

18 maggio 2010

## Il c.d. federalismo fiscale nell'ottica del tributarista: nihil sub sole novi

di Eugenio Della Valle

*Sommario: 1. Premessa. 2. La natura “programmatica” del nuovo assetto costituzionale della finanza pubblica. 3. I c.d. tributi “propri” degli Enti locali come tributi derivati. 4. L’effettiva estensione dell’autonomia tributaria degli Enti locali. 5. La legge “Calderoli”: considerazioni introduttive. 5.1. Segue: la fiscalità locale. 6. Conclusioni.*

### 1. Premessa.

E’ opinione diffusa che il sistema dei rapporti tra le diverse autonomie tributarie di Stato e minori enti territoriali quale risulterà dai decreti delegati attuativi della legge delega “Calderoli” (la n. 42 del 2009) non dovrebbe essere molto distante dalla configurazione attuale e ciò pur considerata la genericità dei principi e criteri direttivi di cui alla predetta legge delega.

Trattasi di opinione non priva di fondamento se è vero come è vero che, quanto all’autonomia tributaria dei minori Enti territoriali<sup>[1]</sup>, la l. n. 42 del 2009 non rappresenta certo una rivoluzione copernicana<sup>[2]</sup>.

Ed invero, nonostante la riforma del 2001 abbia introdotto nel titolo V della parte II della Costituzione la previsione espressa di tributi propri dei minori Enti territoriali i quali li *stabiliscono* e li *applicano* (così l’art. 119, secondo comma, Cost.), e, dunque, un esplicito riconoscimento dell’autonomia tributaria dei predetti Enti, mi pare che la fiscalità di tali Enti conservi ancora oggi il carattere di un sistema nel complesso, per così dire, derivato, nel quale la struttura del tributo (intendendo per tale l’indicazione del presupposto, dei soggetti passivi e dei criteri direttivi di determinazione dell’imponibile e dell’aliquota) è delineata in atti legislativi.

Il che, a scanso di equivoci, non deve affatto sorprendere stante, da un lato, la riserva di legge in materia di prestazioni patrimoniali imposte di cui all’art. 23 Cost. che è di ostacolo allo sviluppo di potestà tributarie locali realmente autonome; dall’altro, il principio di capacità contributiva di cui al primo comma dell’art. 53 Cost., il quale nella sua accezione garantista, inibisce prelievi risultanti dalla combinazione di tributi facenti capo ad enti impositori diversi che assumano natura confiscatoria.

Ma andiamo con ordine e soffermiamoci preliminarmente sulla giurisprudenza costituzionale sul nuovo assetto costituzionale delineato dalla legge n. 3 del 2001 nel cui quadro si inserisce la legge “Calderoli”

Ebbene, un ruolo centrale in tema di federalismo fiscale indubbiamente spetta alle sentenze n. 37 del 2004 e n. 102 del 2008. Quest’ultima, peraltro, nell’affrontare alcuni dei principali aspetti problematici che emergono, in materia di finanza regionale e locale, dalla novellata disciplina costituzionale, fornisce le direttrici lungo le quali mi sembra si muova la legge n. 42 del 2009, di attuazione dell’art. 119 Cost..

## **2.La natura “programmatica” del nuovo assetto costituzionale della finanza pubblica.**

Com’è noto, nel delineare il nuovo assetto delle autonomie sotto il profilo delle entrate, l’art. 119 della Costituzione, nell’odierna formulazione, considera, in linea di principio, sullo stesso piano Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni, stabilendo che tutti tali Enti “hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa”; dispongono di “risorse autonome” e “*stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri*”, “in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario”.

Secondo l’orientamento della Corte costituzionale che vede nella dianzi citata sentenza n. 102 del 2008 la più recente e definitiva manifestazione, l’attuazione del nuovo disegno costituzionale della finanza pubblica, quale emergente dal citato art. 119 Cost., richiede come *necessaria premessa* l’intervento del legislatore statale, il quale, al fine di coordinare l’insieme della finanza pubblica, deve non solo fissare i principi cui i legislatori regionali dovranno attenersi, ma anche determinare le grandi linee dell’intero sistema tributario, e definire gli spazi e i limiti entro i quali potrà esplicarsi la potestà impositiva, rispettivamente, di Stato, Regioni ed Enti locali.

In definitiva, secondo i Giudici di Palazzo della Consulta, non è ammissibile, in materia tributaria (a diversa conclusione perviene la Corte in relazione all’autonomia di spesa, sostenendosi al riguardo l’immediata applicabilità della nuova normativa costituzionale), una “*piena esplicazione*” di potestà regionali autonome in carenza della fondamentale legislazione di coordinamento dettata dal Parlamento. Fa eccezione il caso dei tributi, prevalentemente di scopo o “corrispettivi”, aventi presupposti diversi da quelli degli esistenti tributi statali, per la cui istituzione non è necessaria la previa legge statale di coordinamento, purché i predetti tributi, oltre a risultare in armonia con la Costituzione, rispettino anche i principi dell’ordinamento tributario, “*ancorché solo incorporati, per così dire, in un sistema di tributi sostanzialmente governati dallo Stato*”<sup>[3]</sup>.

Quanto invece alle Regioni ad autonomia differenziata, ritiene la Corte che la mancanza di una legislazione statale sui principi fondamentali di coordinamento, non implica un generale divieto di attivazione di tributi propri (regionali o locali), ma solo la necessità, prevista dai rispettivi Statuti, di assicurarne “l’armonia con i principi del sistema tributario dello Stato”.

Per quanto specificamente riguarda l’esercizio dell’autonomia impositiva degli Enti locali, nella giurisprudenza costituzionale (v. in particolare la sentenza n. 37 del 2004) si rinviene inoltre l’affermazione per cui, stante la riserva di legge in materia di prestazioni patrimoniali imposte (art. 23 della Costituzione), che comporta la necessità di disciplinare a livello legislativo quanto meno gli aspetti fondamentali del prelievo, e data l’assenza di poteri legislativi in capo agli Enti *sub*-regionali (Comuni, Province non autonome, Città metropolitane), dovrà altresì essere definito l’ambito (sempre necessariamente delimitato in forza appunto della riserva di legge) in cui potrà esplicarsi la potestà regolamentare degli enti medesimi.

In proposito, occorre notare che anche in dottrina vi è unanimità di vedute sul fatto che la riserva di legge di cui all’art. 23 Cost. costituisca una riserva relativa e ciò nel senso che deve ritenersi consentito al legislatore non occuparsi direttamente di una parte della disciplina del prelievo, in specie di quella

non essenziale, delegandone l'articolazione a fonti secondarie; trattasi, in particolare, secondo l'interpretazione prevalente, di una riserva al legislatore dell'indicazione del presupposto, dei soggetti attivi e passivi, dei criteri direttivi di determinazione della base imponibile e dell'aliquota. A fonti subordinate alla legge può, invece, essere rimessa la parte tecnico-estimativa della determinazione della base imponibile, la determinazione del tasso di imposta tra un minimo e un massimo, la disciplina dell'accertamento e della riscossione.

### **3. I c.d. tributi “propri” degli Enti locali come tributi derivati.**

L'autonomia tributaria garantita dall'art. 119, secondo comma Cost. a Comuni, Province e Città metropolitane è, dunque di qualità diversa da quella delle Regioni, perché si svolge, *ex art. 23 Cost.*, nei limiti fissati da atti normativi primari e si esercita, appunto, solo con lo strumento normativo secondario del regolamento.

Trattasi di un'autonomia che, nella sua massima espansione, implica l'esistenza di tributi “propri” ossia tributi tipologicamente individuati da leggi statali o regionali che l'Ente locale è libero di istituire ed applicare, ovviamente con atto regolamentare.

Va ricordato sul punto che, secondo l'oramai consolidata giurisprudenza della Corte costituzionale (v. sentenze 296/2003, 297/2003, 311/2003, 241/2004), nel sistema delineato dal nuovo Titolo V della parte II della Costituzione, un tributo è “proprio” solo se esso è il frutto dell'esercizio di una potestà normativa autonoma, risultando in sé irrilevanti circostanze quali l'attribuzione all'ente del gettito, della potestà di accertamento e di riscossione o del potere di intervenire sull'aliquota. Relativamente ai minori Enti territoriali, la categoria del tributo “proprio” ossia del tributo che tali Enti possono *stabilire ed applicare*, ai sensi del secondo comma dell'art. 119 Cost., deve essere inquadrata sul presupposto che in ogni caso quantomeno l'individuazione della tipologia del tributo deve essere riservata alla legge statale o regionale (ciò che, come si vedrà più avanti, prevede in effetti la legge delega “Calderoli”).

In questo senso il tributo “proprio” dell'ente locale si configura comunque come tributo derivato ossia i minori Enti territoriali non possono istituire tributi che non siano quantomeno “ideati” dalla legislazione statale o regionale<sup>[4]</sup>. Fermo restando che la definizione – operata in sede legislativa statale o regionale di coordinamento – come “proprio dell'Ente locale” di un certo prelievo, istituito e regolato, negli elementi essenziali, dalla fonte primaria, non è senza significato posto che la stessa potrebbe avere rilevanza sotto diversi profili.

Si pensi, ad esempio, al soggetto da interpellare *ex art. 11 della l. n. 212/2000* ovvero a quello cui riservare il potere di emanare circolari interpretative che, in entrambi i casi, dovrebbe essere l'Ente impositore la cui autonoma potestà normativa tributaria viene, volta a volta, in considerazione; e si pensi ancora all'eventuale previsione di misure dirette a compensare, in omaggio ad un principio di certezza delle risorse finanziarie, la riduzione del gettito conseguente ad interventi sulla disciplina del tributo disposti in via sovraordinata, o alla operatività al riguardo di meccanismi di concertazione, ispirati alla leale collaborazione, tra i diversi livelli di governo interessati<sup>[5]</sup>.

### **4. L'effettiva estensione dell'autonomia tributaria degli Enti locali.**

Si è sopra visto che l'autonomia tributaria dell'Ente locale, pur esplicitamente garantita dal secondo comma del novellato art. 119 Cost. alla stessa stregua di quella regionale, non può che avere una dimensione diversa da quest'ultima, di fatto presupponendola o, comunque, presupponendo l'intervento di una legge (statale o regionale).

Il che pone l'interrogativo in ordine alle modalità di esercizio del potere delle Regioni di istituire tributi locali ed al rapporto fra legislazione statale e legislazione regionale per quanto attiene alla disciplina di

grado primario dei tributi locali. Possono, infatti, in astratto concepirsi (v. la citata sentenza della Corte costituzionale n. 37 del 2004), situazioni di disciplina normativa sia a tre livelli (legislativa statale, legislativa regionale, e regolamentare locale), sia a due soli livelli (statale e locale, ovvero regionale e locale).

Ebbene sul punto la soluzione é quella per cui, ove il tributo locale sia il risultato dell'esercizio di una potestà normativa esclusiva regionale, l'autonomia regolamentare locale deve svolgersi nello spazio normativo riconosciuto dalla fonte regionale, senza la necessità di una previa norma statale; ugualmente, non é necessaria l'intermediazione della legge regionale, con riguardo ai tributi "locali" o devoluti all'Ente locale quando istituiti dalla fonte statale. Risultando, comunque, possibile l'esistenza di tributi locali ideati da leggi quadro dello Stato, seguite da leggi regionali e da regolamenti comunali[6].

Ci si deve inoltre interrogare circa l'estensione dell'autonomia che l'attuale versione del secondo comma dell'art. 119 Cost. riconosce agli Enti locali in materia di imposizione, e quindi in ordine al tema dei rapporti tra legge regionale e potestà normativa (impositiva) locale. E' evidente come questo problema sia connesso a quello concernente l'individuazione degli elementi della fattispecie impositiva locale per i quali è richiesta, ai sensi dell'art. 23 Cost., la necessaria copertura legislativa regionale, e di quelli, che, per converso, possono essere rimessi alla disciplina regolamentare locale.

Ferma la necessità della copertura legislativa di quegli aspetti della disciplina della prestazione imposta "che la caratterizzano, distinguendola da ogni altra"[7], secondo una opinione diffusa in dottrina, per rispettare il principio di autonomia, la legge regionale che ha per oggetto l'imposizione locale non dovrebbe spingersi, troppo in dettaglio, alla determinazione analitica del tributo locale.

Questa conclusione si vuole confermata, sul piano normativo, dall'esplicita attribuzione agli enti locali di una espressa "autonomia finanziaria di entrata e di spesa" (comma 1) e del conseguente potere di *stabilire e applicare* "tributi propri in armonia con la Costituzione" (comma 2), dalla quale non può che conseguire un margine di "discrezionalità" e di autonomia più ampio di quello riconosciuto dal previgente regime costituzionale, privo di un espresso riconoscimento dell'autonomia tributaria degli Enti locali.

In altri termini, secondo siffatta lettura dell'attuale *framework* costituzionale, il carattere relativo della riserva di legge regionale e l'esplicito riconoscimento costituzionale in favore dell'Ente locale dell'autonomia tributaria "dovrebbero" precludere alla regione di stabilire in modo dettagliato gli elementi del prelievo locale sottraendoli del tutto al potere normativo dell'ente locale e a maggior ragione di imporne la stessa applicazione[8].

Tuttavia a conclusioni diverse sembrerebbe pervenire la Corte costituzionale nella sentenza n. 102 del 2008 nella parte in cui (v. il par. 9.1.1. relativo all'imposta di soggiorno) risolve la questione delle relazioni tra legislazione regionale e potestà normativa locale in materia tributaria escludendo che dal vigente quadro costituzionale possa ricavarsi l'esistenza di una "riserva" di competenza regolamentare locale sugli aspetti della disciplina del prelievo non coperti dalla riserva di legge.

Secondo la Corte, infatti, nell'ambito della propria potestà legislativa in materia tributaria – e quindi, senza insistere su tributi erariali già esistenti, per le Regioni a statuto ordinario, e in armonia con i principi del sistema tributario, per quelle a Statuto speciale – le Regioni possono istituire tributi comunali e provinciali nel proprio territorio, e discrezionalmente modulare l'autonomia tributaria degli Enti sub-regionali, potendo anche limitarsi a rimettere ad essi la sola decisione di istituire o no i suddetti tributi, senza attribuire loro l'ulteriore potere di intervenire, in via regolamentare, su altri aspetti della disciplina (ad esempio sulla fissazione dell'aliquota del tributo entro i limiti minimo e massimo fissati dalla legge regionale).

## 5. La legge “Calderoli”: considerazioni introduttive.

Andando al contenuto della legge “Calderoli”<sup>[9]</sup>, la prima considerazione é che la stessa sembra muoversi in linea con l’orientamento, fatto proprio dalla giurisprudenza costituzionale, c.d. dell’autonomia temperata – incentrata sul principio dell’uniformità – per il quale l’art. 119 Cost. avrebbe natura programmatica, ammettendosi così l’esercizio da parte delle Regioni della potestà legislativa tributaria soltanto previa emanazione dell’apposita legge contenente i principi fondamentali di coordinamento<sup>[10]</sup>.

E’ peraltro interessante notare come la legge in questione esordisca affermando che “la presente legge reca disposizioni volte a stabilire *in via esclusiva* i principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario”, in tal modo, é stato acutamente rilevato in dottrina<sup>[11]</sup>, ostacolando l’individuazione, in via di interpretazione, di ulteriori principi di coordinamento e tra questi, ad esempio, il principio di indisponibilità dell’obbligazione tributaria, salve le particolari procedure di definizione consensuale previste dalla legge, la tipologia dei provvedimenti di accertamento, di liquidazione, la struttura e la funzione della decadenza, della prescrizione, etc..

La definizione dei rapporti tra le potestà normative tributarie dei diversi enti impositori, nella legge delega, sembrerebbe articolata su un duplice livello<sup>[12]</sup>. In tal senso parrebbe deporre l’art. 12 dedicato ai “*Principi e criteri direttivi concernenti il coordinamento e l’autonomia di entrata e di spesa degli enti locali*”, il quale prevede, da un lato (lett. a)), che “la legge statale individua i tributi propri dei comuni e delle province ... ne definisce i presupposti, soggetti passivi e basi imponibili” e, dall’altro (lett. g)), che le Regioni, “nell’ambito dei propri poteri legislativi in materia tributaria possano istituire nuovi tributi dei comuni, delle province e delle città metropolitane nel proprio territorio, specificando gli ambiti di autonomia riconosciuti agli enti locali”<sup>[13]</sup>.

In buona sostanza il tributo dell’Ente locale può venire individuato direttamente dalla legge statale, la quale, a sua volta, può individuare il tributo regionale (si pensi ad esempio ai tributi propri derivati della Regione di cui alla lett. b)1 dell’art. 7), ovvero da quella regionale e, dunque, quanto alla fiscalità dei minori Enti territoriali, si può avere un duplice livello di normazione tributaria.

Del generale coordinamento delle diverse fiscalità facenti capo a Stato, Regioni ed Enti locali<sup>[14]</sup> si occupa l’art. 2 della legge delega il quale prevede tra l’altro la “salvaguardia dell’obiettivo di non alterare il criterio della progressività del sistema tributario e il rispetto del principio della capacità contributiva ai fini del concorso alle spese pubbliche”(lett. l)) la “tendenziale correlazione tra prelievo fiscale e beneficio connesso alle funzioni esercitate sul territorio in modo da favorire la corrispondenza tra responsabilità finanziaria e amministrativa”, nonché la “continenza e responsabilità nell’imposizione di tributi propri” (lett. p)) la “territorialità dei tributi regionali e locali e riferibilità al territorio delle compartecipazioni al gettito dei tributi erariali, in conformità a quanto previsto dall’articolo 119 della Costituzione” (lett. zhh))

Potrebbero apparentemente leggersi come previsioni contraddittorie laddove il principio di capacità contributiva viene tradizionalmente contrapposto, quale criterio di riparto della spesa pubblica al principio del beneficio. Il primo rivolto alle imposte ed il secondo ai tributi c.d. paracommutativi.

In realtà nessuna contraddizione sol che si pensi che la logica del beneficio, per cui il chiamato alla contribuzione é tendenzialmente il destinatario del servizio pubblico cui é correlato il prelievo, entra in gioco nella dimensione qualitativa della capacità contributiva ossia serve a giustificare imposizioni quantitativamente diverse di “ricchezze” quantitativamente uguali; ciò che si avverte maggiormente nella fiscalità locale laddove il profilo territoriale del presupposto consente una generale visione paracommutativa del prelievo tributario, finanche di quello avente natura di imposta.

Il discorso coinvolge anche la progressività, evocata dal secondo comma dell'art. 53 Cost., giacché se è vero che una fiscalità come quella locale, ove strutturata in termini di paracommutatività, potrebbe non garantire alcuna progressività, è pur vero che, se ad essa si accostano imposte progressive erariali o regionali, il rispetto dell'anzidetta disposizione costituzionale sarebbe ugualmente garantito; la stessa richiede, infatti, la progressività del complessivo sistema tributario (ossia del sistema tributario risultante dall'intrecciarsi del sistema erariale e di quelli territoriali)[15].

Si consideri al riguardo che in una precedente versione della lett. c), del primo comma dell'art. 7 (dedicato ai "*Principi e criteri direttivi relativi ai tributi delle regioni e alle partecipazioni al gettito di tributi erariali*"), si prevedeva che le Regioni, in relazione ad una parte dei tributi propri derivati e di quelli erariali possono "modificare le aliquote nei limiti massimi di incremento stabiliti dalla legislazione statale" e "disporre esenzioni, detrazioni e deduzioni, nel rispetto della normativa comunitaria", ciò facendo comunque salva "la coerenza con la struttura di progressività del singolo tributo erariale su cui insiste l'aliquota riservata"[16]. Nella attuale versione della suddetta lettera c) il riferimento alla progressività è scomparso, segno questo del fatto che sul punto si è ritenuta sufficiente la previsione di cui alla lett. l) del secondo comma dell'art. 2.

Quanto poi alla continenza, si vuole evidentemente confermare il principio, forse una prospettiva diversa del beneficio, secondo cui tributi regionali e locali possono colpire solo le materie imponibili che presentano un collegamento con la sfera delle proprie competenze; cosicché la previsione circa la "territorialità dei tributi regionali e locali" può esser letta nel senso di colorare di contenuto, appunto, la continenza.

Tra i generali principi di coordinamento val la pena menzionare anche la "esclusione di ogni doppia imposizione sul medesimo presupposto, salvo le addizionali previste dalla legge statale o regionale" (lett. o)), il quale va di pari passo con quello per cui la legge regionale può, "con riguardo ai presupposti non assoggettati ad imposizione da parte dello Stato: 1) istituire tributi regionali e locali; 2) determinare le variazioni delle aliquote o le agevolazioni che comuni, province e città metropolitane possono applicare nell'esercizio della propria autonomia con riferimento ai tributi locali di cui al numero 1" (lett. q)).

Trattasi di previsioni che in fondo suonano da conferma alla tesi per cui il divieto di doppia imposizione dello stesso presupposto non è radicabile nell'art. 53 Cost. (se non quando la doppia o plurima imposizione degeneri in prelievo di tipo confiscatorio), posto che il principio di capacità contributiva di cui al primo comma di tale articolo è già richiamato da altra lettera della medesima disposizione[17]. Il riferimento al concetto di presupposto del tributo nelle previsioni medesime dovrebbe, a rigore, essere letto nel senso che non viene in considerazione, ai fini della delimitazione degli ambiti delle diverse autonomie tributarie, la capacità economica che il tributo intende colpire ossia, quello che la dottrina viene detto oggetto del tributo[18]; il che ovviamente aumenta gli spazi a disposizione degli Enti sub-statali[19].

In ogni caso il divieto di doppia imposizione del medesimo presupposto (il quale peraltro, secondo la Corte costituzionale, non riguarderebbe la fiscalità delle Regioni a Statuto speciale[20]) tendenzialmente dovrebbe favorire una fiscalità territoriale "propria" fatta di tributi paracommutativi giacché il decentramento delle funzioni amministrative rende potenzialmente numeroso il numero delle funzioni e dei servizi pubblici cui ricollegare eventuali prelievi tributari caratterizzati in termini di tasse[21].

## **5.1 Segue: la fiscalità locale.**

Per quanto specificamente riguarda la fiscalità degli Enti locali, la legge delega prevede un doppio ordine di principi e criteri direttivi di coordinamento. Quelli "generali" contenuti nell'art. 2 e tra questi, in particolare, quello di cui alla citata lett. q) per cui la legge regionale deve poter, "con riguardo ai

presupposti non assoggettati ad imposizione da parte dello Stato: 1) istituire tributi regionali e locali; 2) determinare le variazioni delle aliquote o le agevolazioni che comuni, province e città metropolitane possono applicare nell'esercizio della propria autonomia con riferimento ai tributi locali di cui al numero 1)"; e quelli, riferiti proprio agli Enti locali, di cui agli artt. 12 e 15 (il secondo per quanto specificamente attiene alle Città metropolitane).

In particolare nel predetto art. 12 si rinvencono le seguenti previsioni: (lett. a)) "la legge statale individua i tributi propri dei comuni e delle province, anche in sostituzione o trasformazione di tributi già esistenti e anche attraverso l'attribuzione agli stessi comuni e province di tributi o parti di tributi già erariali; ne definisce presupposti, soggetti passivi e basi imponibili; stabilisce garantendo una adeguata flessibilità, le aliquote di riferimento valide per tutto il territorio nazionale"; (lett. d)) "disciplina di uno o più tributi propri comunali che, valorizzando l'autonomia tributaria, attribuisca all'ente la facoltà di stabilirli e applicarli in riferimento a particolari scopi quali la realizzazione di opere pubbliche e di investimenti pluriennali nei servizi sociali ovvero il finanziamento di oneri derivanti da eventi particolari quali flussi turistici e mobilità urbana"; (lett. e)) "disciplina di uno o più tributi propri provinciali che, valorizzando l'autonomia tributaria, attribuisca all'ente la facoltà di stabilirli e applicarli in riferimento a particolari scopi istituzionali"; (lett. g)) "previsione che le regioni, nell'ambito dei propri poteri legislativi in materia tributaria possano istituire nuovi tributi dei comuni, delle province e delle città metropolitane nel proprio territorio, specificando gli ambiti di autonomia riconosciuti agli enti locali"; (lett. h)) "previsione che gli enti locali, entro i limiti fissati dalle leggi, possano disporre del potere di modificare le aliquote dei tributi loro attribuiti da tali leggi e di introdurre agevolazioni"

Quanto alle Città metropolitane, l'art. 15 contiene previsioni analoghe. In particolare ivi si prevede "l'attribuzione ad esse dell'autonomia impositiva corrispondente alle funzioni esercitate dagli altri enti territoriali e il contestuale definanziamento nei confronti degli enti locali le cui funzioni sono trasferite, anche attraverso l'attribuzione di specifici tributi, in modo da garantire loro una più ampia autonomia di entrata e di spesa in misura corrispondente alla complessità delle medesime funzioni"; si prevedono altresì "tributi ed entrate propri, anche diversi da quelli assegnati ai comuni" nonché la possibilità "di applicare tributi in relazione al finanziamento delle spese riconducibili all'esercizio delle loro funzioni fondamentali".

Ne risulta la conferma della natura sostanzialmente derivata e, se si vuole, *lato sensu* agevolativa della fiscalità locale (se si eccettua il caso dei tributi di scopo e, comunque, di quelli, individuati dalla legge, che l'Ente locale è libero di attivare o meno).

Ed invero, come si è già visto, l'individuazione dei tributi dei Comuni e Province deve avvenire, secondo le previsioni di cui sopra, ad opera della legge statale o regionale. Nel primo caso la legge statale "definisce presupposti, soggetti passivi e basi imponibili", stabilendo altresì "le aliquote di riferimento valide per tutto il territorio nazionale" seppur "garantendo una adeguata flessibilità". Nel secondo caso la legge regionale deve specificare "gli ambiti di autonomia riconosciuti agli enti locali". In entrambi i casi, e cioè quale che sia la fonte legale di individuazione del tributo locale, i minori Enti territoriali, "entro i limiti fissati dalle leggi", "dispongono del potere di modificare le aliquote" e "di introdurre agevolazioni".

Parrebbe dunque confermato il principio per cui agli Enti locali è inibito normare in tema di soggetti passivi del tributo, suo presupposto e base imponibile, principio ricavabile, come si è visto, dalla corrente lettura dell'art. 23 Cost. e che trova espressione nella legislazione non costituzionale, ad esempio, nell'art. 52 del d.lgs. n. 446/97.

Margini di manovra hanno invece gli enti locali, nella legge Calderoli, quanto alle aliquote ed alla previsione di fattispecie agevolative. Relativamente a queste ultime è probabile che i decreti delegati si orienteranno verso una individuazione, ancorché sommaria, dei criteri in base ai quali selezionare le

fattispecie agevolabili (cfr. art. 2, secondo comma, lett. q), n. 2, della legge delega)[22]. Trattasi di un profilo evidentemente collegato alla previsione di cui all'art. 2, secondo comma, lett. zmm) di "forme di fiscalità di sviluppo, con particolare riguardo alla creazione di nuove attività di impresa nelle aree sottoutilizzate", forme che siano conformi al diritto comunitario[23]. Posta la tendenziale convergenza della fiscalità di sviluppo e di quella agevolativa, infatti, non si può escludere che anche i minori Enti territoriali siano coinvolti nella disciplina della prima.

Il sistema di fiscalità locale delineato dalla delega "Calderoli" si caratterizza in termini di derivazione da altro sistema anche per quanto riguarda i tributi di scopo (previsti sia per i Comuni che per le Province[24]) giacché non sono ipotizzabili tributi siffatti la cui disciplina essenziale non sia comunque individuata dalla legge. L'esperienza dell'imposta di scopo di cui all'art. 1, commi 145-151, della l. n. 296/06 è al riguardo significativa posto che l'imposta medesima è stata disciplinata dal legislatore statale (semberebbe in termini di addizionale ICI[25]) sulla base di un rinvio alla disciplina di quest'ultimo tributo, contenuta, com'è noto, in un decreto legislativo, per quanto riguarda soggetti passivi, presupposto base e base imponibile.

Quanto, infine, all'imposizione immobiliare, citata nella lett. b) della prima parte dell'art. 12, – che non deve coinvolgere l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo – serve a (prioritariamente) finanziarie le spese dei Comuni relative alle funzioni fondamentali di cui all'art. 117, secondo comma, lett. p), della Costituzione. Non ne è chiara, peraltro, la configurazione, se si tratti cioè di tributo patrimoniale del tipo ICI ovvero di tributo avente altre caratteristiche.

## **6. Conclusioni.**

Dall'esame della legge "Calderoli" trova dunque conferma la valutazione iniziale per cui in tema di autonomia tributaria dei minori enti territoriali, il federalismo fiscale che vedrà la luce con l'approvazione dei decreti delegati non dovrebbe implicare rilevanti novità. Sono confermati i ristretti ambiti di operatività della potestà normativa dei suddetti Enti, tradizionalmente circoscritti alla fissazione dell'aliquota e di fattispecie agevolative entro i limiti segnati dalla normativa primaria nonché alle fasi di accertamento e di riscossione. Sotto quest'ultimo profilo è interessante notare come l'art. 25 della legge delega preveda "adeguate forme di collaborazione delle regioni e degli enti locali con il Ministero dell'economia e delle finanze e con l'Agenzia delle entrate, al fine di utilizzare le direzioni regionali delle entrate per la gestione organica dei tributi erariali, regionali e degli enti locali" e ciò pur "nel rispetto della autonomia organizzativa di regioni ed enti locali nella scelta delle forme di organizzazione delle attività di gestione e di riscossione".

E' evidente che una tale previsione non può che essere intesa nel senso che, ferma restando la titolarità dei poteri di gestione (inclusa la fase di riscossione) del tributo locale in capo al minore Ente territoriale, per ragioni di efficienza ed efficacia dell'agire amministrativo, è auspicabile un coordinamento centralizzato della suddetta attività da incardinare presso le Direzioni regionali delle entrate. Del resto che un siffatto coordinamento sia necessario anche nell'ottica del coinvolgimento degli Enti locali nell'attività di contrasto all'evasione e dell'elusione fiscale in generale emerge dal successivo art. 26 della legge delega che, anche sulla scia di quanto oggi previsto dall'art. 1 del d.l. n. 203/05, prevede, da un lato, "adeguate forme di reciproca integrazione delle basi informative di cui dispongono le regioni, gli enti locali e lo Stato per le attività di contrasto dell'evasione dei tributi erariali, regionali e degli enti locali, nonché di diretta collaborazione volta a fornire dati ed elementi utili ai fini dell'accertamento dei predetti tributi"; dall'altro lato, "adeguate forme premiali per le regioni e gli enti locali che abbiano ottenuto risultati positivi in termini di maggior gettito derivante dall'azione di contrasto dell'evasione e dell'elusione fiscale".

[1] Come rileva R. LUPI, *Fiscalità e tributi nel disegno di legge sul federalismo fiscale*, in *Corr.trib.*, 3081 ss., con l'espressione "federalismo fiscale" si fa comunemente riferimento a temi che solo in parte riguardano il diritto tributario; quest'ultimo, infatti, non coinvolge le questioni dell'allocazione della spesa pubblica e dell'erogazione dei servizi in relazione ai vari livelli di governo.

[2] Secondo E. DE MITA, *Le basi costituzionali del "federalismo fiscale"*, Milano, 2009, 85, la legge "Calderoli" "non costituisce una svolta storica ma è solo un contenitore ricco di principi più ampi della portata della delega e più avaro nella precisazione dei criteri direttivi che dovrebbero lasciare prevedere le forme di imposizione per i diversi livelli di governo locale. Da questo punto di vista, le cose sono state lasciate per lo più in bianco".

[3] Così le citate sentenze n. 102 del 2008 e n. 37 del 2004.

[4] Cfr. E. DE MITA, op.cit., 32, secondo cui "il punto più debole del nuovo articolo 119 è che non si capisce come Comune, Provincia e Città metropolitana possano stabilire tributi propri, non avendo tali enti, a differenza della Regione, potere legislativo. Solo la Regione può stabilire tributi propri, mentre gli altri enti debbono limitarsi a istituire tributi loro attribuiti da leggi dello Stato".

[5] V. G. MARINI, *Profili problematici e prospettive dell'autonomia tributaria degli enti locali*, in V. FICARI (a cura di), *L'autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali tra corte costituzionale (sentenza n. 102/2008 e ordinanza n. 103/2008) e disegno di legge delega*, Milano, 2009.

[6] Così F. TESAURO, *Le basi costituzionali della fiscalità regionale e locale*, in *Fin.loc.*, 2005, par. 3.1.

[7] A. FEDELE, *La potestà normativa tributaria degli enti locali*, in *Riv.dir.trib.*, 1998, I, 112.

[8] In senso contrario v. F. TESAURO, op. e loc.cit., secondo cui "sembra priva di basi l'opinione secondo cui il nuovo art. 119 avrebbe istituito una riserva di potestà normativa degli enti locali, per cui la legge non dovrebbe mai essere di stretto dettaglio, ossia non dovrebbe estendersi fino alla determinazione analitica dei singoli elementi strutturali dei tributi locali. Non è stata infatti creata una 'riserva di disciplina regolamentare' dei tributi locali. Le leggi che disciplinano i tributi locali potranno, quindi, avere anche discipline di dettaglio, facendo con ciò prevalere le esigenze di omogeneità dei tributi locali rispetto a quelle esigenze dell'autonomia".

[9] Per un commento della legge e/o del disegno di legge dal quale trae origine v., tra gli altri, L. ANTONINI, *Il nuovo federalismo fiscale*, in *Tributi locali e regionali*, 2009, 9 ss.; G. GALLO, *I capisaldi del federalismo fiscale*, in *Dir.prat.trib.*, 2009, I, 219 ss.; A. URICCHIO, *Federalismo fiscale: la cornice costituzionale e il modello delineato dalla riforma "Calderoli"*, *ivi*, 277 ss.; G. BIZIOLI, *Profili ricostruttivi dell'autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali derivante dalla legge delega in materia di "federalismo fiscale"*, in *Fin.loc.*, 2009, 13 ss.; M. DI SIENA, *Le entrate tributarie degli enti sub - statali nella recente legge delega sul federalismo fiscale. Brevi riflessioni (problematiche) di un tributarista: è vera gloria?*, in *Riv.dir.trib.*, 2009, I, 949 ss..

[10] V. L. DEL FEDERICO, *Il rapporto tra principi del sistema tributario statale e principi fondamentali di coordinamento*, in V. FICARI (a cura di), *L'autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali tra Corte costituzionale (sentenza n. 102/2008 e ordinanza n. 103/2008) e disegno di legge delega*, cit..

[11] V. ancora L. DEL FEDERICO, op.e loc.cit.

[12] Nel senso che la riserva di legge ex art. 23 Cost. consente una duplice possibile combinazione di modelli di livelli normativi ossia quello a tre livelli (Stato/legge statale, Regione/legge regionale ed infine ente locale/regolamento locale) oppure a due soli livelli “in ragione del fatto che il regolamento locale sia preceduto sia da una legge statale che da una legge regionale o, invece, solo dalla seconda, v. V. FICARI, *L'autonomia normativa tributaria degli enti locali e la legge finanziaria 2007*, in *Rass.trib.*, 2007, 885; quanto alla giurisprudenza costituzionale v. la sentenza n. 37 del 2004.

[13] La legge delega non coinvolge la potestà tributaria delle Regioni ad autonomia differenziata, la quale resta, pertanto, affidata ai singoli statuti.

[14] Il quale, occorre notare, coinvolge anche il tema della deducibilità del tributo regionale (proprio o derivato) e/o locale dal tributo erariale sul reddito.

[15] Cfr. ASSONIME, *Elementi di riflessione sull'attuazione del federalismo fiscale*, Dicembre 2008, laddove si legge che “La teoria del federalismo fiscale insegna, tuttavia, che il compito di assicurare la progressività del sistema tipicamente dovrebbe essere affidato al livello centrale. Per evitare discutibili soluzioni di progressività differenziata tra territori, sarebbe auspicabile che tra i principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario fissati nel disegno di legge venisse inserita anche la riserva allo Stato del compito di assicurare la progressività del sistema”.

[16] Nel senso che anche le Regioni, “nell'esercizio del loro autonomo potere di imposizione, possono legittimamente improntare il prelievo a criteri di progressività in funzione delle politiche economiche e fiscali da esse perseguite”, v. l'ordinanza della Corte costituzionale n. 148 del 2006.

[17] Sul punto cfr. G. BIZIOLI, *op.cit.*, 23.

[18] Cfr. A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 177.

[19] Nel senso, tuttavia, del coinvolgimento nel divieto anche della doppia imposizione economica vi è la circostanza che in una precedente versione della previsione in oggetto il divieto riguardava l'imposizione che ricade “sullo stesso presupposto statale”: al riguardo v. F. GALLO, *op.cit.*, 223.

[20] Si legge, infatti, nella sentenza n. 102 del 2008, al par. 5.3. che “mentre la normativa risultante dalla riforma del titolo V della Parte II della Costituzione – come interpretata dalle richiamate sentenze di questa Corte – vieta alle Regioni a statuto ordinario, in difetto di una legislazione statale sui principi fondamentali di coordinamento, di disciplinare tributi già istituiti da legge statale o di istituirne altri aventi lo stesso presupposto dei preesistenti tributi statali; un simile divieto non é, invece, desumibile dalla statuto speciale della regione Sardegna, il quale si limita ad esigere che i tributi propri regionali siano in armonia con i principi del sistema tributario dello Stato”.

[21] In termini sostanzialmente analoghi G. BIZIOLI, *op.cit.*, 24, secondo cui, il legislatore regionale può assumere a presupposto dei propri tributi situazioni collegate alle funzioni esercitate dall'ente (tributi paracommutativi) nonché quelle ordinariamente connesse all'imposizione immobiliare ed ambientale, alle attività produttive ed a consumi specifici.

[22] Cfr. M. BASILAVECCHIA, *La fiscalità di sostegno nella prospettiva federalista*, in *Corr.trib.*, 2009, 985, il quale, nel commentare una versione del disegno di legge delega, rileva che “In linea di principio, dunque, l'ente locale avrà possibilità di diversificazione delle aliquote e di applicazione di agevolazioni, ma entro una griglia di possibilità predefinite dalla legge regionale. Questa impostazione appare corretta, anche se in parte restrittiva rispetto all'autonomia massima che l'ente locale potrebbe esprimere, poiché individua comunque nella legislazione regionale l'elemento unificante della tipologia di agevolazioni che ciascun ente locale potrà poi applicare. con scelte autonome. sul proprio territorio”.

[23] Sul test di autonomia elaborato dalla Corte di Giustizia con riferimento al modello di federalismo fiscale c.d. asimmetrico al fine di verificare se vi sia o meno violazione del divieto di aiuti di Stato v. A. CARINCI, *I vincoli comunitari all'autonomia tributaria degli enti territoriali sub statali*, in V. FICARI (a cura di), *L'autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali tra Corte costituzionale (sentenza n. 102/2008 e ordinanza n. 103/2008) e disegno di legge delega*, cit..

[24] Per queste ultime si prevedono anche “tributi il cui presupposto é connesso al trasporto su gomma”, i quali, in una alla compartecipazione ad un tributo erariale, devono finanziare “prioritariamente” le spese delle Province relative alle funzioni fondamentali di cui all’art. 117, secondo comma, lett. p), Cost.

[25] Sul punto, tra gli altri, v. L. DEL FEDERICO, *Imposta di scopo, compartecipazioni e poteri regolamentari*, in *Tributi locali e regionali*, 2008, 211; V. FICARI, *L'autonomia normativa tributaria degli enti locali e la legge Finanziaria 2007*, cit., 904; G. PETRILLO, *Tributi, nuove entrate locali e loro controversa natura giuridica*, in F. AMATUCCI (a cura di), *Il nuovo sistema fiscale degli enti locali*, Torino, 2008, 84 ss..