meccanismi di finanziamento in larga parte incentrati su tributi etero - diretti ovvero su forme di compartecipazione (finanche integrali) al gettito dei tributi erariali riscossi sul proprio territorio. Sotto questo profilo, pertanto, la Legge Delega non sembra affatto innovare in maniera *copernicana* (come tanto i fautori quanto i detrattori del federalismo fiscale lasciano intendere nell'agone polemico) quanto piuttosto istituzionalizzare (ammodernandolo) un archetipo ben noto all'esperienza nazionale. Che poi questo archetipo *vivificato* sia effettivamente in grado di assicurare una maggiore efficienza complessiva del sistema delle collettività locali secondo le aspettative e gli auspici federalisti di una porzione (non trascurabile) dell'opinione pubblica è un ulteriore passaggio che non mi sembra né scontato né caratterizzato da un vincolo di causalità necessaria rispetto alla riforma. L'esperienza concreta maturata dalle differenti Regioni a statuto speciale, infatti, dimostra agevolmente che accanto a situazioni virtuose figurano anche alcune gestioni assai meno positive (le quali smentiscono in radice la tesi tale per cui la fiscalità locale è, necessariamente, più equa e più efficiente); dal che la facile considerazione di buon senso secondo cui non è certo, la titolarità di risorse finanziarie veicolate attraverso forme impositive più o meno locali a garantire la certezza di una buona gestione.

Ed è proprio l'esito di queste esperienze disomogenee che mi induce a fornire un riscontro negativo all'ultimo quesito iniziale (corrisponde realmente il *federalismo fiscale* di cui si tratta a quanto si attende la *communis opinio*?). Da un punto di vista strettamente tributario, infatti, ritengo che il federalismo fiscale prefigurato dalla Legge Delega sia assai meno affascinante sotto il profilo concettuale ed assai meno *taumaturgico*^[87](o – *ex adverso* – distruttivo) di quanto si voglia fare credere; si tratta di un sistema complessivo molto *bourgeois* ed assai poco rivoluzionario più in linea (forse) con le esigenze e gli interessi degli *amministratori* che con quelli degli *amministrati*. C'è, quindi, da chiedersi se – metabolizzata la Legge Delega e varati i decreti delegati – l'opinione pubblica più sensibile alle tematiche localiste non rischi di restare delusa da questa versione di federalismo all'italiana molto *tecnica* (o *atecnica* se si preferisce) ma assai poco *emozionante* in termini percettivi. Non resta che attendere, cercando di non farsi travolgere dalle polemiche dettate più da esigenze contingenti che da analisi sistematiche.

[1] Cfr. L. 5 maggio 2009, n. 42.

[2] Il silenzio delle Legge Delega sulla specifica tematica, infatti, non deve fare sottovalutare il rischio (da tempo posto in luce dalla dottrina più attenta a queste tematiche) di una possibile proliferazione delle discipline di controllo, accertamento e riscossione dei tributi affidati ai differenti livelli di governo; su tale rischio si rinvia alle considerazioni, tuttora attuali, di f. moschetti, *Federalismo e procedimento di applicazione del tributo: occasione per un confronto fra diverse culture*, in aa.vv. (a cura di l. tosi – a. giovanardi), *Federalismo e controlli fiscali*, Padova, 2002, pag. 23 e ss.. La possibilità che l'attuazione del federalismo fiscale possa determinare un incremento dei *compliance costs*, è stata da tempo

evidenziata in dottrina come dimostrato dalle considerazioni di m.c. fregni, *Riforma del titolo V della Costituzione e federalismo fiscale*, in Rass. trib., n. 3/2005, pag. 683 e ss.. Con specifico riguardo alla Legge Delega, poi, la stessa assonime nella Relazione sull'attività 2007/2008 presentata in data 16 giugno 2009 (documento reperibile sul sito www.assonime.it) ha evidenziato come sia "(...) fondamentale prevenire nel disegno del sistema le duplicazioni di controlli e di accertamenti sul singolo contribuente. Particolarmente dannosa sarebbe una crescita esponenziale di procedimenti, atti, notificazioni, termini e controlli che differenzino tra Regioni, Province e perfino Comuni le modalità di applicazione dei medesimi tributi, perché moltiplicherebbero i centri d'intervento con grave danno per la certezza del diritto".

[3] Sulla cui complessiva inefficienza si rinvia alle considerazioni di f. reviglio, *La spesa pubblica. Conoscerla e riformarla*, Padova, 2007.

[4] Mi riferisco all'efficace osservazione di c. de fiore in *Note critiche sul federalismo fiscale* del 18 giugno 2009 (documento liberamente accessibile sul sito www.costituzionalismo.it).

[5] In tal senso mi sembrano del tutto condivisibili le osservazioni di r. lupi, *Fiscalità e tributi nel disegno di legge sul federalismo*, in Il Corriere tributario n. 38/2008, pag. 3081 il quale pone in evidenza l'equivoco lessicale in forza del quale si tendono a ritenere sostanzialmente alla stregua di sinonimi l'aggettivo *tributario* e l'attributo *fiscale* laddove, invece, "(...) il termine *fiscale* è sinonimo di finanziamento della spesa pubblica, ma di tale ampio argomento il diritto *tributario* è tenuto ad occuparsi solo della parte riguardante l'individuazione della capacità economica e la gestione della fase controllo/riscossione delle imposte, mentre riguarda la politica economica tutta la parte del federalismo (sempre di natura fiscale) che si occupa dell'erogazione delle spese pubbliche e la loro modalità di distribuzione"; di talché "(...) non tutto ciò che viene comunemente definito fiscale riguarda aspetti di diritto tributario mentre di certo tutto ciò che è tributario è anche fiscale".

[6] Risulta, infatti, di tutta evidenza che se l'oggetto dell'analisi sono i (soli) aspetti tributari della Legge Delega ci si affranca (ad esempio) dall'esame della *lubrica* tematica dei *costi standard* e delle modalità con cui assicurare in concreto la solidarietà nazionale; uno dei temi affrontati dalla Legge Delega che si presta maggiormente a contrapposizioni di carattere ideologicogiustificate (o giustificabili) *ex post* sulla scorta di motivazioni di ordine giuridico ed economico.

[7] Non è affatto casuale che il tributo ICI che costituisce il principale tributo attribuito alla sovranità impositiva dei Comuni rappresenti una forma d'imposizione assai semplice sotto il profilo applicativo tenuto conto del fatto che non si basa sui redditi effettivi ma su quelli catastali (sulla struttura dello specifico tributo cfr. g. marini, *Contributo allo studio dell'imposta comunale sugli immobili* Milano, 2000). Circa la difficoltà degli enti territoriali minori nella gestione di tributi complessi – e pluribus – cfr. l. perrone, *La sovranità impositiva fra autonomia e federalismo*, in Riv. dir. trib., 2004, I, pag. 1183 ss..

[8] Mi sembra interessante, al riguardo, richiamare una citazione tratta dal contributo di l. antonini, *Dal federalismo legislativo al federalismo fiscale*, in Riv. dir. fin., 2004, I, pag. 400 e ss. il quale, parafrasando il pensiero di p. gobetti, ha affermato che "(...) tempo fa Gobetti, in suo scritto, volle precisare che il contribuente italiano paga bestemmiando lo Stato; non ha coscienza di esercitare, pagando, una vera e propria funzione sovrana. Il rischio, nel futuro, che il contribuente italiano si trovi a pagare le imposte bestemmiando la Regione o il Comune dovrà essere valutato con attenzione". Mi sembra quindi che anche quegli autori che si sono spesi notevolmente in termini dottrinali in favore della prospettiva federalista (fiscale) abbiano ben chiaro come l'esercizio del potere impositivo porti con sé (più o meno a ragione) conflittualità con la collettività locale. È del tutto comprensibile, pertanto, che i rappresentanti degli enti sub – statali, più che ad esercitare una potestà impositiva visibile e chiaramente riconoscibile dal cittadino – elettore, siano interessati alla flessibilità del proprio bilancio rispetto agli

obiettivi strategici perseguiti a livello politico.

[9] Questo equivoco di fondo fra il (prevalente) interesse a disporre di maggiori risorse finanziarie da gestire in proprio secondo una prospettiva di forte radicamento territoriale (che, fuori di metafora, rappresenta la reale richiesta *politica* sottesa a molte delle esigenze qualificate in termini di federalismo fiscale) ed il (recessivo) interesse ad esercitare una concreta potestà impositiva ispirata a criteri di forte autonomia, è alla base anche della distanza interpretativa con cui da parte degli studiosi ci si confronta sulla specifica tematica. Non stupisce, pertanto, che da un lato, si possa invocare l'esigenza di maggiore federalismo fiscale criticando il vigente assetto per un eccesso di *centralismo* e, dall'altro si possa replicare che “(...) *il livello di decentramento fiscale e finanziario che già esiste in Italia è (...) molto consistente e quantitativamente più che adeguato: negli ultimi 10 anni (1995 – 2006), infatti, le entrate tributarie delle amministrazioni locali sono triplicate passando dal 15% del totale delle entrate a oltre il 44%. (...) Ne deriva che non vi è alcun bisogno di realizzare in Italia il federalismo fiscale: esso infatti è stato già realizzato dalle riforme degli anni '90.*” (così v. visco, *Federalismo come migliorare* in Il Sole 24 Ore del 14 febbraio 2009, pag. 10; nella medesima direzione, peraltro, depongono le considerazioni esposte nel *Dossier Nens – Dottrina e prassi di un federalismo consapevole – novembre 2008* liberamente accessibile sul sito www.nens.it). Entrambe le tesi sono presumibilmente vere *in vitro* e, tuttavia, prendono le mosse da due accezioni di *federalismo fiscale* sensibilmente difformi (e perciò politicamente inconciliabili). La prima postula un federalismo intriso di *territorialità* in cui non è tanto importante a quale autorità il cittadino debba pagare i tributi (Stato, Regione o Comune) quanto che i tributi *ricadano verticalmente* sul territorio cui sono riferibili; il secondo approccio, di contro, prende le mosse da un'interpretazione in cui è da qualificarsi come *federale* anche una forma di prelievo che non è *percepita* a livello collettivo come tale perché attuata sotto forma di compartecipazione o con modalità tali da non lasciare apparire l'ente sub – statale come soggetto attivo della potestà impositiva. Al di là di ogni considerazione generale permane l'assoluta peculiarità dello schema di *federalismo fiscale* che si va elaborando a livello domestico atteso che – come è stato osservato in maniera puntuale – “(...) *paradossalmente il fiscal federalism è nato* (nell'esperienza anglosassone come dimostrato, ad esempio, dal lavoro di w.e. oates, *Fiscal federalism*, New York, 1972 – n.d.r. -) *come tentativo di assicurare alle aree meno ricche del paese i servizi essenziali che avrebbero avuto difficoltà a finanziare in proprio. (...) Con il federalismo fiscale di oggi si tenta di limitare la questione al mero aspetto fiscale, sostenendo il diritto di ciascuna Regione a godere del gettito dei tributi in essa riscossi*” (così m. leccisotti, *Finanza Regionale*, in Enc. Giur. Treccani, Volume XIV, 2006; in senso analogo, peraltro, cfr. g. marongiu, *Brevi noterelle a margine del cosiddetto federalismo fiscale*, in Dir. prat. trib., 2009, I, pag. 271 per il quale “(...) *il termine federalismo fiscale nasce (...) come reazione all'eccesso di localismo e all'eccesso di differenze tra enti locali e Stati in uno Stato federale e afferma proprio l'esigenza di uniformità e di centralizzazione rispetto all'eccesso di differenziazione e di decentramento storicamente determinato in una società*”). Il carattere assolutamente *eterodosso* rispetto ai paradigmi tradizionali del federalismo (e segnatamente del cosiddetto federalismo fiscale) in elaborazione a livello nazionale è evidenziato da d. fausto, *Competenze regionali e regole di finanziamento: qualche riflessione sul federalismo fiscale in Italia. Un commento*, in Riv.dir. fin., 2006, I, pag. 130 e ss. secondo il quale “(...) *il federalismo è un processo utile per aggregare entità territoriali già esistenti. In questo caso serve a ridurre le distanze, ad attenuare le differenze, ad unire. Nel caso, invece, che lo si voglia utilizzare per trasformare uno Stato unitario in uno Stato federale (...) il federalismo è uno strumento per permettere ai micronazionalismi locali di aumentare le distanze, accentuare le differenze, separare, disaggregare*”.

[10] Fra tutti, per il carattere risalente nel tempo e (sufficientemente) condiviso dell'elaborazione interpretativa, cfr. g. tremonti – g. vitaletti, *Il federalismo fiscale*, Laterza, Bari, 1994. Gli autori, infatti, evidenziano che “(...) *è nel budget che la rappresentanza e la responsabilità politica trovano il loro punto di massima trasparenza: pago e prendo, voto e vedo. È nel budget che si concentra il principio costituzionale fondamentale no taxation without representation; il controllo politico sul circuito delle*

origini e degli impieghi delle risorse economiche destinate alla finanza pubblica. Dalle entrate alle uscite, il ciclo elettorale coincide infatti essenzialmente con il ciclo fiscale” (cfr. pag. 62).

[11] Così, ad esempio – di recente - l. antonini, *Il federalismo fiscale ad una svolta: il nuovo disegno di legge* del 6 agosto 2008 testo liberamente accessibile sul sito www.federalismi.it secondo il quale “(...) è indubbio che il processo federale o è fiscale o non ha alcuna valenza efficace” (cfr. pag. 2 del dattiloscritto in cui viene mutuata l’espressione di g. tremonti – g. vitaletti, *op. cit.*, pag. 55 secondo cui “(...) il federalismo o è fiscale o non è”) e “(...) in assenza di federalismo fiscale (...) non si potranno attivare meccanismi di responsabilizzazione verso gli elettori locali e non si potrà favorire la trasparenza delle decisioni di spesa e la loro imputabilità” (pag. 4 del dattiloscritto).

[12] Così l. antonini, *Dal federalismo legislativo al federalismo fiscale cit.*, pag. 423; sostanzialmente in senso analogo le riflessioni del medesimo autore, *Le coordinate del nuovo federalismo fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, I, pag. 233 e ss..

[13] Sulle tradizionali modalità di finanziamento delle Regioni a statuto speciale cfr. v. ficari, *Prime note sull'autonomia tributaria delle Regioni a statuto speciale (e della Sardegna in particolare)*, in *Rass. trib.*, n. 5/2001, pag. 1284 e ss.; sulla medesima tematica cfr. a. fantozzi, *Il Diritto tributario*, Torino, 2003, pag. 140 e ss..

[14] Vale a dire un’impostazione basata su quell’idea di *federalismo possibile* “(...) che non si sviluppa linearmente sul piano della riscossione ma solo residualmente su quello della ripartizione dei gettiti fiscali” (così g. tremonti – g. vitaletti, *op. cit.*, pag. 58). Per avere contezza di un’impostazione di *federalismo* più *estrema*, ossia basata su di un rigido sistema di *separazione delle fonti* (ossia tale per cui certi tributi sono riservati esclusivamente agli enti locali ed altri, altrettanto esclusivamente, allo Stato) è opportuno analizzare la proposta di legge a suo tempo formulata dalla Regione Lombardia (si tratta del testo 0040 approvato dal Consiglio Regionale della Lombardia in data 19 giugno 2007) per dare attuazione al riformato titolo V della Costituzione cui fa cenno anche g. ragucci, *La legge delega per l’attuazione dell’art. 119 Cost.. Due proposte a confronto*, *Riv. dir. trib.*, 2008, I, pag. 688 e ss.. In tale elaborato, infatti, l’autore confronta la proposta di legge delega elaborata dalla Regione Lombardia con il disegno di legge delega a suo tempo elaborato dal Governo nella scorsa legislatura (entrambi i testi, come noto, non sono mai stati approvati in via definitiva).

[15] Una tale ripartizione è quella suggerita da i. visco, *Indagine conoscitiva sul disegno di Legge – Delega al Governo in materia di federalismo fiscale in attuazione dell’articolo 119 della Costituzione*, recante l’intervento tenuto in data 18 novembre 2008 dal vice direttore generale della Banca d’Italia dinanzi alle Commissioni riunite Affari costituzionali – Bilancio e Finanze e Tesoro del Senato della Repubblica (documento liberamente accessibile sul sito www.bancaditalia.it).

[16] Sulla nozione di *compartecipazione* al gettito delle imposte erariali e sui criteri di attuazione dell’istituto rinvio – per tutti - a s. steve, *Lezioni di scienza delle finanze*, Padova, 1972, n. 421 secondo cui “(...) la partecipazione dei singoli enti locali può essere effettuata o in ragione del gettito dell’imposta nella circoscrizione dell’ente; o secondo altri criteri (proporzionalmente alla popolazione dei singoli enti; o secondo indici del fabbisogno: sviluppo delle strade; popolazione scolastica et cetera”.

[17] Cfr. art. 7, comma 1, lettera b), numero 1) della Legge Delega.

[18] Cfr. art. 7, comma 1, lettera b), numero 3) della Legge Delega.

[19] Cfr. art. 7, comma 1, lettera b), numero 2) della Legge Delega.

[20] Le direttrici fondamentali dell'intervento in tema di tributi propri derivati operato dalla Legge Delega sono bene sintetizzate da a. giovanardi, *La fiscalità regionale e locale nel d.d.l. Calderoli tra tributi propri derivati e principio di continenza: ci sarà un qualche spazio per i tributi propri in senso stretto di Regioni ed enti locali?*, in *Dir. prat. trib.* 2009, I, pag. 315 e ss. (e segnatamente pag. 319) secondo il quale l'azione legislativa si è esplicata al fine di risolvere "(...) *l'anzidetto problema della qualificazione operata dalla Corte, in una duplice direzione: da un parte si assimila in logica interpretativa il tributo derivato al tributo proprio, dall'altra si cerca di rendere il tributo assimilato un po' più proprio consentendo al legislatore regionale di intervenire sulle aliquote (pur nei limiti di incremento massimi fissati dal legislatore statale) e di dettare esenzioni, deduzioni e detrazioni*".

[21] In tal senso, ad esempio, cfr. la sentenza della Corte costituzionale n. 37 del 26 gennaio 2004 in cui viene ribadito – rinviando a precedenti pronunzie (in tal senso, ad esempio, si vedano le sentenze nn. 296, 297, 311 del 2003) come l'assetto normativo vigente *ratione temporis* fosse caratterizzato dalla mancanza, se non in limiti ristrettissimi, di tributi che potessero definirsi propri delle Regioni (o degli altri enti locali), dovendosi ritenere tali solo quelli istituiti con legge regionale nel rispetto dei principi statali di coordinamento della finanza pubblica. Tale interpretazione è poi stata costantemente confermata dalla Corte (così le sentenze n. 355, 397 e 455 del 2005 nonché n. 2, n. 75 e n. 155 del 2006); assai di recente, infine, si veda la sentenza n. 216/2009 in cui – a legislazione vigente - si ribadisce la qualificazione dell'IRAP quale tributo statale.

[22] Cfr. art. 7, comma 1, lettera e) della Legge Delega. La *ratio* sottesa a tale prescrizione appare chiara ove si consideri che nell'ipotesi in cui un tributo proprio regionale sia destinato al finanziamento di una funzione su cui il livello di ingerenza dell'autorità statale (o sovrastatutuale) sia elevato, si interrompe quella relazione virtuosa fra *tributi* corrisposti dalla collettività locale, da un lato, e *spese* fruita dalla medesima collettività, dall'altro. In altri termini, allorquando, la spesa risulta *eterodiretta* (come può essere considerata, sotto molti profili – a titolo esemplificativo – quella sanitaria) i tributi *propri* destinati a finanziarla finiscono per essere percepiti dalle autorità sub - statali alla stregua di un *acconto* rispetto a risorse finanziarie che, in ogni caso, saranno acquisite a copertura; e ciò in quanto la combinazione fra la necessità di garantire servizi tendenzialmente uniformi sul territorio nazionale e la responsabilità di fatto statale (o, comunque, percepita a livello collettivo come tale) circa le scelte strategiche *in subiecta materia* determinano la *sensazione* a livello locale che, a prescindere dalle risorse derivanti dai *tributi propri*, sia sempre lecito fare affidamento su forme di copertura finanziaria (se del caso *ex post*) a carico dell'autorità centrale.

[23] Cfr. art. 7, comma 1, lettera c) della Legge Delega. In tale prospettiva dissento dall'osservazione di c. de fiore, *op. cit.*, pag. 7 del dattiloscritto secondo il quale (se bene intendo) tale possibilità attribuita alle Regioni vorrebbe dire "(...) *che le risorse di cui lo Stato ordinariamente dispone sono risorse residuali ed incerte*". Un sistema in cui le Regioni non potessero modificare taluni profili applicativi dei tributi propri derivati, infatti, non sarebbe un sistema federalista neanche in termini meramente formali.

[24] In questa prospettiva, peraltro, è evidente come il massimo di *visibilità* (in termini di percepibilità da parte dei contribuenti) di un possibile intervento regionale sia rappresentato dalla modificazione delle aliquote piuttosto che dall'introduzione di esenzioni, deduzioni e detrazioni. Proprio la pregressa esperienza (ad esempio in materia di IRAP) in termini di concreta differenziazione delle aliquote da parte delle singole Regioni, tuttavia, mostra come siffatta *leva* sia stata impiegata sempre con estrema ritrosia da parte delle singole Regioni. Un radicale e repentino mutamento di tale consuetudine, pertanto, appare difficilmente prefigurabile. Si mostra assai fiducioso sulla concreta utilizzazione di queste prerogative, invece, l. antonini, *Le coordinate del nuovo federalismo fiscale cit.*, pag. 237 – 238 per il quale "(...) *l'autonomia impositiva regionale è però fortemente valorizzata permettendo alle Regioni di sviluppare attraverso esenzioni, agevolazioni e deduzioni sui tributi propri derivati, politiche mirate a valorizzare le specificità produttive e sociali presenti sul territorio. (...) Le Regioni potranno così sviluppare proprie politiche fiscali, fino a poter introdurre leggi Tremonti regionali di detassazione*

degli investimenti o a potere riconoscere i carichi familiari o a valorizzare con la leva fiscale la sussidiarietà orizzontale”.

[25] Cfr. art. 7, comma 1, lettera c) della Legge Delega. L’esperienza pregressa, peraltro, mostra come lo spazio di modificabilità dell’aliquota concessa dalla legislazione statale sia, di norma, abbastanza contenuto di talché è difficile ipotizzare che in sede di attuazione della Legge Delega vengano attribuiti alle Regioni particolari ambiti di manovra a tale riguardo.

[26] Del resto, sulla scarsa efficienza in una prospettiva realmente federalista delle *addizionali*, è stato correttamente osservato che “(...) di certo il sistema tributario regionale e/o locale non può essere strutturato semplicemente su addizionali posto che queste comportano l’esplicazione di una limitatissima potestà normativa tributaria e di fatto si risolvono in una forma di compartecipazione al gettito dei tributi erariali” (così I. Perrone, *op. cit.*, pag. 1184). La circostanza che le addizionali non siano altro che *quote* di tributi erariali (così, ad esempio, F. Gallo, *Ancora in tema di autonomia tributaria delle Regioni e degli Enti locali nel nuovo titolo V della Costituzione*, in *Rass. trib. n. 4/2005*, pag. 1033 e ss.), perciò, fa sì che le stesse si prestino assai poco ad integrare una forma di *autonomia tributaria* effettivamente percepibile come tale da parte della collettività locale.

[27] In tal senso cfr. G. Tremonti, *Più regole globali per la ripresa*, in *Il Sole 24 Ore* del 25 giugno 2009, pag. 14 (estratto del discorso tenuto in occasione del 235° anniversario di fondazione del Corpo della Guardia di Finanza tenutosi a Roma il 23 giugno 2009) secondo il quale “(...) *federalismo fiscale vuole dire insieme: responsabilità, moralità, equità, fiscalità. E in specie: responsabilità: (...) se (i governi locali – n.d.r -) vogliono allargarsi (...) lo devono prima chiedere e poi fare pagare direttamente ai cittadini di quel territorio*”. Sulla *accountability* come cifra del federalismo fiscale si veda altresì I. Antonini, *La vicenda e la prospettiva dell’autonomia finanziaria regionale: dal vecchio al nuovo art. 119 della Costituzione*, in *Le Regioni*, 2003, pag. 18 e ss..

[28] Cfr. G. Tremonti – G. Vitaletti, *op. cit.*, pag. 63 secondo i quali “(...) *il budget è (...) ottimo se c’è coincidenza tra struttura dell’imposizione, struttura della rappresentanza politica, struttura dell’amministrazione: se il (...) il soggetto tassato vota il soggetto tassatore, se l’oggetto tassato è nella competenza dell’amministratore votato*”.

[29] In tal senso cfr. I. Visco, *op. cit.*, pag. 7 del dattiloscritto. Analoga esigenza è stata evidenziata dall’assonime secondo la quale “(...) *l’obiettivo (dell’attuazione del federalismo fiscale – n.d.r. -) dovrebbe essere quello di attribuire a ciascun ente territoriale un numero limitato di strumenti manovrabili e di chiara visibilità, semplificando il sistema, rafforzando la trasparenza delle scelte impositive e accrescendo la responsabilizzazione delle amministrazioni*” (in tal senso il documento rubricato *Elementi di riflessione sull’attuazione del federalismo fiscale* del dicembre 2008 accessibile sul sito www.assonime.it).

[30] Una previsione alternativa, infatti, avrebbe sostanzialmente legittimato nell’ordinamento tributario nazionale ogni forma di duplice imposizione giuridica.

[31] Cfr. art. 7, comma 1, lettera b), numero 3) della Legge Delega.

[32] In questa prospettiva condivido (se ne ho bene interpretato il pensiero) l’opinione di R. Lupi, *Fiscalità e tributi nel disegno di legge sul federalismo cit.*, pag. 3083 e ss.. Questi, infatti, piuttosto che ipotizzare *tributi propri* incentrati su presupposti (come detto difficilmente identificabili) del tutto alternativi rispetto a quelli posti a fondamento dei tributi erariali, è favorevole ad una riarticolazione complessiva del sistema; una riarticolazione focalizzata, per un verso, sull’attribuzione agli enti sub-statali della tassazione di quei fenomeni la cui capacità economica sia meglio controllabile a livello locale e, per altro verso, sul mantenimento a livello erariale di tutte le forme d’imposizione analitico –

aziendale la cui diffrazione a livello infra – nazionale, non solo, sarebbe tecnicamente difficilissima ma risulterebbe anche assai costosa e, presumibilmente, meno efficiente rispetto a quanto assicurato dall'attuale sistema. Si tratta, a mio avviso, di un'ipotesi teorica di assoluto interesse e che, tuttavia, presupporrebbe un' adeguata attività preparatoria. Nella più recente legislazione, infatti, figurano più tentativi tesi a garantire un maggiore coinvolgimento degli enti sub – statali nella cosiddetta *lotta all'evasione* (in particolare con riguardo a quei fenomeni evasivi maggiormente accertabili a livello locale); gli esiti di tali iniziative, tuttavia, sono stati nell'immediato in larga parte insoddisfacenti a dimostrazione del fatto che – *rebus sic stantibus* – i livelli locali di governo sono caratterizzati da una minore efficienza *antievasiva* rispetto a quella che contraddistingue l'autorità centrale. La Legge Delega confida molto sul coinvolgimento degli enti sub - statali nel contrasto ai fenomeni di evasione fiscale come dimostrato dal criterio direttivo di cui all'art. 2, comma 2, lettera d) che prevede espressamente il “*coinvolgimento dei diversi livelli istituzionali nell'attività di contrasto all'evasione e all'elusione fiscale prevedendo meccanismi di carattere premiale*”. In dottrina, tuttavia, sussiste un certo scetticismo sulla reale capacità degli enti sub – statali di migliorare rapidamente le proprie *performances* in tale campo; a tal riguardo, ad esempio, cfr. g. muraro, *Mai più condoni. Dopo il prossimo*, del 15 luglio 2009 liberamente consultabile sul sito www.lavoce.info per il quale dalle misure di cui alla Legge Delega “*(...) non c'è da attendersi molto. Non tanto perché il federalismo fiscale per ora è solo annunciato, quanto perché nella sfera già significativa di autonomia tributaria locale i comuni non hanno fatto granché contro l'evasione. E adesso l'abolizione dell'ICI sulla prima casa ne ha ridotto lo slancio nel campo specifico dell'imposizione sugli immobili. Al di fuori di questo campo, su cui possono indagare con successo, c'è il costo di un nuovo apparato locale di controllo che dissuade molti comuni dall'agire perché il gioco non vale la candela. Infine c'è il fatto che le indagini più promettenti sono quelle svolte sulle imprese, con controlli dei flussi delle merci e del denaro, con analisi fisiche e contabili, incrociando varie banche dati del settore pubblico e del mondo finanziario: tutte attività che solo l'Agenzia delle Entrate e la Guardia di Finanza possono svolgere*”.

[33] È questa l'opinione, ad esempio, di a. giovanardi, *op. ult. cit.*, pag. 324 per il quale “*(...) risulterà del tutto chiaro che lo spazio riservato al concreto esercizio della facoltà di istituire tributi aventi ad oggetto presupposti diversi da quelli dei tributi statali è più che esiguo*”. Il che costituisce un evidente limite del sistema prefigurato se solo si considera che “*(...) il disegno di un buon sistema di federalismo fiscale deve puntare a fare sì che il maggiore numero possibile di Regioni si finanzia solo con il gettito dei tributi propri*” (così p. giarda, *Competenze regionali e regole di finanziamento: qualche riflessione sul federalismo fiscale in Italia*, in Riv. dir. fin., 2006, I, pag. 94 e ss. e in particolare pag. 115).

[34] Il sistema di finanziamento delle Regioni a statuto speciale, infatti, è già incentrato su di un largo sistema di forme di compartecipazione più o meno ampia al gettito dei tributi erariali. In tal senso cfr. m. leccisotti, *op. cit.*, 2006 secondo il quale “*(...) un ruolo fondamentale fra le entrate delle Regioni hanno sempre avuto le compartecipazioni al gettito dei tributi erariali riscossi nel loro territorio, soprattutto per le Regioni a statuto speciale, cui assicurano in media il 64% delle entrate correnti che arriva intorno all'80% in Valle d'Aosta e nelle Province autonome di Trento e Bolzano*”.

[35] Al riguardo si rinvia alle considerazioni formulate dall'assonime nel documento rubricato *Elementi di riflessione sull'attuazione del federalismo fiscale* del dicembre 2008 (in particolare cfr. pag. 22 del dattiloscritto). Una predilezione per l'Iva quale tributo su cui fondare il sistema delle compartecipazioni regionali è desumibile anche dai documenti elaborati dall'Alta Commissione di Studio per la Definizione dei meccanismi strutturali del Federalismo Fiscale (cosiddetta “AcoFF”) istituita dall'art. 3 della L. 27 dicembre 2002, n. 289 (la cosiddetta Finanziaria 2003) ed i cui lavori sono stati pubblicati nel settembre del 2005; una attenta sintesi delle elaborazioni dell'AcoFF è quella predisposta da e. caruso – a. fontana – f. petrina, *Sintesi dei principali documenti prodotti dall'alta commissione di studio per la definizione dei meccanismi strutturali del federalismo fiscale*, in Riv. dir. fin., 2006, I, pag. 8 e ss.

- Talune critiche all'individuazione dell'Iva quale tributo prioritariamente destinato a garantire forme di compartecipazione delle Regioni sono formulate da g. pola – l. rizzo, *Il federalismo non si fonda sull'Iva* pubblicato in data 17 aprile 2009 su www.lavoce.info.

[36] Negli Stati aderenti alla UE, invece, l'Iva – essendo disciplinata a livello comunitario – non può essere attribuita alla piena competenza dei livelli di governo sub – statali ma può al massimo rappresentare il migliore tributo erariale oggetto di compartecipazione da parte degli enti locali.

[37] È il rischio lucidamente individuato in da r. lupi, *Un federalismo fiscale senza imposte locali?*, in Dialoghi tributari n. 4/2008, pag. 26 secondo il quale “(...) *la soluzione federalista prospettata (...) ha molti vantaggi in termini di immagine e di adempimenti dei Comuni e delle Regioni: essa infatti non costringe gli enti locali ad imporre nuovi tributi, e quindi – come oggi si dice – a mettere le mani in tasca ai cittadini. Questo antipatico compito continuerebbe a spettare allo Stato, mentre agli enti locali verrebbe attribuita solo una quota del gettito, anche piuttosto consistente. In questo modo si avrebbero solo gli onori (il gettito) senza gli oneri cioè l'organizzazione delle entrate, l'impopolarità connessa alla tassazione et cetera*”.

[38] Che un rilievo eccessivo delle compartecipazioni costituisca una opzione poco *federalista* è, in qualche misura, riconosciuto dallo stesso l. antonini, *Le coordinate del nuovo federalismo fiscale cit.*, pag. 239 secondo il quale “(...) *esaurire l'autonomia impositiva locale in una compartecipazione di questa dimensione (ossia eccessiva - n.d.r. -) vorrebbe dire contraddire lo spirito stesso del federalismo fiscale: la compartecipazione, infatti, è un trasferimento a carico dello Stato, per cui lo Stato paga (cioè il contribuente statale) e il Comune spende senza nessuna tracciabilità del tributo*”.

[39] Le differenze fra i due estremi dell'archetipo di federalismo fiscale rappresentati, da un lato, da un'ipotesi di federalismo fiscale *competitivo* e, dall'altro, da un'ipotesi di federalismo fiscale *cooperativo* sono da tempo state individuate in dottrina come dimostrato, ad esempio, dalle riflessioni di f. gallo, *Federalismo fiscale*, in Enc. Giur. Treccani, Volume XIV, 1996.

[40] Ugualmente critiche mi sembrano al riguardo le considerazioni di g. marongiu, *Difficoltà attuative per la realizzazione del federalismo fiscale*, in Il Corriere tributario n. 23/2009, pag. 1823 e ss. per il quale “(...) *è evidente che non si può costituire un sistema di federalismo fiscale funzionante prevalentemente sulle compartecipazioni (nel progetto è centrale quella all'IVA) perché esse, pur essenziali, non garantiscono agli enti locali la indispensabile flessibilità*” (pag. 1828 dell'elaborato).

[41] Al riguardo mi sento di condividere le considerazioni di r. lupi, *Evasione fiscale, Paradiso e Inferno*, Milano, 2009, pag. 164 secondo il quale “(...) *attribuire (...) agli enti locali il gettito dei tributi erariali (...) non realizza un'effettiva autonomia impositiva perché non consente all'ente locale di incidere sul prelievo (...). In altri termini il trasferimento di una quota parte di tributi erariali mortifica l'autonomia tributaria degli enti locali, bloccando la possibilità di scegliere tra più servizi più tasse e meno servizi meno tasse*”. Si tratta, a bene considerare, di una critica largamente condivisa in dottrina; in senso analogo cfr. *Dossier Nens – Dottrina e prassi di un federalismo consapevole – novembre 2008* secondo il quale “(...) *il ricorso a compartecipazioni non è certo lo strumento migliore di finanziamento della spesa locale aggregata. (...) Trattandosi di tributi erariali non vi è neanche un effetto di maggiore responsabilizzazione di Regioni ed enti locali: l'ammontare delle compartecipazioni non dipende dalla politica tributaria né dallo sforzo fiscale locale*”.

[42] Cfr. art. 7, comma 1, lettera d) della Legge Delega.

[43] In tal senso depone anche il criterio direttivo di cui all'art. 2, comma 2, lettera hh) della Legge Delega che riferisce il criterio della territorialità tanto ai tributi regionali (e locali) quanto al gettito dei tributi erariali compartecipati per i quali si giunge finanche a prevedere che abbiano “*integrale evidenza*”

contabile nel bilancio dello Stato” (cfr. art. 2, comma 2, lettera u) della Legge Delega).

[44] Mi sembra, pertanto, che – almeno in linea generale – la Legge Delega tenda ad interpretare il canone della *territorialità* (sulla scorta dei suggerimenti formulati dall’AcoFF) come una sorta di vincolo rispetto al luogo fisico in cui si forma la base imponibile del tributo piuttosto che rispetto al luogo in cui il tributo medesimo viene riscosso. In tal senso mi sembrano deporre i riferimenti al luogo di prestazione del lavoro per i tributi basati sulla produzione ovvero al luogo di residenza del percettore per i tributi gravanti sul reddito; in senso parzialmente difforme, invece (e l’eccezione non è da poco, tenuto conto del fatto che nella sistemica delineata dalla Legge Delega, l’Iva è destinata a rappresentare il fulcro del sistema delle *compartecipazioni*) mi parrebbe militare il riferimento al luogo del consumo per quanto concerne l’Iva. A tale riguardo, infatti, emerge una predilezione del legislatore delegante (peraltro condivisibile in termini di principio come desumibile dalle considerazioni di g. vitaletti, *Il sistema tributario nel contesto federalista: le proposte dell’alta commissione*, in Riv. dir. fin., 2006, I, pag. 52 e ss. e, in particolare, pag. 59) per il territorio in cui risiede il *contribuente di fatto*, ossia il soggetto che esprime la propria capacità contributiva mediante i consumi, piuttosto che per il territorio in cui ha sede il *contribuente di diritto* (*id est* il soggetto passivo in capo al quale si determina la base imponibile dello specifico tributo).

[45] Una critica sintetica ma serrata del criterio della *territorialità* cui si ispira la Legge Delega è quella formulata da v. visco, *op. cit.*, pag. 10 che lo ritiene poco coerente se nel tutto incompatibile con la natura unitaria dello Stato nonché incompatibile (se bene intendo) con i principi di capacità contributiva e progressività fissati dall’art. 53 Cost. ancorché i medesimi siano esplicitamente citati fra i criteri direttivi di cui all’art. 2, comma 2, lettera l) della Legge Delega. Ugualmente critica la posizione di g. marongiu, *Brevi noterelle a margine del cosiddetto federalismo fiscale cit.*, pag. 272 per il quale “(...) le Regioni non sono entità sovrane esse non hanno il diritto a trattenersi quanto prodotto e/o incassato nel rispettivo territorio: è questa una questione in relazione alla quale nessuno può vantare nessun diritto ma che deve e può essere risolta solo in termini di opportunità”.

[46] Peraltro esplicitamente citato come criterio direttivo ai fini dell’emanazione dei decreti delegati dall’art. 2, comma 2, lettera e), della Legge Delega.

[47] Chiaramente espressa anche dall’art. 2, comma 2, lettera p) della Legge Delega recante il criterio direttivo della “*tendenziale correlazione tra prelievo fiscale e beneficio connesso alle funzioni esercitate sul territorio in modo da favorire la corrispondenza tra responsabilità finanziaria e amministrativa; contenenza e responsabilità nell’imposizione di tributi propri*”.

[48] L’espressione è di d. stevanato, *La questione*, in Dialoghi tributari n. 4/2008, pag. 24 e ss. (segnatamente pag. 26). Più in generale, tuttavia, va segnalato come la fiscalità nazionale, nell’ultimo periodo, sembri orientata a privilegiare maggiormente fenomeni d’imposizione incentrati sul criterio del *beneficio* piuttosto che sul principio della *capacità contributiva*; per interessanti spunti interpretativi in tal senso cfr. l. del federico, *I tributi paracommutativi e la teoria di Antonio Berliri della tassa come onere nell’attuale dibattito su autorità e consenso*, in Riv. dir. fin., 2009, I, pag. 69 e ss.

[49] E’ ovvio infatti – pur senza spingersi ad ipotizzare forme di *nomadismo fiscale* (l’espressione è di c. de flores, *op. cit.*, pag. 8 del dattiloscritto) – come un sistema incentrato (essenzialmente) sul criterio di territorialità potrebbe in astratto costituire un forte incentivo allo spostamento dei contribuenti in quegli ambiti territoriali in cui il saldo fra il livello di tassazione e la qualità dei servizi erogati dovesse risultare migliore. In concreto, tuttavia, sono dell’avviso che tale fenomeno non sia destinato ad assumere dimensioni eccessive tenuto conto del fatto che l’esperienza mostra come – contrariamente al fattore produttivo capitale – la mobilità territoriale dei lavoratori (anche di quelli non dipendenti) sia assai limitata. Del resto, come correttamente osservato da p. giarda, *op. cit.*, pag. 166 una caratteristica fondamentale di un sistema federale è “(...) l’esistenza di qualche differenziazione di trattamento dei

cittadini nei diversi territori” di talché negare ogni possibile diversità nel rapporto fra imposizione e servizi fra i diversi enti sub – statali significa negare *in apicibus* ogni approccio (sia pure minimale) ispirato a logiche federaliste (opinione condivisa da m.c. fregni, *op. cit.*, pag. 697 la quale pone in luce come l’implementazione di un sistema federale sviluppi necessariamente una *fair competition* fra i vari enti locali). A ciò v’è poi da aggiungere che “(...) *prima di chiudere la partita con il federalismo fiscale per la sua apparente violazione di qualche canone di parità di trattamento bisognerebbe prendere atto che molti stati unitari, tra questi certamente l’Italia, si sono sviluppati consentendo la formazione di profonde differenze nell’offerta di beni pubblici nei diversi territori, molte delle quali originate interamente dai differenziali di capacità contributiva*” (così p. giarda, *op. cit.*, pag. 117). Per una critica di tale considerazione, tuttavia, cfr. d. fausto, *op. cit.*, pag. 130 e ss..

[50] In proposito si rinvia alla precedente nota 10.

[51] Per una ricognizione dello stato dell’arte allorché la Legge Delega risultava ancora in discussione in Parlamento cfr. l. tosi, *Considerazioni sulla fiscalità degli enti locali nel disegno di legge di riforma federalistica dell’ordinamento tributario*, in Riv. dir. trib., 2008, I, pag. 941 e ss..

[52] Cfr. art. 2, comma 2, lettera s) della Legge Delega.

[53] In termini generali deve rilevarsi una recente tendenza normativa a trasformare in *prestazioni a tariffa* alcune delle *prestazioni patrimoniali imposte* tradizionalmente attribuite alla potestà impositiva degli enti locali minori. Si tratta di una tendenza su cui, da tempo, la dottrina si è espressa in senso negativo soprattutto per quanto concerne il rispetto del principio di riserva di legge. Al riguardo cfr. a fedele, *La potestà normativa degli enti locali*, in Riv. dir. trib., 1998, I, pag. 109 e ss..

[54] Cfr. art. 12, comma 1, lettera i) della Legge Delega.

[55] Cfr. art. 12, comma 1, lettera a) della Legge Delega.

[56] Cfr. art. 12, comma 1, lettera h) della Legge Delega.

[57] Cfr. art. 12, comma 1, lettera g) della Legge Delega. Il provvedimento non specifica quali debbano essere le caratteristiche essenziali di questi tributi propri degli enti locali minori istituiti a livello regionale e, tuttavia, mi sembra coerente ritenere che – analogamente a quanto previsto per i tributi propri regionali (cfr. art. 7, comma 1, lettera b), numero 3) della Legge Delega) – si dovrà trattare di forme impositive aventi come presupposto situazioni non oggetto di tassazione da parte di un altro livello di governo (al fine di escludere ogni ipotesi di duplicazione impositiva) e caratterizzate da un evidente collegamento con l’ambito territoriale di riferimento (si tratta del noto principio della *continenza* per il quale ogni tributo regionale o locale è condizionato ad una valutazione di *continenza* del suo presupposto nelle materie di competenza dell’ente impositore). Elementi in tal senso sono desumibili dall’art. 2, comma 2, lettere o) e q), numero 1) nonché hh) della Legge Delega.

[58] Cfr. art. 2, comma 2, lettera q), numero 2) della Legge Delega.

[59] Un tributo che proprio in quanto essenziale per la definizione dell’autonomia impositiva dei Comuni subisce – come evidenziato pressoché in maniera unanime dalla dottrina – una del tutto irragionevole (se non per motivazioni di ordine squisitamente politico) *amputazione* con riguardo alla cosiddetta *prima abitazione*. In tal senso cfr. art. 12, comma 1, lettera b) della Legge Delega il quale, nell’individuare, le fonti di finanziamento dei Comuni cita esplicitamente la “(...) *imposizione immobiliare, con esclusione della tassazione patrimoniale sull’unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo secondo quanto previsto dalla legislazione vigente alla data di entrata in vigore della presente legge in materia di imposta comunale sugli immobili, ai sensi dell’art. 1 del*

decreto legge 27 maggio 2008, n. 93 convertito, con modificazioni, dalla legge 24 luglio 2008, n. 126". La motivazione *politica* della disposizione è chiara così come, peraltro, risulta evidente anche la sua poca avvedutezza considerato che l'esenzione della *prima abitazione* dal prelievo ICI fa sì che buona parte dei residenti di un Comune siano affrancati dal contribuire alla prima (per importanza concettuale e gettito) forma di entrata della propria collettività locale di riferimento determinando, in tal modo, una cesura in quella virtuosa relazione fra *spese* e *servizi* che dovrebbe essere alla base di ogni ipotesi di federalismo.

[60] Cfr. art. 12, comma 1, lettera g) della Legge Delega.

[61] Sull'opportunità di attribuire ai Comuni il gettito delle differenti forme d'imposizione sugli immobili cfr. g. vitaletti, *op. cit.*, pag. 62

[62] *E pluribus*, cfr. l. antonini, *Il federalismo fiscale ad una svolta cit.*, pag. 8 del dattiloscritto secondo il quale "(...) il recente confronto con i Comuni sembra destinato a condurre alla prefigurazione di un importante tributo locale, probabilmente assiso sui patrimoni immobiliari e istituito dalla legge statale, nel quale concentrare le altre forme impositive sugli immobili oggi sparse in altre imposte erariali". In senso analogo anche recenti riflessioni della categoria notarile di cui v'è cenno, ad esempio, nell'articolo *Imposta unica sui trasferimenti* pubblicato su *Il Sole 24 Ore* del 23 giugno 2009, pag. 34.

[63] In particolare il libro bianco teorizzava l'introduzione di un *tributo locale immobiliare* attribuito al più basso livello di governo, ossia ai Comuni.

[64] In tal senso militano le stesse considerazioni di r. lupi, *Fiscalità e tributi nel disegno di legge sul federalismo cit.*, pag. 3084 secondo cui (anche in una prospettiva di sussidiarietà) i Comuni - per la propria vicinanza al territorio - rappresentano il livello di governo maggiormente adatto a gestire un tributo immobiliare e ad intercettare la capacità economica correlata alle transazioni aventi ad oggetto, a vario titolo, gli immobili. In senso analogo, peraltro, le osservazioni di l. del federico, *La tassazione locale degli immobili: aspetti di criticità, esperienze di diritto comparato e proposte di riforma*, in *Fin. loc.*, n. 3/2004, pag. 15 e ss.; del pari m.c. fregni, *op. cit.*, pag. 716.

[65] Vale evidenziare, peraltro, una tendenza dottrinale ad indirizzare la complessiva struttura del sistema tributario verso forme di tassazione *reale* in antitesi alla predilezione per i tributi di natura *personale* che ha caratterizzato la riforma tributaria italiana degli anni '70. Per un ritorno alla *tassazione delle cose* piuttosto che delle *persone* cfr. g. tremonti - g. vitaletti, *op. cit.*, 1991 ed *amplius* lo stesso richiamato libro biancodei del 1994 la cui cifra, *in parte qua*, era proprio l'espressione *dalle persone alle cose*.

[66] In ordine alla *summa divisio* fra *tributi personali* e *reali*, cfr. s. steve, *op. cit.*, pag. 290 per il quale "(...) le imposte reali colpiscono isolatamente i cespiti produttivi (...) senza ricostruire l'unità della persona alla quale tali cespiti appartengono e quindi senza considerare le condizioni economiche complessive del soggetto tassato: la considerazione delle quali è invece caratteristica del metodo personale di distribuzione delle imposte".

[67] Sulle difficoltà di gestione della tassazione locale mediante tributi personali cfr. g. vitaletti, *op. cit.*, pag. 58.

[68] Mi sembra, peraltro, che l'introduzione di un prelievo unico immobiliare di matrice comunale non potrebbe prescindere da una concreta gestione del catasto al medesimo livello di governo atteso che, come noto, il valore catastale rappresenta, per la pressoché totalità degli immobili, la base imponibile dell'ICI a cui la maggioranza degli studiosi fa riferimento (almeno in termini comparativi) allorché affronta la tematica del prelievo unico immobiliare di cui v'è cenno nell'art. 12 della Legge Delega.

[69] Cfr. l. tosi, *op. cit.*, pag. 951 e ss..

[70] Si tratta, a mio giudizio, di una armonizzazione veramente difficile a realizzarsi. La soluzione più pratica potrebbe essere quella di configurare il *prelievo unico immobiliare* di pertinenza comunale come un tributo *periodico* basato sul valore dell'immobile. Tale impostazione, tuttavia, rischierebbe di aggravare quello che in dottrina è generalmente considerata come una delle principali controindicazioni del tributo ICI e cioè la sua spiccata natura patrimoniale; una caratteristica che tende ad accentuare il prelievo su quei contribuenti che si limitano a detenere gli immobili piuttosto che su quelli che li acquistano e che, in tal modo, manifestano palesemente la propria capacità contributiva.

[71] L'alterità delle modalità di calcolo delle basi imponibili costituisce un punto cruciale sulla via dell'elaborazione della prefigurata forma di prelievo immobiliare di natura locale e ciò, in particolare modo, se vi si intendesse fare confluire anche la tassazione dei redditi immobiliari attualmente assoggettati ad imposizione personale progressiva. La tassazione IRPeF dei tale tipologia di redditi, infatti, presuppone una tassazione sulla base dei *redditi effettivi* (almeno laddove gli immobili siano locati) mentre, ad esempio, l'imposizione ICI (che potrebbe rappresentare l'archetipo del prelievo *de quo*) si basa principalmente sui *redditi catastali* (*rectius* sul *valore catastale* del cespite). È logico ritenere che l'abbandono della tassazione del reddito effettivo per quello catastale, pur in astratto configurabile, determinerebbe un incremento sensibile del livello percentuale d'imposizione che, unitamente al rilevato carattere patrimoniale del tributo ICI (ove effettivamente tale tributo venisse identificato come paradigma della nuova forma impositiva), accentuerebbe i già rilevati profili di criticità del sistema in termini di equità sostanziale.

[72] Cfr. art. 12, comma 1, lettera c) della Legge Delega.

[73] Come, peraltro, già prefigurato nei lavori dall'AcoFF; sul punto cfr. g. vitaletti, *op. cit.*, pag. 69.

[74] Cfr. art. 12, comma 1, lettera b) della Legge Delega.

[75] Cfr. art. 12, comma 1, lettera c) della Legge Delega.

[76] Cfr. art. 2, comma 2, lettera hh) della Legge Delega.

[77] Analizzando il sistema tracciato dalla Legge Delega, poi, emerge chiaramente come l'IRPeF (presumibilmente per il proprio peso specifico nel contesto delle entrate fiscali) finirà per costituire, attraverso gli strumenti delle addizionali e delle compartecipazioni, una fonte di finanziamento per tutti i livelli di governo (essendo ragionevole presumere che anche il tributo oggetto di compartecipazione da parte delle Province debba essere il tributo *de quo*). Questa soluzione pratica, come evidenziato, non appare però del tutto coerente in termini sistematici in quanto potrebbe alterare la progressività complessiva del sistema tributario laddove, invece, il compito di assicurare tale caratteristica è - per ovvie ragioni - tradizionalmente attribuito all'autorità centrale.

[78] Il che sembra dare ragione a quanti sostengono che "(...) è (...) *semplificistica* l'affermazione che il modello federale è ottimo perché il soggetto tassato vota il soggetto tassatore. E, infatti, nella realizzazione pratica di questi principi che nascono le difficoltà" (così g. marongiu, *Brevi noterelle a margine del cosiddetto federalismo fiscale cit.*, pag. 272).

[79] E ciò anche in un'ottica ambientale (le cosiddette *green taxes*) come accennato anche da l. antonini, *Le coordinate del nuovo federalismo fiscale cit.*, pag. 240.

[80] Cfr. art. 12, comma 1, lettere d) – e) della Legge Delega

[81] Sull'esperienza del *tributo di scopo* disciplinato dall'art. 1, comma 145 – 151, della L. 27 dicembre 2006, n. 296 e destinato alla realizzazione di opere pubbliche cfr. l. del federico, *Imposta di scopo, partecipazioni, addizionali e poteri regolamentari* in Fin. loc. n. 1-2/2008, pag. 55 e ss.; sulla medesima tematica cfr. v. ficari, *L'autonomia normativa tributaria degli enti locali e la legge finanziaria 2007*, in Rass. trib. n. 3/2007, pag. 883 e ss..

[82] Soprattutto per i Comuni la possibilità di finanziare con tale *species* di tributi “*gli oneri derivanti da eventi particolari quali flussi turistici e mobilità urbana*” evoca forme d'imposizione che, *post* riforma tributaria degli anni '70, hanno trovato solo di recente una propria concretizzazione. Si fa riferimento, ad esempio, all'imposta di soggiorno introdotta dalla Legge Regione Sardegna 29 maggio 2007, n. 2 (giudicata costituzionalmente legittima dalla sentenza n. 102/2008 della Consulta) per una cui analisi si rinvia a f. picciaredda, *Federalismo fiscale e tributi propri della Regione Sardegna tra esigenze di coordinamento e tassazione ambientale*, in Riv. dir. trib., 2008, I, pag. 963 e ss.. Più in generale per un'analisi delle possibili interrelazioni tra i flussi turistici, il *consumo ambientale* e l'imposizione sub – statale cfr. v. ficari, *Sviluppo del turismo, ambiente e tassazione locale*, in Rass. trib., n. 4/2008, pag. 963 e ss..

[83] O, quanto meno, del sistema impositivo di tutti i Comuni. Basti pensare in proposito al fatto che forme di tassazione correlate ai flussi turistici o alla mobilità infraurbana potranno rivestire un ruolo non simbolico soltanto per quei Comuni che siano caratterizzati da un'elevata vocazione turistica o, comunque, insistano su di un territorio di dimensioni tali da potere legittimamente configurare un presupposto impositivo che sia connesso alle *esternalità negative* cagionate dalla mobilità.

[84] In generale, un giudizio molto severo sui contenuti della Legge Delega è quello formulato in un proprio recente saggio da e. de mita, *Le basi costituzionali del federalismo fiscale*, Milano, 2009 il quale, all'esito di un esame sintetico del testo, si chiede provocatoriamente “*dov'è il federalismo*” (pag. 77).

[85] Il che – senza rappresentare un giudizio di valore - non solo è empiricamente dimostrabile ma, in termini sistematici, consiglia di attribuire a tali livelli di governo rilevanti compiti in materia di istruttoria ed accertamento per le diseconomie e distonie che ciò potrebbe determinare in tema di *tax compliance*.

[86] Mi riferisco alle tesi r. lupi, *Fiscalità e tributi nel disegno di legge sul federalismo cit.*, pag. 3081.

[87] Traggo volontariamente l'espressione dal noto saggio di m. bloch, *I re taumaturghi*, 1924.