



**ALBERTO AMORI - SIMONE ARIATTI
PAOLO DE' CAPITANI - VIRGINIA SCALERA**

LA FINANZA PUBBLICA NEI VARI LIVELLI DI GOVERNO

La prospettiva italiana, dai Comuni all'Unione Europea

a cura di

Lorenzo del Federico e Caterina Verrigni



G. Giappichelli Editore

© Copyright 2019 - G. GIAPPICHELLI EDITORE - TORINO

VIA PO, 21 - TEL. 011-81.53.111 - FAX 011-81.25.100

<http://www.giappichelli.it>

ISBN/EAN 978-88-921-0182-1

Volume pubblicato con il contributo del Dipartimento di Scienze Giuridiche e Sociali dell'Università "G. D'Annunzio" di Chieti – Pescara.

Stampa: LegoDigit s.r.l. - Lavis (TN)

Le fotocopie per uso personale del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume/fascicolo di periodico dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, commi 4 e 5, della legge 22 aprile 1941, n. 633.

Le fotocopie effettuate per finalità di carattere professionale, economico o commerciale o comunque per uso diverso da quello personale possono essere effettuate a seguito di specifica autorizzazione rilasciata da CLEARedi, Centro Licenze e Autorizzazioni per le Riproduzioni Editoriali, Corso di Porta Romana 108, 20122 Milano, e-mail autorizzazioni@clearedi.org e sito web www.clearedi.org.

RENTI
- 00
810.737
746.739
436.830
7.592.930
6.059.973

AT 2014.

Capitolo II

Il finanziamento delle Regioni

di Paolo de' Capitani

Sommario: 1. L'autonomia finanziaria regionale (cenni storici). – 1.1. La riforma del Titolo V della Costituzione. – 2. Il federalismo regionale. – 2.1. Il decentramento delle spese. – 2.2. Il decentramento delle entrate (tributarie). – 2.3. L'impatto del d.lgs. 6 maggio 2011, n. 68 sull'assetto impositivo delle Regioni. – 3. I principali tributi regionali. – 3.1. La compartecipazione all'IVA. – 3.2. L'addizionale regionale all'IRPEF. – 3.3. L'IRAP: i poteri di manovra delle Regioni. – 3.4. La tassa automobilistica regionale. – 3.5. Altri tributi regionali. – 4. Le Regioni a statuto speciale. – 4.1. Il concetto di specialità. – 4.2. L'autonomia di spesa. – 4.3. Il sistema delle entrate. – 5. Il fondo perequativo. – 5.1. Le risorse aggiuntive. – 5.2. I presupposti per l'intervento perequativo: l'esercizio "normale" delle funzioni e la capacità fiscale per abitante.

1. *L'autonomia finanziaria regionale (cenni storici)*

L'esigenza di dotare Regioni ed Enti locali di una certa autonomia finanziaria può definirsi un fatto storicamente nuovo; in particolare, tale fenomeno è connesso strettamente con il concetto di Stato: una figura che affonda le proprie radici nelle vicende della storia europea post-medievale¹. E di tale esigenza era ben consapevole uno fra i più autorevoli

¹ Negli antichi regni l'unico soggetto in grado di imporre tasse e tributi era il sovrano, il potere di esazione tributaria, infatti, era considerato emanazione del potere divino incarnato nella persona del re.

Anche se "nell'antichità e durante il medioevo il fenomeno della ripartizione dei poteri pubblici di comando tra varie formazioni politiche tra loro in diversi modi collegate non mancò di certo; ed anzi il medioevo europeo fu tutto un insigne esempio di organizzazione politico-giuridica per centri di potere plurimi, variamente coordinati tra di loro attraverso la

giuristi italiani (Costantino Mortati), il quale definì efficacemente l'autonomia finanziaria regionale² come la *pietra angolare* dell'autonomia regionale.

È evidente, infatti, che l'autonomia delle Regioni, in particolare quella politica, sarebbe una mera illusione senza le necessarie provviste finanziarie grazie alle quali tradurre in concreto le funzioni ad esse assegnate³. Tuttavia, è necessario considerare che le Regioni non sono state certo disegnate dalla Costituzione del 1948 come Stati sovrani – a differenza, ad esempio dei *Länder* tedeschi, dotati di sovranità già con l'approvazione della Costituzione federale – e l'attuazione dei principi costituzionali di autonomia finanziaria (artt. 119 e 120 Cost., vecchio testo) è stata ispirata sin dall'inizio da una concezione fortemente accentratrice, che, nei fatti, ha disconosciuto le aperture autonomistiche sancite nella Carta fondamentale⁴.

La situazione non mutò nemmeno con la riforma tributaria iniziata nel 1971 (legge 9 ottobre 1971, n. 825) e conclusasi il 1° gennaio 1973, la quale attribuì alle Regioni tributi minimi e tolse ai Comuni tributi di rilievo come l'imposta di famiglia e l'imposta di consumo⁵.

*distribuzione di distinte sfere di competenza (o, come si diceva, di giurisdizione) e il gioco di limitate e parziali subordinazioni gerarchiche (Impero e Chiesa ai vertici; regni e principati; dentro quest'ultimi, autorità feudali, città autonome, enti ecclesiastici immuni e via dicendo). Applicare tuttavia l'aggettivo 'federalistico' a queste forme passate di divisione organizzativa dei poteri pubblici tra entità di governo distinte non può farsi senza il grave pericolo di perdere, sotto le analogie che pure esistono, il senso della irripetibile peculiarità del 'federalismo moderno' o, per meglio dire, del 'federalismo' senz'altro. Questo è un fenomeno storico connesso strettamente con la figura dell'ente politico 'stato' – una figura tutta moderna che ha le sue origini nella storia europea post-medievale. E i più rilevanti aspetti della sua realtà, sia sotto il profilo degli sviluppi degli istituti che lo caratterizzano sia sotto il profilo delle questioni dottrinali cui ha dato luogo, non si possono addirittura comprendere fuori dal contesto della storia dello stato occidentale nel corso degli ultimi due secoli" (G. BOGNETTI, *Federalismo*, in *Digesto*, Torino, 1991).*

² Si chiarisce sin d'ora che la nozione di autonomia finanziaria comprende sia l'autonomia tributaria, intesa come il complesso dei tributi propri della Regione (o dell'ente locale), atti a consentire l'esercizio delle sue funzioni (cfr. L. TOSI, *Finanza locale. Profili giuridici*, Milano, 1990, p. 13 ss.), sia tutte le entrate extratributarie – delle quali nel corso della trattazione sarà fornito un resoconto più specifico.

³ Cfr. T. MARTINES-A. RUGGERI-C. SALAZAR, *Lineamenti di diritto regionale*, VI ed., Milano, 2002, p. 266 ss.

⁴ F. MOSCHETTI, *Federalismo e procedimento di applicazione del tributo: occasione per un confronto tra diverse culture*, in *Riv. dir. trib.*, II, 2002, p. 227 ss.

⁵ Approfondimenti in: F. GALLO, *Prime considerazioni sulla riforma tributaria*, in *Riv.*

La svolta, in senso devolutivo, della finanza regionale si deve ad alcuni importanti atti normativi emanati nel corso degli anni '90. In particolare, il percorso verso una maggiore autonomia può essere suddiviso in tre fasi⁶.

La prima fase è inaugurata dalla legge 28 dicembre 1995, n. 549 (collegato alla finanziaria per il 1996), la quale, intervenendo nell'ambito delle compartecipazioni e dei tributi propri, ha introdotto quanto segue:

- a) la compartecipazione regionale all'accisa sulla benzina consumata nella Regione;
- b) la tassa regionale per il diritto allo studio, quale tributo proprio delle Regioni e delle Province autonome;
- c) un tributo speciale per la discarica in rifiuti solidi urbani (spettante per il 10% alle Province);
- d) la tariffa per il servizio di depurazione delle acque;
- e) l'addizionale regionale erariale di trascrizione al pubblico registro automobilistico;
- f) la tassa occupazione spazi ed aree pubbliche (TOSAP).

Si può notare come queste prime significative novità in tema di autonomia (tributaria) regionale si caratterizzano per il fatto di essere collegate alle funzioni esercitate dalla Regione, ovvero ai consumi sul territorio.

La seconda fase è scandita dalla c.d. riforma "Visco" alla quale, come è noto, deve la sua genesi l'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), nonché l'addizionale regionale all'IRPEF⁷.

Per quanto interessa questa sede, preme evidenziare la rilevante novità data dal fatto che per la prima volta è concesso alle Regioni il potere di

dir. fin. sc. fin., 1973, p. 664 ss.; G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1978, p. 323 ss.; N. D'AMATI, *Lineamenti di legislazione fiscale*, ivi, 1978; E. POTTIO, *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978.

⁶F. MOSCHETTI, *Federalismo e procedimento di applicazione del tributo: occasione per un confronto tra diverse culture*, cit.; M. PROCOPIO, *Il sistema tributario italiano. Principi istituzionali*, Padova, 2013, p. 596 ss.

⁷Deleghe previste dall'art. 3, legge 23 dicembre 1996, n. 662, e attuate dal d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 546. In particolare, l'art. 36 del decreto introducendo l'imposta regionale sulle attività produttive ha contestualmente abolito l'imposta locale sui redditi (ILOR), l'imposta comunale per l'esercizio delle arti e delle professioni (ICIAP), l'imposta sul patrimonio delle imprese, i contributi sanitari e la tassa sulla partita IVA.

intervenire sul procedimento di applicazione di un'imposta che costituisce la maggior entrata regionale⁸.

Il processo di riforma della finanza regionale è stato poi completato – almeno per quel che riguarda gli anni '90 – dall'art. 10, legge 13 maggio 1999, n. 133, la quale ha trovato attuazione nel d.lgs. 18 febbraio 2000, n. 56⁹. Il provvedimento citato ha infatti consentito la realizzazione di un sistema orientato verso il federalismo fiscale¹⁰.

Il sistema dei trasferimenti di risorse erariali a favore delle Regioni a statuto ordinario ha ceduto il posto ai seguenti interventi di rafforzamento del gettito tributario regionale:

- a) una significativa compartecipazione al gettito Iva consistente nel 25,7% del gettito complessivo realizzato nel penultimo anno precedente a quello in considerazione¹¹;
- b) un aumento addizionale IRPEF a decorrere dall'anno 2000: l'aliquota determinabile dalla Regione è compresa tra lo 0,9 e l'1,4%¹²;
- c) una maggiore compartecipazione regionale all'accisa sulla benzina¹³.

⁸Sul piano sostanziale il potere normativo regionale sull'Irap appare molto limitato in quanto consiste essenzialmente nella possibilità di modificare le aliquote (art. 16, comma, 1 e 45, comma 2, d.lgs. n. 446/1997) e di introdurre agevolazioni per nuove iniziative produttive (art. 18, ultimo comma, e art. 24, d.lgs. n. 446/1997). Sul piano procedimentale, difatti, alle Regioni è attribuito molto più spazio (cfr. art. 24, d.lgs. n. 446/1997). In tal senso si veda F. MOSCHETTI, *Federalismo e procedimento di applicazione del tributo: occasione per un confronto tra diverse culture*, cit.; per maggiori approfondimenti in tema di IRAP e autonomia tributaria regionale cfr. S.F. COCIANI, *L'autonomia tributaria regionale nello studio sistematico dell'Irap*, Milano, 2003.

⁹Disposizioni in materia di federalismo fiscale, a norma dell'art. 10, legge 13 maggio 1999.

¹⁰Tale sistema era comunque ancora ben lontano dal Federalismo, la dottrina ha infatti parlato di Regionalismo; cfr. F. MOSCHETTI, *Federalismo e procedimento di applicazione del tributo*, cit.

¹¹V. art. 2, commi 1 e 2, d.lgs. n. 56/2000. Inoltre, il comma 4 ha disposto che "Con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, su proposta del Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica, sentito il Ministero della sanità, d'intesa con la Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le regioni e le province autonome di Trento e Bolzano" è stabilita "annualmente entro il 30 settembre di ciascun anno per il triennio successivo, per ciascuna regione sulla base dei criteri previsti dall'articolo 7" la quota di compartecipazione dell'Iva ai sensi dell'art. 3, comma 3, e dell'art. 7, d.lgs. n. 56/2000.

¹²In luogo di quella precedente che era invece compresa tra lo 0,5 e l'1%. V. art. 3, comma 1, d.lgs. n. 56/2000 e le ulteriori modifiche previste nei commi successivi, le quali hanno trovato applicazione dal 2001.

¹³V. art. 4, d.lgs. n. 56/2000.

Si è prevista, inoltre, una partecipazione delle Regioni all'attività di accertamento dei tributi erariali (art. 1, d.lgs. n. 56/2000). Mentre in ambito di accertamento e riscossione, è stata introdotta la possibilità di attribuire alle agenzie fiscali la gestione delle funzioni spettanti alle Regioni (art. 57, comma 2); rafforzando i rapporti di collaborazione tra Regioni e Amministrazione centrale.

1.1. La riforma del Titolo V della Costituzione

Un ulteriore passo verso il modello del federalismo fiscale è stato fatto grazie alla riforma del Titolo V della Costituzione, avvenuta con la legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3. La riforma è intervenuta sull'organizzazione istituzionale della Repubblica, sulla ripartizione della potestà legislativa tra Stato e Regioni, e, per quel che più interessa in questa sede, sull'accrescimento dell'autonomia finanziaria di Regioni ed Enti locali (art. 119 Cost.).

Riguardo alle Regioni, tuttavia, preme segnalare in prima battuta che l'autonomia finanziaria di tali enti era già l'oggetto principale dell'originario art. 119 Cost.¹⁴.

L'attuale assetto dell'autonomia finanziaria e tributaria delle Regioni, pertanto, è sì mutato da un punto di vista formale, ma dal punto di vista sostanziale il coordinamento della finanza pubblica resta fortemente caratterizzato dal predominio della finanza statale¹⁵.

Le maggiori novità apportate dalla Riforma hanno dunque coinvolto gli Enti locali a cui è stato attribuito un margine di discrezionalità e autonomia nello stabilire e imporre tributi propri. In base al vecchio art. 119,

¹⁴ Così il testo dell'art. 119 ante riforma: *Le Regioni hanno autonomia finanziaria nelle forme e nei limiti stabiliti da leggi della Repubblica, che la coordinano con la finanza dello Stato, delle Province e dei Comuni. Alle Regioni sono attribuiti tributi propri e quote di tributi erariali in relazione ai bisogni delle Regioni per le spese necessarie ad adempiere le loro funzioni normali. Per provvedere a scopi determinati, e particolarmente per valorizzare il Mezzogiorno e le Isole, lo Stato assegna per legge a singole Regioni contributi speciali. La Regione ha un proprio demanio e patrimonio, secondo le modalità stabilite con legge della Repubblica.*

¹⁵ Cfr. M. BASILAVECCHIA-L. DEL FEDERICO-F. OSCULATI, *Il finanziamento delle Regioni a statuto ordinario mediante tributi propri e partecipazioni: basi teoriche ed evidenza empirica nella difficile attuazione dell'art. 119 della Costituzione*, in *Le istituzioni del Federalismo*, n. 5/2006, p. 669 ss.

infatti, gli enti territoriali non godevano di alcuna autonomia tributaria. Tuttavia, si osserva che il nuovo art. 119 si limita a delineare un quadro generico delle entrate di Regioni ed Enti locali, lasciando alla legge ordinaria il compito di attuare, in prospettiva più o meno federalista, i principi ivi stabiliti.

Osservando più dettagliatamente i tratti essenziali dell'autonomia finanziaria delle Regioni, secondo l'originario disegno costituzionale, emerge che la dotazione regionale era specificamente ancorata alla formula delle "funzioni normali", sia per quanto riguarda le entrate derivanti dai tributi propri sia per la parte costituita dalle quote di tributi erariali. Tale espressione, tuttavia, era piuttosto ambigua e ha dato luogo a diversi orientamenti sulla definizione dei parametri idonei a determinare il carattere "normale" delle funzioni¹⁶.

Il legislatore non ha contribuito a risolvere la scarsa chiarezza del dettato costituzionale ma, anzi, ha spesso manifestato un orientamento assai restrittivo sul punto, dimostrandosi poco attento alle esigenze autonomistiche di Regioni ed Enti locali; almeno fino alle riforme attuate nel corso degli anni '90 (vedi sopra).

Con il nuovo art. 119 la situazione, almeno sulla carta, è in parte cambiata. Si è infatti affermato il principio per cui le risorse degli enti territoriali, derivate da tributi propri e da compartecipazioni a tributi erariali, devono essere in grado di attribuire agli enti stessi la possibilità di *finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite* (così il comma 3, art. 119 Cost.)¹⁷.

¹⁶Secondo De Mita "Il termine normalità non va inteso in senso statico, di mera conservazione e manutenzione, ma in senso dinamico, di sviluppo: *funzione normale è funzione autonoma intesa alla soddisfazione dei bisogni propri della Regione che essa scopre e risolve, di volta in volta, secondo proprie valutazioni politiche*" (E. DE MITA, *Le basi costituzionali del "federalismo fiscale"*, Milano, 2009). Le teorie sul punto hanno assunto, in buona sostanza, tre orientamenti diversi: c'è chi ha attribuito un ruolo essenziale alla normativa di trasferimento delle funzioni, altri a valutazioni date dalle Regioni stesse, altri ancora alla legislazione statale finanziaria; così T. MARTINES-A. RUGGERI-C. SALAZAR, *Lineamenti di diritto regionale*, cit.

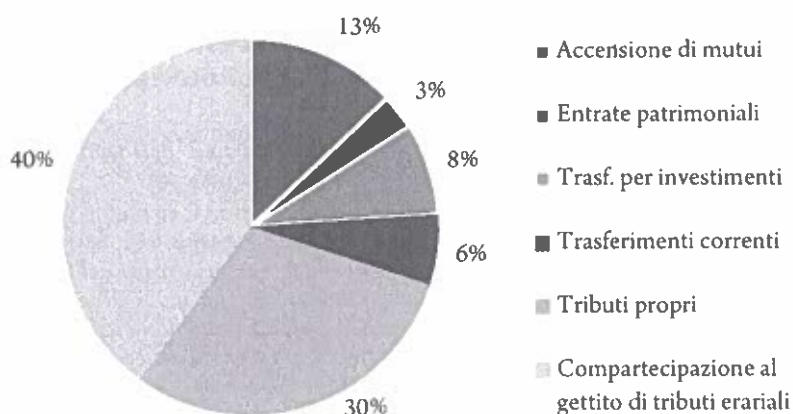
¹⁷Autorevole dottrina ha osservato che l'obbligo, ai sensi dell'art. 119, di assicurare alle regioni il finanziamento delle funzioni loro attribuite riguarda solo il finanziamento delle funzioni nel loro complesso e sconta una indubbia discrezionalità nel legislatore statale nel fissare l'ammontare della spesa da finanziare in funzione delle più diverse politiche di finanza pubblica che intende realizzare. Così 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, p. 1033.

Riguardo alle fonti delle entrate regionali, la riforma del Titolo V non ha apportato cambiamenti sostanziali. Sia nell'assetto precedente sia in quello successivo, pertanto, il sistema della finanza regionale è costituito:

- a) da tributi ed entrate propri da applicarsi in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario (art. 119, comma 2);
- b) da compartecipazioni al gettito di tributi erariali;
- c) da contributi speciali assegnati per legge a singole Regioni (fondo perequativo, senza vincoli di destinazione, per territori con minore capacità fiscale per abitante e attribuzione di risorse aggiuntive *ex art.* 119, commi 3 e 5);
- d) da entrate ordinarie di natura patrimoniale.

In particolare, le entrate regionali, nel sistema antecedente all'attuazione della legge delega sul federalismo fiscale (legge n. 42/2009), possono essere così suddivise:

Figura 1. – La composizione delle entrate regionali (anno 2006)



Fonte: elaborazioni Regione Veneto – Direzione Risorse Finanziarie su dati CNR.

Autorevole dottrina¹⁸ ha osservato che la portata della riforma del Ti-

¹⁸M. BASILAVECCHIA-L. DEL FEDERICO-F. OSCULATI, *Il finanziamento delle Regioni a*

tolo V ha assunto di fatto solamente un ruolo di natura programmatica, soprattutto riguardo alla parte relativa all'autonomia impositiva, disapplicata dalla giurisprudenza¹⁹, trascurata dai Governi che si sono succeduti, non particolarmente apprezzata nemmeno dagli Enti locali.

Per un'attuazione concreta del principio di autonomia tributaria di Regioni ed Enti locali, sancito dagli artt. 5 e 119 Cost., si è dunque dovuta attendere la legge delega 5 maggio 2009, n. 42. Tale atto normativo, come è noto, ha previsto una delega al Governo in materia di federalismo fiscale e i successivi decreti attuativi rappresentano, nelle intenzioni del legislatore, "l'asse portante del processo di decentramento in atto nel nostro Paese e, insieme, un avamposto dell'annunciata riforma fiscale generale e di quella istituzionale, delle autonomie locali"²⁰.

Nei paragrafi seguenti sarà dunque trattata la materia del federalismo regionale con particolare attenzione all'assetto dell'autonomia tributaria regionale risultante a seguito dell'approvazione del d.lgs. 6 maggio 2011, n. 68²¹.

2. Il federalismo regionale

Come osservato, la legge 5 maggio 2009, n. 42, ha assolto l'importante compito di individuare una serie di principi necessari per la riforma

statuto ordinario mediante tributi propri e compartecipazioni: basi teoriche ed evidenza empirica nella difficile attuazione dell'art. 119 della Costituzione, cit.

¹⁹La Corte Costituzionale è intervenuta condizionando fortemente l'esercizio della potestà legislativa delle regioni, affermando che "non è ammissibile, in materia tributaria, una piena esplicazione di potestà regionali autonome in carenza della fondamentale legislazione di coordinamento dettata dal Parlamento nazionale, si deve tuttora ritenere preclusa alle Regioni (se non nei limiti ad esse già espressamente riconosciuti dalla legge statale) la potestà di legiferare sui tributi esistenti, istituiti e regolati da leggi statali (cfr. ancora sentenze n. 296 del 2003 e 297 del 2003); e per converso si deve ritenere tuttora spettante al legislatore statale la potestà di dettare norme modificative, anche nel dettaglio, della disciplina dei tributi locali esistenti"; sentenza 26 gennaio 2004, n. 37, in Riv. dir. trib., 2004, II, p. 2015, con nota di C. SCALINCI, *Riserva di legge e primato della fonte statale nel "sistema" delle autonomie fiscali*.

²⁰F. GALLO, *I principi del federalismo fiscale*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 1/2012, p. 3 ss.

²¹Recante "Disposizioni in materia di autonomia di entrata delle regioni a statuto ordinario e delle province, nonché di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard nel settore sanitario".

dell'autonomia finanziaria regionale e degli enti territoriali, contenuta nell'art. 119 Cost. (come riscritto dalla legge costituzionale n. 3/2001)²². Tale provvedimento appare decisamente complesso e non interviene solamente sulla finanza degli enti territoriali, in quanto reca anche disposizioni in tema di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, istituisce nuovi organismi di raccordo tra Stato e Regioni, definisce la procedura transitoria per l'istituzione delle Città metropolitane e riconosce alla città di Roma particolari funzioni e una speciale autonomia finanziaria.

Per quel che interessa in questa sede si evidenzierà invece la portata, più o meno innovativa, che la legge n. 42 e, in particolare, uno dei nove successivi decreti attuativi (d.lgs. n. 68/2011) hanno avuto sul sistema delle entrate e delle spese regionali.

In tale ottica appare necessario dedicare poche righe al significato di "federalismo fiscale", *expressis verbis*, obiettivo principale dell'art. 119 Cost. e, conseguentemente della legge citata.

In Italia il termine federalismo richiama in realtà qualcosa di diverso dal federalismo nel suo significato tradizionale, il quale presuppone l'esi-

²² In particolare, i più importanti principi funzionali all'attuazione dell'autonomia di Regioni ed Enti locali, sono sanciti dall'art. 2, legge n. 42 e possono così sintetizzarsi:

- il principio (innanzitutto) di autonomia finanziaria espressamente previsto dall'art. 119 Cost.;

- il principio di sussidiarietà, anch'esso costituzionalizzato dall'art. 118, comma 1, secondo cui lo Stato deve intervenire solo nelle materie riguardo alle quali gli enti sottordinati, nell'ambito delle rispettive competenze, non possono decidere ed agire con efficacia (lett. e) ed ff);

- il principio di semplificazione ed efficienza, che vuole che nella propria sfera di autonomia ogni amministrazione regionale o locale decida in termini di costi e benefici e agisca di conseguenza (lett. c), f), z) e dd));

- il principio di responsabilità, in base al quale i cittadini amministrati devono essere posti in grado di controllare, indirizzare e giudicare l'operato dei loro amministratori per quanto riguarda le decisioni di spesa e di entrata (lett. p);

- il principio del beneficio - che si combina con quelli di capacità contributiva, progressività e territorialità (lett. e), l) e p)) e agevola l'attuazione del principio di responsabilità finanziaria e amministrativa - diretto a rendere, con riferimento ai servizi locali, più direttamente percepibile il collegamento nel territorio regionale e locale tra i prelievi subiti e i vantaggi derivanti dalla spesa.

Per approfondimenti sui principi del federalismo fiscale (così come attuato dalla legge n. 42/2009) cfr. F. GALLO, *I principi del federalismo fiscale*, cit.; si veda anche M. PROCOPIO, *Il sistema tributario italiano, Principi istituzionali*, cit., p. 600.

stenza di soggetti già dotati di autonomia che intendono organizzarsi in senso federale (l'esempio più classico in tal senso è rappresentato dagli Stati Uniti d'America). Nel caso del nostro Paese, invece, la posizione iniziale degli enti locali sub-centrali è connotata da un forte accentramento, pertanto, sarebbe più appropriato parlare di "regionalismo".

Si osserva ad ogni modo che federalismo e regionalismo hanno un importante punto in comune: il fatto di essere, all'interno dei possibili modi attraverso cui si realizza lo Stato democratico moderno, mezzi istituzionali attraverso cui si è cercato di attuare forme di decentramento e autonomia²³.

L'autonomia e le specifiche competenze di cui godono gli enti territoriali sono quindi il risultato di un lungo processo di "devoluzione" o "decentramento", processo che ha comportato la riduzione delle competenze dell'Ente Stato e la loro contemporanea attribuzione a Regioni ed Enti locali²⁴.

Il decentramento, pertanto, è un presupposto fondamentale per la realizzazione di un federalismo fiscale inteso nel senso sopra descritto; si procederà dunque a fornire un quadro quantitativo dell'evoluzione di tale fenomeno, sia dal lato della spesa sia dal lato delle entrate fiscali.

Grazie a questi rilievi sarà possibile comprendere meglio la struttura della finanza regionale e l'importante sviluppo che essa ha subito nel lungo periodo.

2.1. Il decentramento delle spese

Osservando il Grafico n. 1 si può facilmente notare l'importante incremento che la spesa delle Regioni ha registrato dal 1970 al 2008. Nel 1975, infatti, a seguito dei decreti legislativi del 1972 sul trasferimento di funzioni²⁵ le spese delle Regioni a statuto ordinario erano pari al 3,4% del PIL.

²³ Cfr. C. AIME, *Lo Stato federale e lo Stato regionale*, Rivista n. 4, Edizione Tramontana, 1996.

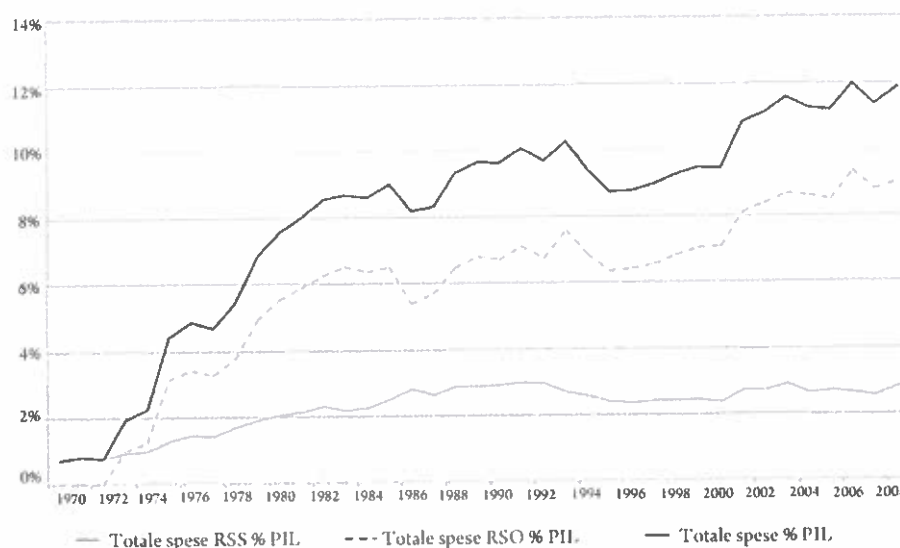
²⁴ Così M. PROCOPIO, *op. cit.*, il quale aggiunge che "Il federalismo fiscale non può identificarsi con la mera attribuzione di quote di tributi erariali: in siffatto modo si esprimerebbe la sola libertà di bilancio.

La tipologia di federalismo fiscale che ha avuto i maggiori consensi da parte degli ultimi Governi è quella caratterizzata dal potere autoritativo di imposizione, dal decentramento delle spese e dalla responsabilizzazione politica degli amministratori locali". In tal senso anche F. GALLO, *Per un progetto di federalismo fiscale*, in *Rass. trib.*, 1995, p. 1840.

²⁵ Tali provvedimenti sono stati adottati in attuazione della legge 16 maggio 1970,

Nella seconda metà degli anni '70 e nei primi anni '80 l'incidenza della spesa regionale cresce in maniera notevole. Ciò è dovuto al trasferimento di ulteriori funzioni, avvenuto con il d.p.r. 24 luglio 1977 n. 616 e, soprattutto, all'istituzione del servizio sanitario (legge 23 dicembre 1978, n. 833). In questo periodo storico la quota di spesa aumenta sino al 6,50%. Dopo circa 15 anni di stagnazione, infine, l'incidenza della spesa subisce una sensibile maggiorazione tra il 1997 e il 2008 (2,5 punti percentuali in più). Tale crescita è dovuta in larga parte all'aumento del fabbisogno del sistema sanitario ma non si deve trascurare nemmeno l'incidenza della riforma c.d. Bassanini (varata con la legge 15 marzo 1997, n. 59)²⁶.

Figura 2. - Le spese delle Regioni in rapporto al PIL 1970-2008



Fonte: elaborazione su dati ISTAT - Serie storiche (<http://seriestoriche.istat.it>).

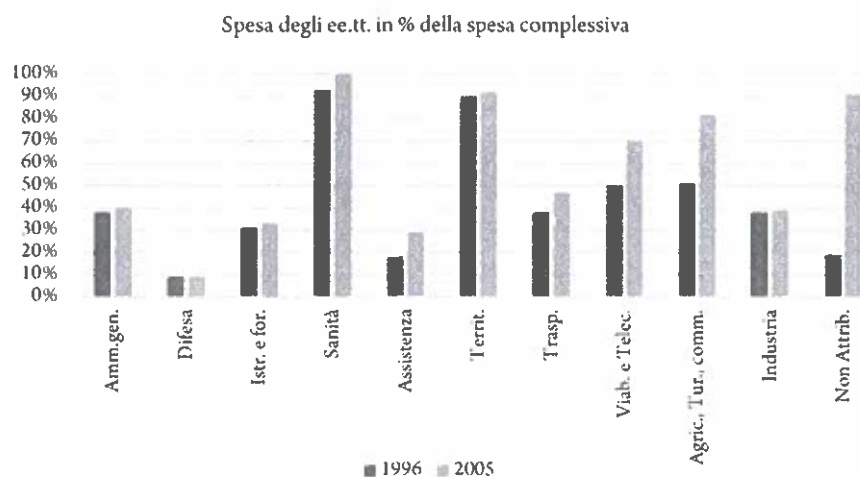
n. 281 la quale prevedeva l'emanazione di "Provvedimenti finanziari per l'attuazione delle Regioni a statuto ordinario".

²⁶Nell'affrontare il tema dell'autonomia finanziaria locale non si può trascurare il ruolo fondamentale che il decentramento di funzioni ha giocato nello sviluppo del federalismo fiscale. Secondo uno dei più importanti esponenti del diritto amministrativo italiano, infatti, "in principio sono le funzioni" (M.S. GIANNINI, *In principio sono le funzioni*, in *Amm. civ.*, 1959, p. 24).

Per quanto riguarda la quota di spesa delle Regioni a statuto speciale, invece, si rileva come la stessa, al di sotto dell'1% nei primi anni '70, raggiunga il massimo storico nel 1992 toccando quota 2,95%. Tale valore rimane, seppur con alcune lievi oscillazioni, più o meno costante; nel 2008, infatti, è pari al 2,85% del PIL.

Come si può notare dai grafici più sotto riportati, il livello di decentramento delle spese in Italia è piuttosto significativo. Nel 2005, ad esempio, gli enti territoriali gestivano il 31% della spesa pubblica²⁷ e ciò rende l'Italia uno dei paesi OCSE (nel territorio europeo) con un maggior decentramento della spesa pubblica²⁸.

Figura 3. – Livello di decentramento della spesa pubblica per funzioni anni 1996-2005



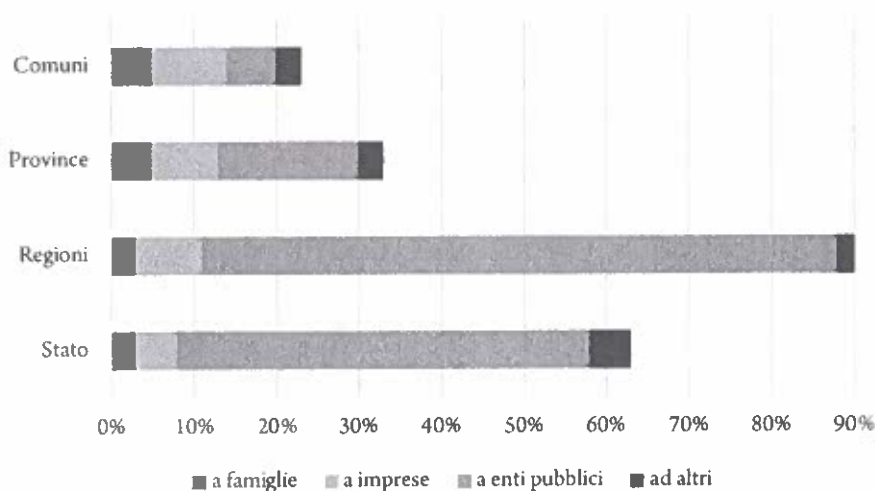
Fonte: elaborazione su dati dei conti pubblici territoriali. M.S. GIANNINI, *Le parole chiave del federalismo fiscale*, ISSIRFA – CNR, Roma, 2009.

²⁷ Valore che sale a quota 50% se si considerano le uscite dello Stato al netto delle spese per interessi sul debito pubblico e per oneri previdenziali. Cfr. M.S. GIANNINI, *Le parole chiave del federalismo fiscale*, ISSIRFA – CNR, Roma, 2009.

²⁸ V. OECD, *Network on Fiscal Relations Across Levels of Government, Taxes and Grants: on the Revenue Mix of Sub-Central Governments*, Working Paper n. 7, Parigi, 2009, p. 5.

I bilanci consuntivi mostrano che nel 2010 le Regioni italiane hanno speso circa 174 miliardi di euro, ossia l'11,2% del PIL²⁹. Tale spesa è composta in larghissima parte (circa nove decimi; vedi *infra*) da trasferimenti.

Figura 4. – I trasferimenti nella spesa dei diversi livelli di governo



Fonte: elaborazione su dati ISTAT.

In larga prevalenza tali trasferimenti non vanno a operatori del settore privato (famiglie e imprese), ma ad altri enti della pubblica amministrazione, che a loro volta provvedono alla produzione di servizi pubblici (come tutela del territorio, trasporti, viabilità, e interventi a sostegno delle attività produttive in materia di agricoltura, turismo e commercio)³⁰, ovvero a trasferimenti monetari di reddito verso il settore privato. Dalla

²⁹ La spesa delle Regioni a statuto ordinario è stata di 132,5 miliardi, il 76% del totale; quella delle Regioni a statuto speciale di 41,7 miliardi, il restante 24%. Cfr. E. LONGOBARDI, *Il lungo e lento cammino della finanza regionale: verso quale federalismo fiscale?*, in *Il federalismo fiscale: rassegna di dottrina*, a cura dell'Area Assistenza Commissioni del Consiglio Regionale della Calabria, Reggio Calabria, 2012, p. 100 ss.

³⁰ Cfr. M.S. GIANNINI, *Le parole chiave del federalismo fiscale*, cit.

o speciale,
i '70, rag-
ale valore
tante; nel

di decen-
, ad esem-
ciò rende
aggior de-

anni 1996-



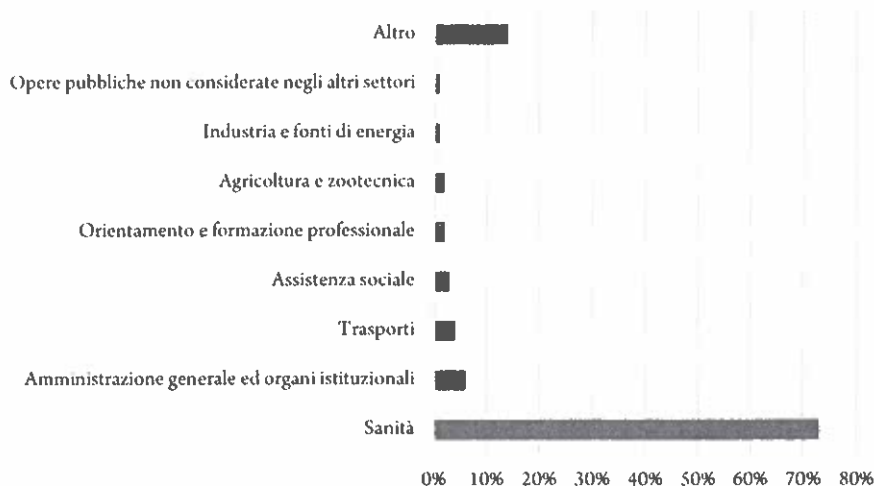
li, Le parole

l netto delle
GIANNINI, Le

, Taxes and
n. 7, Parigi,

consultazione dei bilanci regionali emerge infatti che la maggior parte delle risorse totali gestite dalle Regioni a statuto ordinario sono necessarie al finanziamento del servizio sanitario, al quale è destinato oltre il 70% delle risorse trasferite³¹.

Figura 5. – *Composizione della spesa delle Regioni a statuto ordinario per funzioni 2010*



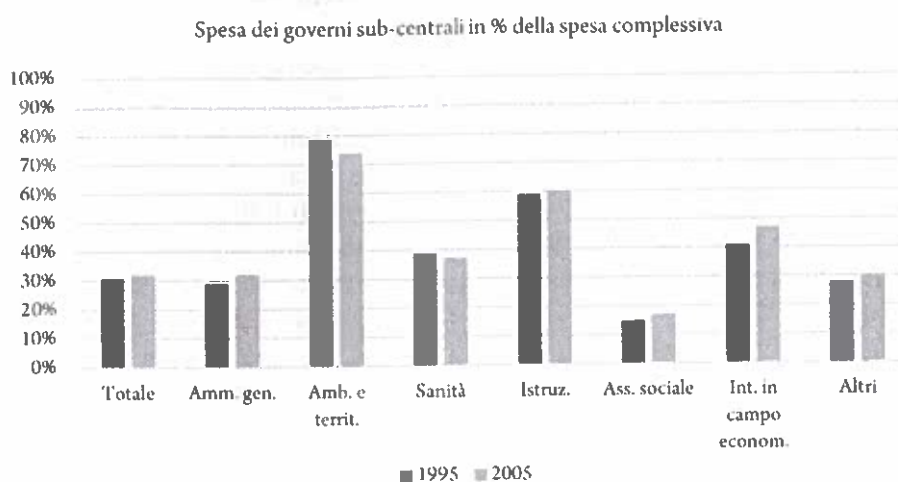
Fonte: elaborazione sui dati dei bilanci consuntivi (COPAFF).

La sanità, dunque, fa la parte del leone nell'ambito della spesa regionale discostandosi notevolmente dalla media degli altri Paesi Ocse, la quale si attesta intorno al 39%³².

³¹ Il fenomeno è solo leggermente più contenuto tra le RSS che, nel loro complesso, impiegano in trasferimenti correnti attorno al 73% della spesa totale, il 59% correnti e il 14,59% in conto capitale. V. *Il federalismo fiscale: rassegna di dottrina*, cit.

³² La tabella più sotto riportata indica la quota della spesa pubblica erogata dagli enti territoriali per funzione. Nonostante i dati si riferiscano al periodo 1995-2005 si osserva che la situazione non ha subito mutamenti sostanziali, in tal senso si veda infatti il rapporto OCSE "Fiscal Federalism 2014: Making decentralisation work", <http://www.oecd.org/tax/federalism/fiscal-federalism-making-decentralisation-work.htm>.

Figura 6. – Media Paesi OCSE – Quota della spesa pubblica erogata dagli enti territoriali, per funzione – anni 1995 e 2005



Fonte: Network on Fiscal Relations Across Levels of Government, Working Paper n. 7, Parigi, 2009.

Dai rilievi sin qui riportati si può notare come nel sistema italiano di finanza multilivello, alle Regioni sia attribuita una funzione di bacino intermedio. Dalla finanza dello Stato a quella degli Enti locali le Regioni acquisiscono risorse con modalità sulle quali, nonostante la riforma in senso federalista, non esercitano significativi poteri discrezionali, e le travasano agli enti di livello inferiore, che in concreto gestiscono la spesa.

Un aspetto molto rilevante dell'attuale sistema finanziario vigente nel nostro Paese, come visto, è dato dal fatto che i flussi in uscita s'incanalano, in larga prevalenza, verso gli Enti locali sanitari, mentre gli enti territoriali, in particolare i Comuni, traggono direttamente dal bilancio dello Stato, senza il tramite delle Regioni, la quota maggiore della loro finanza derivata.

Con la legge n. 42/2009, infine, il sistema della spesa delle Regioni ha subito una svolta di importanza fondamentale. Il comma 2, lett. m), art. 2 della legge delega ha infatti previsto "il superamento graduale, per tutti i livelli istituzionali, del criterio della spesa storica ..." ³³. Il sistema della spesa

³³Tale criterio prevedeva il ripiano da parte dello Stato del fabbisogno denunciato da ogni singolo ente in ordine alle proprie spese, senza valutazione della loro consi-

storica è stato quindi sostituito da quello dei costi *standard*, con il quale le spese regionali sono state definite in due categorie: quelle soggette al vincolo costituzionale della fissazione dei livelli essenziali delle prestazioni (LEP)³⁴ e le altre spese che invece sono sottratte da tale vincolo.

Le spese destinate ad assicurare i livelli essenziali delle prestazioni, che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale in condizione di efficienza e di appropriatezza, sono identificate nelle spese che investono i diritti fondamentali di cittadinanza (sanità, assistenza, istruzione) e in quelle inerenti le funzioni fondamentali degli Enti locali, ad esempio i trasporti (limitatamente alla componente in conto capitale). Tali spese si distinguono dalle altre sia sul piano dei tributi che sono destinati alla loro copertura sia sulla perequazione. Le risorse destinate al finanziamento dei LEP sono infatti perequate nella misura del 100% mentre il finanziamento delle spese non soggette al vincolo è perequato in base alla maggiore o minore capacità fiscale (gettito per abitante dell'addizionale regionale all'Irpef superiore o inferiore al gettito medio nazionale per abitante) e, a seguito dell'entrata in vigore del d.lgs. n. 68/2011, nella misura del 75%³⁵.

2.2. Il decentramento delle entrate (tributarie)

Il percorso normativo che ha portato alla riforma del Titolo V della Costituzione e gli effetti della riforma stessa trovano una perfetta corrispondenza nelle serie storiche fornite dall'Istat, dalle quali è possibile cogliere come gli interventi legislativi di cui più sopra si è scritto (v. parr. 2.1 e 2.2.) abbiano influito sull'autonomia impositiva e, più in generale, finanziaria delle Regioni.

Nel grafico relativo agli indicatori economico-finanziari delle Regioni a statuto ordinario (vedi *infra*) è considerato il periodo storico che va dal 1973 al 2011. Dal primo anno di piena operatività, il 1973, le Regioni a statuto ordinario, con il modesto bagaglio di tributi propri conferito loro

stenza e del loro utilizzo. Il sistema della spesa storica era da tempo ritenuto inadeguato a regolare la dinamica delle diverse realtà economiche del nostro Paese, il suo abbandono è stato visto con estremo favore. Cfr. D. PENNETTA, *Il federalismo fiscale*, Milano, 2010, p. 195 ss.

³⁴ Come prevede l'art. 117, comma 2, lett. m), Cost.

³⁵ V. art. 15, comma 7, lett. c), d.lgs. citato.

dalla legge n. 281/1970 (imposta sulle concessioni statali, tassa sulle concessioni regionali, tassa automobilistica regionale, tassa per l'occupazione di spazi e aree pubbliche), l'autonomia impositiva si mantiene su livelli molto bassi, assestandosi attorno all'1% lungo tutti gli anni '80.

Gli anni '90, invece, segnano un cambiamento che appare radicale: in dieci anni, dallo 0,9% del 1989, l'autonomia impositiva sale al 55,5% del 1998³⁶.

Nel 1992 è attribuita alle Regioni l'intera tassa automobilistica, la sovrattassa diesel, la tassa speciale per i veicoli alimentati a gas metano e a gpl, riconoscendo, come per la tassa regionale già esistente, la possibilità di aumentare annualmente l'importo del 10%. È inoltre istituita una compartecipazione delle Regioni alla tassa universitaria, vincolando il gettito al finanziamento delle spese per il diritto allo studio. Per effetto di questi provvedimenti l'autonomia impositiva sale, nel 1993, al 7,5%.

Il più grande cambiamento del sistema delle entrate tributarie regionali si registra nel biennio 1996-1997. In particolare, la legge finanziaria per il 1996 istituisce una rilevante compartecipazione all'accisa sulla benzina e un tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi. Per effetto di questi provvedimenti l'autonomia impositiva subisce ulteriori incrementi salendo al 12,9% nel 1996 e al 14,1% nel 1997.

Con il d.lgs. n. 446/1997 sono state introdotte importanti novità che hanno contribuito in modo preponderante a delineare l'attuale sistema delle entrate regionali. Compaiono, infatti, i due più importanti tributi regionali: l'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) con aliquota del 4,25%, e possibilità di aumento massimo dell'1%, il cui gettito è vincolato per il 90% al finanziamento della sanità; e l'addizionale regionale all'Irpef, il cui gettito è destinato per intero al finanziamento della sanità, con aliquota dello 0,5% e con possibilità di aumento sino allo 0,5%.

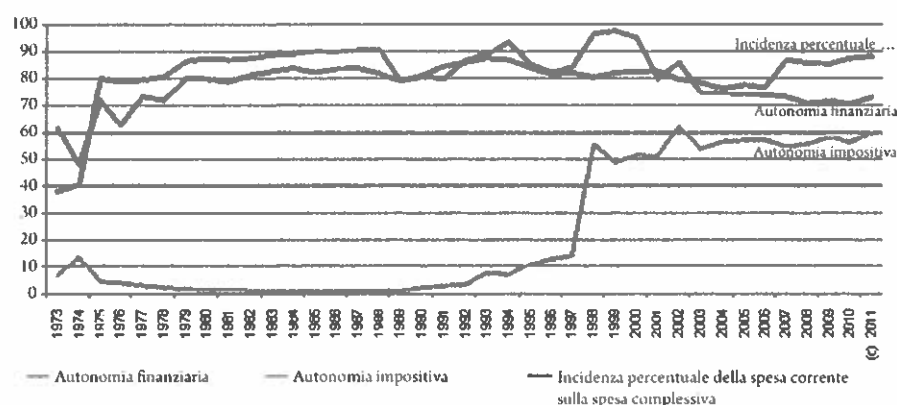
Un ulteriore incremento all'autonomia tributaria è dovuto al d.lgs. n. 56/2001 con il quale è stata aumentata l'aliquota base della addizionale erariale IRPEF (dallo 0,5% allo 0,9%) e la quota di competenza regionale dell'accisa sulla benzina.

Negli anni successivi invece l'evoluzione dell'autonomia finanziaria delle Regioni subisce un arresto e decresce in modo quasi costante sino

³⁶V. E. LONGOBARDI, *Il lungo e lento cammino della finanza regionale: verso quale federalismo fiscale?*, cit., p. 100.

al 2011, anno che coincide con l'approvazione del d.lgs. 6 maggio 2011, n. 68. Tale intervento ha certamente portato a un accrescimento dell'autonomia regionale, di cui, essendo entrato in vigore nel 2013, non vi è ancora traccia nelle serie storiche esaminate dall'Istat.

Figura 7. – Indicatori economico-finanziari delle Regioni a Statuto ordinario – anni 1973-2011 (a) (b) (valori percentuali)

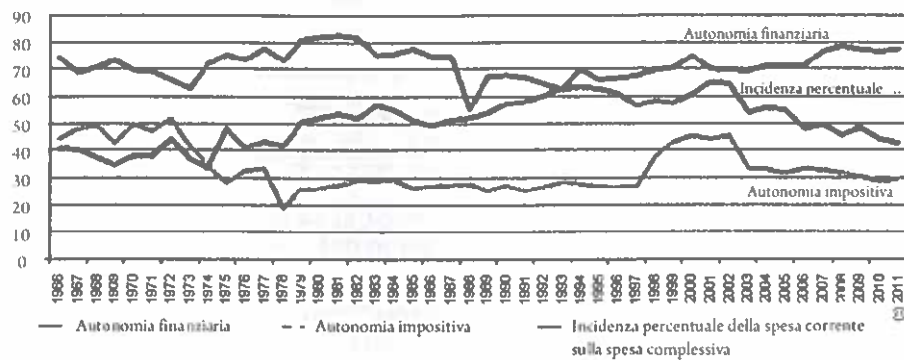


- (a) L'andamento dei dati risente delle modifiche alla legislazione contabile introdotte nel corso degli anni e, a partire dal 1998, del riconoscimento dell'autonomia impositiva agli enti locali.
- (b) L'autonomia finanziaria è data dal rapporto tra le entrate proprie (tributarie ed extra tributarie) e le entrate correnti, moltiplicato per cento; l'autonomia impositiva è data dal rapporto tra le entrate tributarie e le entrate correnti, moltiplicato per cento; l'incidenza percentuale della spesa corrente sulla spesa complessiva rappresenta la quota parte della spesa generale destinata a finanziare la gestione corrente dell'ente.
- (c) Dati provvisori.

Fonte: ISTAT, Rilevazione dei conti consuntivi delle Regioni e delle Province autonome.

I dati relativi alle Regioni Speciali sono in parte diversi. È noto infatti che tali Regioni sono state istituite prima di quelle a statuto ordinario e godono, fin dalla loro fondazione, di maggiori competenze legislative e amministrative. Si noti, tuttavia, che con la riforma del Titolo V della Costituzione in entrambi i grafici si registra un incremento dell'autonomia finanziaria e impositiva delle Regioni.

Figura 8. – Indicatori economico-finanziari delle Regioni a statuto speciale – anni 1966-2011 (a) (b) (valori percentuali)



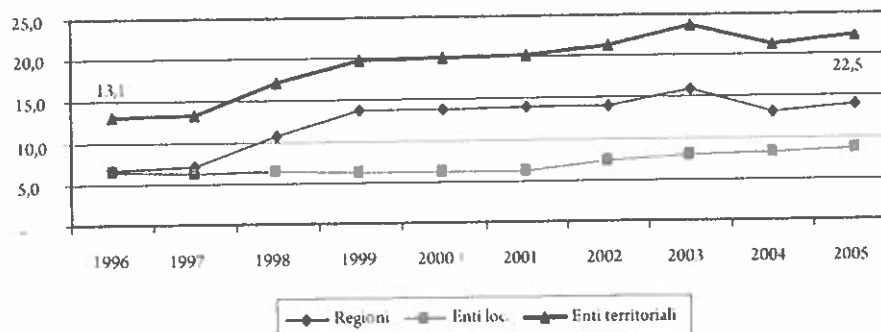
- (a) L'andamento dei dati risente delle modifiche alla legislazione contabile introdotte nel corso degli anni e, a partire dal 1998, del riconoscimento dell'autonomia impositiva agli enti locali.
- (b) L'autonomia finanziaria è data dal rapporto tra le entrate proprie (tributarie ed extra tributarie) e le entrate correnti, moltiplicato per cento; l'autonomia impositiva è data dal rapporto tra le entrate tributarie e le entrate correnti, moltiplicato per cento; l'incidenza percentuale della spesa corrente sulla spesa complessiva rappresenta la quota parte della spesa generale destinata a finanziare la gestione corrente dell'ente.
- (c) Dati provvisori.

Fonte: ISTAT, Rilevazione dei conti consuntivi delle Regioni a statuto speciale.

Dal quadro sin qui delineato si può notare *prima facie* come il livello di decentramento della spesa e delle entrate non vadano di pari passo. Analizzando i dati relativi agli Enti territoriali (intesi come Regioni, Province, Città metropolitane e Comuni) risulta che a fronte di un decentramento di spese pari a circa il 50%, il gettito tributario attribuito agli Enti rappresenta poco più del 22%³⁷.

³⁷ M.S. GIANNINI, *Le parole chiave del federalismo fiscale*, cit., p. 19.

Figura 9. – Italia – Livello di decentramento tributario – anni 1996-2005

Gettito dei tributi degli ee.tt. in % del gettito nazionale ¹¹ al netto dei contributi sociali.

Fonte: elaborazione su dati dei Conti pubblici territoriali.

Anche se i dati si riferiscono al periodo 1996-2005, dunque prima della legge delega n. 42/2009 e dei relativi decreti legislativi di attuazione, si rileva che in ogni Paese il decentramento tributario è sempre inferiore al decentramento delle spese.

Analizzando la situazione in ottica comparativa, l'Italia, peraltro, è uno dei Paesi OCSE che ha registrato una maggior crescita di decentramento tributario negli ultimi anni e tale risultato non può che essere accolto con favore considerando che una maggiore autonomia impositiva gioca un ruolo fondamentale nella riduzione del dislivello di ricchezza che notoriamente caratterizza le Regioni italiane ³⁸.

³⁸ Countries where there is considerable sub-central tax autonomy show narrower inter-regional disparities in tax-raising capacity. The stronger a country's sub-central tax autonomy is, the lower are its tax disparities. (...). Yet recent research into the determinants of convergence hints not only at the negative impact of intergovernmental grants but at the positive impact of fiscal autonomy and the role such autonomy can play in expanding the economic and fiscal base (Persyn, 2009). OECD, *Fiscal Federalism 2014. Making Decentralisation Work*, cit., p. 92.

2.3. L'impatto del d.lgs. 6 maggio 2011, n. 68 sull'assetto impositivo delle Regioni

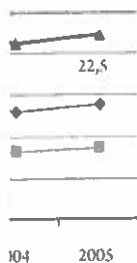
Un ulteriore tassello verso l'autonomia finanziaria delle Regioni a statuto ordinario, come detto, è rappresentato dal d.lgs. 27 maggio 2011, n. 68. Tale decreto entrato in vigore il 1° gennaio 2013³⁹, come accennato, dà attuazione alla legge n. 42/2009, almeno per quanto riguarda l'autonomia di entrata e di spesa delle Regioni a statuto ordinario e delle Province, prevedendo inoltre la determinazione di costi e fabbisogni *standard* del settore sanitario. Più in particolare il decreto disciplina:

- a) la classificazione delle spese regionali⁴⁰;
- b) l'autonomia di entrata delle Regioni a statuto ordinario (Capo I);
- c) l'autonomia di entrata delle Province (Capo II);
- d) la perequazione ai sensi dell'art. 13, legge n. 42/2009 e il sistema finanziario delle città metropolitane nelle Regioni a statuto ordinario (Capo III);
- e) i costi e i fabbisogni *standard* del settore sanitario (Capo IV);
- f) la conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica (Capo V).

In armonia con l'art. 119 Cost. e con le esigenze di autonomia ivi sancite, il decreto ha previsto la soppressione dei trasferimenti statali di parte corrente (a decorrere dal 1° gennaio 2013). In tal modo alle Regioni è

³⁹Si noti che il progetto autonomistico delle Regioni, obiettivo principale del d.lgs. n. 68/2011, è stato ridimensionato in attuazione del decreto in ragione del periodo storico in cui è entrato in vigore. Sul punto si è infatti osservato che "è stato approvato nel momento di una crisi finanziaria mondiale, senza precedenti e non prevista, che ha investito l'Europa e, al suo interno, alcuni paesi, tra i quali l'Italia. Così, mentre apparentemente i percorsi della governance europea e del federalismo fiscale si sono sviluppati negli ultimi dieci anni parallelamente, la crisi ha di fatto alterato questa corrispondenza. È stata imposta l'adozione di provvedimenti, decisi in sede europea che, per arginare i danni derivanti dall'instabilità finanziaria, hanno influito negativamente sul primitivo disegno del legislatore. A questo è stato richiesto, attraverso una limitazione dell'autonomia statale, un passo indietro alla piena attuazione del disegno autonomistico delle regioni, limitando il principio della sussidiarietà verticale" (R. PERFIZ, *Il federalismo regionale*, in *Giornale di diritto amministrativo*, n. 9/2011, p. 936).

⁴⁰Come visto, l'art. 14 del decreto opera una distinzione tra le spese dirette a garantire i livelli essenziali delle prestazioni in materia di: sanità, assistenza, istruzione, trasporto pubblico locale; e le diverse di cui all'art. 8, comma 1, lett. a), n. 2), della legge delega n. 42/2009.



e prima dell'attuazione, si : inferiore al

peraltro, è di decentrate essere acca impositiva di ricchezza

narrower inter-central tax autonomous determinants of s but at the post-warding the eco-cing Decentrali-

stata attribuita la possibilità di acquisire fondi seguendo proprie scelte impositive, individuando, attraverso la determinazione di percentuali, l'ammontare delle somme introitabili; conseguentemente si rileva una maggiore responsabilizzazione di tali enti nei confronti dei cittadini, i quali, attraverso il godimento dei servizi erogati⁴¹, sono messi nelle condizioni di esercitare un controllo sulla destinazione delle somme e sulla loro corretta utilizzazione.

Per quanto riguarda la materia dei tributi regionali l'art. 2, d.lgs. n. 68/2011 ha previsto una rideterminazione dell'*addizionale regionale all'imposta sul reddito delle persone fisiche*, riducendo allo stesso tempo le aliquote Irpef di competenza statale⁴². I successivi artt. 4 e 15, commi 3 e 5, dispongono sulla compartecipazione regionale all'imposta sul valore aggiunto. In tema di Irap, tributo fondamentale per le Regioni, l'art. 5 ha introdotto la possibilità di ridurre le aliquote fino ad azzerarle e disporre deduzioni dalla base imponibile. L'art. 8 disciplina alcuni tributi minori come: la tassa per l'abilitazione all'esercizio professionale, l'imposta regionale sulle concessioni statali dei beni del demanio marittimo e quella sulle concessioni statali dei beni del patrimonio indisponibile, la tassa per l'occupazione di spazi e aree pubbliche regionali. Tale disposizione, inoltre, ha trasformato (dal 2013) in tributi propri regionali le tasse sulle concessioni regionali e l'imposta sulle emissioni sonore degli aeromobili, con conseguente facoltà per le Regioni di sopprimerli.

Un caso particolare è poi rappresentato dalla tassa automobilistica regionale, la quale può essere disciplinata dalle Regioni fermi "*i limiti massimi di manovrabilità previsti dalla legge statale*" (art. 8, comma 2, d.lgs. cit.)⁴³.

⁴¹ Cfr. R. PEREZ, *Il federalismo regionale*, cit., e F. GALLO, *Il sistema tributario italiano*, cit., p. 605.

⁴² Ciò in quanto la c.d. riforma del federalismo fiscale non doveva portare ad alcun aumento del prelievo fiscale a carico dei contribuenti, cfr. art. 12, d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23 (c.d. decreto sul federalismo fiscale municipale).

⁴³ La qualificazione della tassa automobilistica regionale è una materia sulla quale la Corte Costituzionale ha avuto modo di intervenire in più occasioni. Alle Regioni, infatti, era, già prima dell'approvazione del d.lgs. n. 68/2011, attribuito l'intero gettito del tributo *de quo* e un limitato potere di variazione dell'importo originariamente stabilito – oltre che alcune competenze di carattere meramente attuativo, ciò ha portato alcune Regioni a disciplinare autonomamente anche gli aspetti sostanziali del c.d. bollo auto, trattandolo di conseguenza alla stregua di un

Il decreto, infine, ha introdotto novità anche nell'ambito della potestà impositiva, prevedendo all'art. 38 la possibilità di istituire tributi regionali e locali con legge regionale e di determinare le variazioni delle aliquote e le agevolazioni che Comuni e Province possono applicare nell'esercizio della propria autonomia. Ciò, naturalmente, può avvenire solo con riferimento ai presupposti non assoggettati a imposizione da parte dello Stato.

tributo proprio (principalmente escludendo l'applicazione di esenzioni previste da legge statale). La Corte Costituzionale, con le sentenze n. 455/2005; n. 311, n. 297 e n. 296/2003 ha chiarito che l'istituzione dell'imposta da parte della legge statale "rende palese che detto tributo è inquadrato nel sistema tributario dello Stato", e pertanto "deve ritenersi precluso alle regioni modificarne la disciplina sostanziale, se non nei limiti previsti dalla legge statale". Tuttavia, con l'entrata in vigore del d.lgs. n. 68/2011 il quadro normativo è mutato. Alle Regioni è infatti attribuita la disciplina della tassa automobilistica, nel rispetto dei limiti massimi di manovrabilità previsti dalla legge statale. Tale limite, peraltro, ha portato la Corte Costituzionale a negare alla Regioni la possibilità di escludere con propri atti normativi esenzioni previste dalla legge statale (v. sentenza 19 dicembre 2012, n. 288). Nella stessa sentenza, tuttavia, la Corte, qualificando la tassa *de qua* come un tributo derivato, ha anche espressamente riconosciuto la possibilità di disporre esenzioni, detrazioni e deduzioni nei limiti di legge.

Parte della dottrina non ha aderito alla qualificazione operata dalla Corte Costituzionale ritenendo che *alla specifica collocazione della tassa di circolazione tra le forme di prelievo cedute alle regioni, se ne dovrebbe dedurre che si tratta di un tertium genus di tributo proprio regionale, attribuito interamente alla disciplina regionale con due limiti: il divieto di soppressione ed il tetto di manovrabilità, inteso come limite al potere di variarne l'importo. Si tratterebbe, quindi, di un tributo regionale necessario, ceduto alle regioni con un tetto di manovrabilità, indicativo della volontà* (D. IMMORDINO, *La disciplina spetta alle Regioni (entro limiti massimi di manovrabilità) ma il tributo è statale. Il «nuovo» status della tassa automobilistica, in Le Regioni*, n. 2/2013, pp. 426-438).

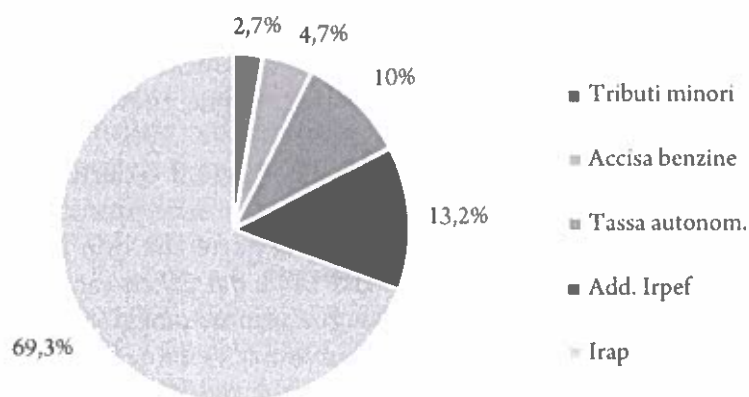
La questione è dunque piuttosto controversa. A ciò si è aggiunto il fatto che la Legge di Stabilità 2015 ha abolito l'esenzione (prevista dai commi 2 e 3, dell'art. 63, legge 21 novembre 2000, n. 342) dal pagamento della tassa automobilistica per i veicoli di età compresa tra i venti e i trenta anni. Tale esenzione, infatti, è disciplinata autonomamente da buona parte della Regioni e ciò ha portato gli interpreti a chiedersi se gli atti normativi Regionali si trovino in contrasto con la legge statale. Non è certo possibile risolvere la questione in poche righe, tuttavia, chi scrive osserva che la facoltà delle Regioni di prevedere autonomamente esenzioni è ricavabile dal combinato disposto dell'art. 7, comma 1, lett. c), legge n. 42/2009 e del citato art. 8, comma 2, del d.lgs. n. 68/2011. Ciò indipendentemente dalla qualificazione del tributo in oggetto come proprio, derivato o *tertium genus*.

A seguito dell'entrata in vigore del d.lgs. n. 68/2011, pertanto, le fonti delle entrate (tributarie) regionali sono le seguenti:

- compartecipazione all'Iva (art. 4);
- quote dell'addizionale regionale all'Irpef (artt. 2 e 6);
- Imposta regionale sulle attività produttive, con possibilità di ridurre le aliquote (art. 5);
- intero gettito derivante dall'attività di recupero fiscale riferita ai *tributi propri derivati* (tributi statali riconosciuti alle Regioni) e all'addizionale regionale all'Irpef; quota del gettito derivante dall'attività di recupero fiscale in materia di Iva, commisurata all'aliquota di compartecipazione prevista dal decreto; una quota del gettito derivante dall'attività di recupero fiscale relativa a tributi erariali (art. 9);
- tassa automobilistica regionale (d.lgs. n. 504/1992, artt. 23-27);
- ARISGAM – Addizionale regionale all'accisa sul gas naturale (d.lgs. n. 398/1990, artt. 9-16);
- tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi (l. 549/1995, art. 3, commi 24-35);
- tassa regionale per il diritto allo studio universitario (legge 549/1995, art. 3, commi 20-23);
- entrate proprie (art. 8, commi 1, 2 e 3).

Il grafico qui riportato fornisce una prima visione schematica su quale sia il peso dei principali tributi regionali sul sistema impositivo regionale. Si noti che la compartecipazione al gettito dell'accisa sulla benzina è stata soppressa dal 2012 e la perdita di gettito conseguente, come si avrà modo di specificare, è stata "coperta" dall'addizionale regionale all'IRPEF.

Figura 10. - Entrate RSO



3. I principali tributi regionali

3.1. La compartecipazione all'IVA

La compartecipazione regionale al gettito dell'IVA, istituita dal d.lgs. n. 56/2000 e determinata con d.p.c.m., fa parte del meccanismo di perequazione previsto dallo stesso decreto n. 56. Ciascuna Regione riceve la quota di compartecipazione all'Iva a seguito delle operazioni di perequazione, e quindi in aumento o in diminuzione rispetto al conteggio iniziale. Per tale motivo, la compartecipazione non è considerata una vera e propria entrata tributaria e per alcune Regioni è, di fatto, un trasferimento.

Su di essa le Regioni non hanno alcun potere di manovra, analogamente a quanto accadeva con la compartecipazione al gettito dell'accisa sulla benzina (ora non più in vigore). Fino al 2012 la compartecipazione era calcolata sulla base della normativa vigente, e in particolare, per l'anno 2011, l'aliquota è stata determinata nella misura del 52,89%⁴⁴.

⁴⁴V. art. 1, d.p.c.m. 18 gennaio 2013. Si noti l'importante incremento che l'aliquota ha subito in 10 anni: da una misura iniziale pari al 25,7%, al 44,72 nel 2008, fino al raddoppio del 2011. Ciò ha portato a ritenere che l'aggancio di tale compartecipazione al finanziamento della spesa per la sanità "maschera in realtà un mero trasferimento dal bilancio statale solo strumentalmente definito in termini di quota IVA" (v. Relazione Illustrativa al d.lgs. n. 68/2011, facilmente reperibile in www.regioni.it).

A partire dal 2013 la compartecipazione all'Iva è stata attribuita alle Regioni sulla base del principio di territorialità⁴⁵. Tale principio impone di tenere conto degli importi riscossi sul territorio e permette di correggere le distorsioni derivanti dal meccanismo che assegna le risorse in proporzione ai consumi delle famiglie rilevati annualmente dall'Istat⁴⁶.

Come accennato, l'IVA attribuita alle Regioni è destinata completamente al finanziamento dei livelli essenziali delle prestazioni (LEP), in particolare della spesa sanitaria (per la parte che non è già coperta dal gettito IRAP, dall'addizionale IRPEF, e dai *tickets* sanitari). Le Regioni a cui la territorializzazione assegna somme maggiori del rispettivo fabbisogno sanitario (Piemonte, Lombardia, Veneto, Emilia-Romagna, Toscana e Lazio) trasferiscono le somme eccedenti al Fondo perequativo interregionale. E le Regioni a cui sono assegnate somme minori del rispettivo fabbisogno sanitario (Liguria, Umbria, Marche, Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria) ricevono integralmente la propria quota Iva e, in aggiunta, una quota parte del Fondo perequativo interregionale, in misura corrispondente al proprio fabbisogno⁴⁷.

⁴⁵ Il quale impone di tenere conto del luogo di consumo, identificato con quello in cui avviene la cessione dei beni, e, nel caso di servizi, il luogo in cui il fruitore della prestazione ha domicilio V. art. 4, d.lgs. n. 68/2011 e art. 7 ss., d.p.r. n. 633/1972.

⁴⁶ Cfr. C. BURATTI, *Autonomia e centralismo. Un commento allo schema di D.Lgs. in materia di autonomia delle Regioni a Statuto ordinario e delle province*, in *federalismi.it*, 5 gennaio 2011. Sul punto si è inoltre osservato che l'assegnazione sulla base dei consumi accertati dall'Istat non tiene in considerazione l'evasione fiscale, la quale, peraltro, non è uniformemente distribuita sul territorio. "Se in una regione tutte le operazioni assoggettate ad i.v.a. avvenissero in modo occulto, senza quindi generare alcun gettito, quella regione riceverebbe invariata la sua quota di partecipazione al tributo sulla cifra d'affari del comparto nazionale" (M. PROCOPIO, *Il sistema tributario italiano, Principi istituzionali*, cit., p. 605). In quest'ottica, dunque, l'applicazione di criteri di calcolo che tengano conto degli importi riscossi sul territorio è in grado di correggere, come detto, le possibili distorsioni che possono generarsi dal meccanismo di assegnazione sulla base dei consumi Istat.

⁴⁷ Cfr. *L'attuazione dell'art. 119 della Costituzione: federalismo fiscale*, in *www.senato.it*, novembre 2008, n. 3.

3.2. L'addizionale regionale all'IRPEF

L'art. 6, d.lgs. n. 68/2011, come visto, ha attribuito, a decorrere dal 2013⁴⁸, la possibilità a ciascuna Regione a statuto ordinario di aumentare o diminuire l'aliquota dell'addizionale regionale all'IRPEF. La ragione di tale previsione risiede nella necessità di compensare a) il mancato gettito della compartecipazione all'accisa sulla benzina (1,7 miliardi), che è stata soppressa con restituzione del relativo gettito allo Stato; b) i trasferimenti di parte corrente aventi carattere di generalità e permanenza, anch'essi soppressi con decorrenza 1° gennaio 2012. L'aliquota di base è lo 0,9% e ciascuna Regione può, con propria legge, disporre aumenti ovvero diminuzioni di tale aliquota. La maggiorazione non deve essere superiore: a) a 0,5 punti percentuali per l'anno 2013; b) a 1,1 punti percentuali per l'anno 2014; c) a 2,1 punti percentuali a decorrere dall'anno 2015⁴⁹. La maggiorazione superiore a 0,5 punti percentuali, inoltre, non trova applicazione sui redditi ricadenti nel primo scaglione di cui all'art. 11 Tuir (attualmente 15.000 euro).

L'aliquota potrà anche essere ridotta, con il limite rappresentato dal fatto che il gettito dell'addizionale non potrà essere inferiore all'ammontare dei trasferimenti regionali ai comuni, soppressi in attuazione dall'art. 8, comma 1, del d.lgs. n. 68/2011. Lo stesso art. 8 prevede infatti che le mancate entrate comunali siano compensate con gli introiti della compartecipazione all'addizionale regionale.

L'addizionale è dunque un prelievo fiscale piuttosto importante, anche se l'art. 5, comma 5, del d.lgs. n. 68/2011, prevede che le Regioni possano disporre con propria legge detrazioni a favore delle famiglie e ulteriori detrazioni per la realizzazione della cosiddetta sussidiarietà orizzontale⁵⁰; in quest'ultimo caso le detrazioni si sostituiscono ad altri

⁴⁸ Anche se con il d.l. n. 138/2011 si è provveduto ad anticipare di un anno, ossia al 2012, la possibilità per le Regioni di poter variare l'aliquota, si rileva che, poiché l'addizionale è versata a saldo, l'impatto degli aumenti deliberati nel 2012 ha comunque realizzato i suoi effetti finanziari sui contribuenti solo a partire dall'anno 2013.

⁴⁹ Così prevedeva l'art. 6, d.lgs. n. 68/2011, di fatto, le manovre sull'addizionale Irpef sono state rinviate al 2015 dalla legge 27 dicembre 2013 n. 147 (legge di Stabilità 2014).

⁵⁰ Cfr. C. BURATTI, *Autonomia e centralismo. Un commento allo schema di D.Lgs. in materia di autonomia delle Regioni a Statuto ordinario e delle province*, cit.; L. GIROLAMO, *L'autonomia di entrata "per le Regioni, le Province" e le città metropolitane*, in *Azienditalia - Finanza e Tributi*, n. 7/2011, p. 559.

strumenti che operano sul lato della spesa: *voucher*, sussidi, buoni servizio, e così via.

3.3. L'IRAP: i poteri di manovra delle Regioni

L'Irap rappresenta la principale entrata tributaria delle Regioni, con un gettito che si aggira intorno ai 35 miliardi di euro⁵¹. Tale imposta è qualificata come *tributo derivato* in virtù del fatto che è stata istituita con legge statale (legge 15 dicembre 1997, n. 446) ma il suo gettito è interamente devoluto alle Regioni⁵².

Nonostante l'importanza del tributo *de quo* per il bilancio regionale e per il funzionamento della sanità pubblica, l'Irap è considerata uno dei prelievi fiscali più impopolari, tanto che più volte si è cercata una sua abolizione. Siffatto intento si è manifestato anche nella legge 42/2009 prima e nel d.lgs. n. 68/2011 poi. L'art. 5 del decreto prevede infatti la possibilità per ciascuna regione, qualora lo ritenga opportuno, e compatibile con l'equilibrio di bilancio, di *ridurre le aliquote Irap fino ad azzerarle*, disponendo, allo stesso tempo, che *"Resta in ogni caso fermo il potere di variazione dell'aliquota di cui all'articolo 16, comma 3, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446"*⁵³.

⁵¹ Basti pensare che nel 2013 l'IRAP ha contribuito a finanziare il 32,7% della spesa sanitaria regionale. Sempre nel 2013 il gettito derivante da questo tributo è stato pari a 35,1 miliardi di euro, di cui 2/3 (23,3 miliardi di euro pagati dalle imprese private e 1/3 dalle amministrazioni pubbliche (11,8 miliardi di euro), per un esborso medio di 7.586 euro medi per gli oltre 4,6 milioni di aziende (private e pubbliche). Ciò è emerso dall'analisi della UIL, Servizio Politiche Territoriali, che ha elaborato i dati dei Bilanci di previsione 2013 delle Regioni.

⁵² Quando l'IRAP fu introdotta il potere di manovra delle Regioni era decisamente esiguo essendo limitato alla sola possibilità di aumentare l'aliquota dal 4,25% al 5,25%. Non era dunque possibile ridurre l'aliquota e tantomeno introdurre agevolazioni. Dal 2002 la possibilità di aumentare l'aliquota fu persino sospesa. Nel 2008 (legge 24 dicembre 2007, n. 244, "Finanziaria per il 2008") il legislatore ha manifestato l'intenzione di aumentare in maniera rilevante l'autonomia regionale sull'imposta stabilendo che con propria legge ciascuna Regione potesse regolare l'imposta come tributo proprio, fissare l'aliquota, introdurre differenti forme di riduzione dell'imponibile o di sgravio dell'imposta. La riforma non è tuttavia mai diventata operativa, perché è mancata l'approvazione della legge quadro cui la norma aveva subordinato l'applicazione. La svolta in senso autonomistico è dunque dovuta alla previsione di cui all'art. 5, d.lgs. n. 68/2011. Cfr. G. ALESSANDRO, *La regionalizzazione dell'Irap*, in *Azienditalia - Finanza e Tributi*, n. 3/2008, p. 160.

⁵³ Il quale, a seguito delle modifiche introdotte dall'art. 2, d.l. n. 66/2014, prevede

Il potere di variazione sulle aliquote Irap è inoltre soggetto ad alcuni severi limiti stabiliti dal legislatore delegato. Innanzitutto la riduzione delle aliquote è preclusa alle Regioni che non abbiano i conti della sanità in equilibrio, per le quali continua a valere la legislazione che dispone l'aumento delle aliquote. In secondo luogo il decreto stabilisce che la Regione non può ridurre l'IRAP se ha deliberato una aliquota dell'addizionale IRPEF che superi di oltre 0,5% l'aliquota base⁵⁴.

L'azzeramento dell'aliquota Irap risulta di fatto impossibile, in quanto il gettito dovrebbe essere recuperato in altri modi difficilmente praticabili e accettabili: ingenti tagli alla spesa, ovvero incremento della pressione fiscale, sia attraverso altri tributi esistenti (non l'addizionale IRPEF) sia con l'istituzione di nuove imposte.

Il potere di manovra delle Regioni è poi soggetto a limiti di carattere costituzionale. La natura di tributo proprio derivato⁵⁵ dell'IRAP impone infatti di non dimenticare il limite fondamentale sancito espressamente dall'art. 119, comma 2, Cost., ossia il *coordinamento della fiscalità locale*. Il limite *de quo* risulta particolarmente significativo in casi come quello del-

che "le regioni hanno facoltà di variare l'aliquota di cui al comma 1 e 1-bis fino ad un massimo di 0,92 punti percentuali".

⁵⁴ V. art. 5, comma 3, del d.lgs. n. 68/2011.

⁵⁵ La natura di tributo (proprio) derivato dell'imposta in esame è frutto di un processo di interpretazione giurisprudenziale. In passato, infatti, il Giudice delle leggi riconosceva l'IRAP come tributo proprio, contrapponendolo ai tributi erariali. Nella sentenza n. 138/1999 la Consulta chiarì infatti che "Essa si configura bensì come tributo proprio delle Regioni, nel senso in cui tale nozione, in contrapposizione alle "quote di tributi erariali", è utilizzata dall'art. 119, secondo comma, della Costituzione, cioè nel senso di tributo istituzionalmente destinato ad alimentare la finanza della Regione nel cui territorio avviene il prelievo a carico della rispettiva collettività". Mentre a seguito della riforma del Titolo V c'è stato un *revirement* da parte della Corte, la quale ha sancito che "l'istituzione dell'IRAP con legge statale, e l'espressa attribuzione alle Regioni a statuto ordinario, destinatarie del tributo, di competenze di carattere solo attuativo, rendono palese che l'imposta stessa - nonostante la sua denominazione - non può considerarsi 'tributo proprio' della Regione nel senso in cui oggi tale espressione è adoperata dall'art. 119, secondo comma, della Costituzione, dovendosi intendere il riferimento della norma costituzionale relativo ai soli tributi istituiti dalle Regioni con propria legge, nel rispetto dei principi di coordinamento con il sistema tributario statale" (sentenza n. 381/2004; in tal senso anche le pronunce n. 216/2009, n. 193/2007, n. 155/2006, n. 241/2004, n. 431/2004 e n. 296/2003). Cfr. L. ANTONINI, *La prima giurisprudenza costituzionale sul federalismo fiscale: il caso dell'IRAP*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, n. 4/2003, p. 95 ss.

l'IRAP perché la possibilità che qualsiasi Regione a statuto ordinario preveda agevolazioni, ad esempio sotto forma di credito d'imposta⁵⁶ o riduzioni dell'aliquota, è limitata dal suddetto principio di coordinamento, con il quale il Legislatore costituzionale ha voluto scongiurare casi di forte disomogeneità impositiva a livello nazionale⁵⁷.

Il riconoscimento del potere agevolativo delle Regioni è infine sottoposto al doppio vincolo, costituzionale e comunitario, dato dall'art. 117 Cost. (nella parte in cui impone il rispetto degli obblighi derivanti dall'appartenenza all'Unione Europea). Lo stesso art. 5, d.lgs. n. 68/2011 prevede che la riduzione delle aliquote e l'applicazione di deduzioni dalla base imponibile deve avvenire *nel rispetto della normativa dell'Unione Europea e degli orientamenti giurisprudenziali della Corte di giustizia dell'Unione Europea*.

In tale enunciato si coglie un riferimento indiretto al divieto comunitario di aiuti di Stato previsto dall'art. 107 TFUE. Ciò significa che eventuali interventi regionali sull'IRAP, in particolare riguardanti l'introduzione di agevolazioni, non possono non tenere in considerazione la normativa UE e la giurisprudenza della Corte di Giustizia, pena la possibile illegittimità costituzionale per contrasto con l'art. 117.

È già accaduto che un'agevolazione in ambito Irap si sia trovata sotto il vaglio della Commissione europea, la quale ha autorizzato, in base alle

⁵⁶ Così ad esempio la Regione Toscana, con legge regionale 31 luglio 2012, n. 45, ha introdotto delle agevolazioni fiscali per favorire, sostenere e valorizzare la cultura e il paesaggio in Toscana. Tali agevolazioni consistono in un credito d'imposta sull'IRAP, pari al 20% delle erogazioni liberali destinate in favore dei soggetti beneficiari dei finanziamenti. La legge è stata oggetto di una questione di legittimità costituzionale sollevata dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri, la quale ha contestato la possibilità di introdurre, con legge regionale, un'agevolazione riguardante un tributo derivato come l'IRAP. Con sentenza n. 153/2013 la Corte Costituzionale ha ritenuto infondata la questione di legittimità costituzionale, basando la propria decisione proprio sull'art. 5 del d.lgs. n. 68/2011 e sul potere di riduzione e azzeramento *ivi* attribuito alle Regioni. Tale pronuncia, peraltro, rappresenta un importante riconoscimento dell'autonomia tributaria regionale, in quanto la possibilità di introdurre agevolazioni o esenzioni in materia di tributi propri derivati è stata più volte ostacolata dal Governo di turno. Ciò anche se il quadro normativo dato dalla legge n. 42/2009 e dal d.lgs. n. 68/2011 è piuttosto chiaro nell'attribuire alle Regioni determinati poteri di manovra in relazione a tali tributi.

⁵⁷ Cfr. F. AMATUCCI, *Riconoscimento del potere delle Regioni di riduzione e azzeramento dell'aliquota Irap*, in *Rass. trib.*, n. 5/2013, p. 1093.

regole di concorrenza del trattato CE, gli incentivi fiscali a favore delle imprese adottati dall'Italia con il decreto-legge competitività (14 marzo 2005, n. 35). Il regime ha infatti previsto deduzioni dall'IRAP al fine di favorire nuove assunzioni. La Commissione, pertanto, è giunta alla conclusione che le misure soddisfano tutte le condizioni stabilite dal Regolamento n. 2204/2002 relativo all'applicazione delle norme sugli aiuti di Stato a favore dell'occupazione. Ciò in quanto la misura ha incoraggiato nuove assunzioni, in particolare nelle aree assistite del Mezzogiorno dove il tasso di disoccupazione è notoriamente più elevato⁵⁸.

Da questo intervento si comprende, dunque, che le Regioni non sono completamente libere di introdurre agevolazioni e deduzioni dalla base imponibile IRAP, se non alle condizioni previste dall'art. 107 TFUE e dai relativi regolamenti disciplinanti la materia.

La portata dell'art. 5, d.lgs. n. 68/2011 è dunque più limitata di quanto potrebbe sembrare. Come visto, e infatti, un azzeramento generalizzato dell'aliquota IRAP è, allo stato attuale, impossibile, mentre l'applicazione di riduzioni ed esenzioni non solo è fortemente limitata ma va a vantaggio soprattutto delle Regioni più ricche, le quali potrebbero più facilmente coprire il minor gettito che deriverebbe dallo sgravio.

3.4. La tassa automobilistica regionale

La tassa automobilistica è un tributo istituito e regolato da legge statale⁵⁹ il cui gettito è stato devoluto per intero alle Regioni a statuto ordinario dall'art. 23, comma 1, del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 (Riordino della finanza degli enti territoriali, a norma dell'art. 4, legge 23 ottobre

⁵⁸ Nel 2010, inoltre, sempre nell'ambito della c.d. fiscalità di sviluppo, l'art. 40, d.l. n. 78/2010 ha conferito gli stessi poteri di riduzione/azzeramento dell'Irap (ora, come visto, previsti anche dal d.lgs. n. 68/2011) solo ad alcune Regioni che si trovano in condizioni economiche precarie (Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia). Si è osservato dunque che l'attuale normativa ha messo in crisi il sistema della c.d. fiscalità di sviluppo, estendendo i suddetti poteri a tutte le Regioni a statuto ordinario, non solo, dunque, a quelle economicamente meno sviluppate, senza peraltro aver previsto forme di coordinamento con la disposizione di cui al d.l. n. 78/2010 (F. AMATUCCI, *Riconoscimento del potere delle Regioni di riduzione e azzeramento dell'aliquota Irap*, cit.).

⁵⁹ V. d.p.r. 5 febbraio 1953, n. 39 (Testo unico delle leggi sulle tasse automobilistiche) e successive modificazioni.

1992, n. 421), assumendo contestualmente la denominazione di tassa automobilistica regionale.

L'art. 17, comma 10, della successiva legge 27 dicembre 1997, n. 449 (Misure per la stabilizzazione della finanza pubblica), ha inoltre deman-dato alle Regioni "la riscossione, l'accertamento, il recupero, i rimborsi, l'applicazione delle sanzioni ed il contenzioso amministrativo relativo" alla sud-detta tassa.

Lo stesso art. 17, legge n. 449/1997 ha determinato, al comma 16, il criterio di tassazione degli autoveicoli a motore, confermando inoltre il potere, già attribuito dall'art. 24, d.lgs. n. 504/1992, di determinare (a decorrere dall'anno 1999) con legge regionale gli importi della tassa per gli anni successivi, in particolare "nella misura compresa tra il 90 ed il 110 per cento degli stessi importi vigenti nell'anno precedente"⁶⁰.

Come visto, l'art. 8, comma 2, del d.lgs. n. 68/2011 ha devoluto alle Regioni totale autonomia sulla disciplina della tassa automobilistica, *fermi restando i limiti massimi di manovrabilità previsti dalla legislazione statale*.

Si è già accennato (vedi nota n. 42) ai numerosi interventi della giurisprudenza di legittimità aventi ad oggetto la qualificazione (e i conseguenti poteri di manovra delle Regioni) del tributo *de quo* e alla notevole attenzione, anche mediatica, che ha ricevuto la recente abrogazione dei commi 2 e 3, art. 63, legge n. 349/2000, i quali prevedevano l'esenzione dal pagamento della tassa automobilistica per le auto di età compresa tra i venti e i trenta anni. Una disamina approfondita della questione rischierebbe di non essere pertinente al tema del presente lavoro; si dà dunque per scontato, almeno in questa sede, il carattere di tributo (proprio) derivato della tassa *de qua*. Conseguentemente, si osserva che la tassa automobilistica regionale è il secondo tributo derivato, dopo l'IRAP, per

⁶⁰ Si è osservato, tuttavia, che le Regioni non hanno fatto inizialmente uso di questa facoltà, cfr. E. LONGOBARDI, *Il lungo e lento cammino della finanza regionale: verso quale federalismo fiscale?*, cit., p. 117. La situazione è invece cambiata nel corso degli anni 2000. Molte regioni hanno infatti disposto l'aumento delle tariffe vigenti - generalmente del 10% -: Veneto e Marche dal 2002 (quest'ultima del 7,9%); Calabria dal 2003; Campania dal 2004, Abruzzo e Molise dal 2005 (quest'ultima del 7%) e infine dal 2007, anche Toscana, Liguria e Piemonte (quest'ultima Regione con aumenti distinti per KW).

Lazio e Liguria vincolano invece parte degli introiti della tassa automobilistica al ri-piano dei disavanzi del servizio sanitario.

quantità di gettito. Tale prelievo, infatti, assicura alle Regioni entrate per circa 5 miliardi di euro⁶¹ (il 10% del gettito derivante dai tributi "propri" in senso lato) e può dunque considerarsi uno dei pilastri dell'autonomia finanziaria regionale.

3.5. Altri tributi regionali

Il d.lgs. n. 68/2011 ha previsto, dal 1° gennaio 2014, la soppressione dei seguenti tributi regionali: tassa per l'abilitazione all'esercizio professionale, imposta regionale sulle concessioni statali dei beni del demanio marittimo, imposta regionale sulle concessioni statali per l'occupazione e l'uso dei beni del patrimonio indisponibile, tasse sulle concessioni regionali, addizionale regionale sui canoni statali per le utenze di acqua pubblica e tassa per l'occupazione di spazi e aree pubbliche regionali.

La conseguente perdita di gettito è compensabile aumentando l'aliquota IRPEF⁶² oppure introducendo nuovi tributi propri con riferimento ai presupposti non assoggettati a imposizione da parte dello Stato. Anche in questo caso è necessario tenere in considerazione la questione della spesa sanitaria regionale. Difficilmente la perdita di gettito, stimata in poco più di 80 milioni di euro⁶³, derivante dalla soppressione dei tributi di cui all'art. 7, d.lgs. n. 68/2011 potrà essere colmata dalle Regioni che si trovano in *deficit* sanitario, essendo in questo caso i margini di manovra sull'addizionale Irpef assai ristretti. D'altra parte, anche nelle altre Regioni eventuali maggiorazioni sulla quota Irpef sarebbero difficili da accettare politicamente, in quanto siffatto prelievo andrebbe a gravare in gran parte sui cittadini. Si noti che i tributi *de quibus* erano inoltre informati al principio del beneficio e la loro soppressione, a favore della possibilità di aumenti sull'addizionale Irpef, non è del tutto conforme a uno dei principali obiettivi del regionalismo, ossia una maggiore responsabi-

⁶¹ Cfr. Istituto di studi sui sistemi regionali e sulle autonomie/CNR, *La finanza regionale*, Milano, 2010.

⁶² L'addizionale regionale all'IRPEF, peraltro, deve già coprire la perdita di gettito derivante dalla soppressione della compartecipazione regionale al gettito sull'accisa della benzina, stimata in 1,7 miliardi, e dei trasferimenti statali di parte corrente.

⁶³ Così emerge dalla relazione tecnica al d.lgs. n. 68/2011, nella quale sono riportati i dati relativi al gettito di cassa relativo a tali tributi stimato nell'anno 2008 in 85,7 milioni e nell'anno 2009 in 81,7.

lizzazione delle Regioni nella gestione delle proprie risorse finanziarie a cui dovrebbe conseguentemente corrispondere una maggiore possibilità di controllo da parte dei cittadini⁶⁴.

4. *Le Regioni a statuto speciale*

4.1. *Il concetto di specialità*

Il tema della finanza delle Regioni a statuto speciale è decisamente complesso. Autorevole dottrina ha infatti osservato che, nonostante il ricco dibattito dottrinale e i numerosi interventi della giurisprudenza di legittimità, la materia è ancora caratterizzata da notevoli difficoltà interpretative⁶⁵. L'intento del presente lavoro, pertanto, è fornire senza alcuna pretesa di esaustività un quadro generale e riassuntivo dell'autonomia finanziaria delle Regioni speciali. Ciò avverrà seguendo l'impostazione dei precedenti paragrafi: affrontando, dunque, sia il lato delle spese sia delle entrate. Prima di trattare tali aspetti, tuttavia, si ritiene necessario spendere alcune parole sul significato di specialità.

Come più volte riconosciuto dalla Corte Costituzionale, il significato di specialità deve essere individuato nella cooperazione paritetica tra la Regione e lo Stato nella gestione della dinamica autonomistica⁶⁶. Preme in prima battuta sottolineare che la specialità regionale non è frutto di un disegno *unitario e coerente*: basti pensare che l'istituzione delle Regioni speciali ha preceduto quella delle Regioni ordinarie e, nel caso della Regione Sicilia, l'approvazione dello statuto regionale è stata persino anteriore all'avvento della Costituzione.

Anche tra le stesse Regioni a statuto speciale, inoltre, si ravvisa una forte differenziazione sulla definizione del concetto stesso di autonomia,

⁶⁴ I vantaggi di un'imposizione fiscale orientata al principio del beneficio si possono infatti riassumere: a) nel collegamento tra decisioni di spesa e decisioni di entrata; b) nella trasparenza delle decisioni pubbliche; c) nella responsabilizzazione di chi decide le spese rispetto a chi ne sopporta il costo. Approfondimenti in A. FOSSATI, *Economia Pubblica*, Milano, 2000, p. 161 ss.

⁶⁵ Cfr. Corte Costituzionale, *Lectio magistralis del Presidente Prof. Franco Gallo*, "Profili finanziari del regionalismo differenziato", Trieste, 2013.

⁶⁶ V. *ex multis* Corte cost., sent. n. 213/1998, in *Giur. cost.*, 1998, p. 1667 ss.

tanto che si è opportunamente parlato di “specialità nella specialità”⁶⁷.

Difatti, si può affermare che esistono tanti regimi di autonomia quante sono le Regioni a statuto speciale⁶⁸ e tale carattere ha frammentato conseguentemente il concetto di specialità inteso nel suo complesso, spingendo le singole Regioni a rimarcare solamente i singoli aspetti della propria realtà⁶⁹.

Gli ampi divari tra le singole Regioni a statuto speciale si riflettono anche nella distribuzione delle risorse. Si è rilevato infatti che la Valle D’Aosta e le Province autonome di Trento e Bolzano dispongono di più del doppio delle risorse finanziarie di cui il Friuli-Venezia Giulia e la Sardegna sono dotate e rispetto alla Sicilia il divario aumenta in misura ancora maggiore assestandosi a circa il triplo delle risorse (vedi *infra* Tabella 1)⁷⁰.

Anche la legge n. 42/2009 ha confermato il carattere notevolmente asimmetrico dell’autonomia finanziaria e tributaria delle Regioni speciali.

La legge delega è infatti intervenuta con sole tre disposizioni (artt. 15, 22, 27) prevedendo tre distinti obiettivi:

- a) concorrere alla realizzazione della perequazione e della solidarietà, principi che costituiscono i valori fondanti del modello di autonomia finanziaria assunto dal legislatore statale; per le Regioni a statuto spe-

⁶⁷ B. BALDI, *Regioni a statuto speciale e federalismo fiscale: un’analisi comparata*, in *Istituzioni del federalismo*, n. 1/2012, p. 245 ss.

⁶⁸ Del resto le fonti e i caratteri attraverso cui l’autonomia delle Regioni a statuto speciale si esprime non trovano fondamento, a differenza delle Regioni ordinarie, nell’art. 119 Cost., ma nei singoli statuti costitutivi.

⁶⁹ Si è infatti osservato che tale tendenza ha “reso ‘pigre’ le Regioni speciali che finora contavano su fattori differenziali forti, ossia essenzialmente la presenza di ampie diversità etnico-linguistiche rispetto al resto del territorio nazionale (Provincia di Bolzano e Valle d’Aosta), e creato difficoltà crescenti alle altre, spingendole ad una iper-valorizzazione di fattori identitari (Provincia di Trento e Friuli-Venezia Giulia) o sostanzialmente erodendone la specialità (Sicilia e Sardegna). Le due isole, poi, (...), mirano a salvaguardare la propria dotazione finanziaria non già in quanto Regioni speciali, ma in quanto Regioni meridionali economicamente svantaggiate, privilegiando necessariamente la dimensione solidale del ‘federalismo fiscale’, mentre le Regioni speciali del Nord tendono a limitare per quanto possibile la dimensione solidale privilegiando quella competitiva, per loro più conveniente” (F. PALERMO, *Federalismo fiscale e Regioni a statuto speciale. Vecchi nodi vengono al pettine*, in *Istituzioni del federalismo*, n. 1/2012, p. 380 ss.

⁷⁰ Così emerge dai dati forniti dalla Corte dei Conti nella “Relazione sulla gestione finanziaria degli enti territoriali” anni 2011-2012-2013.

- ziale l'obbligo della solidarietà si fonda su precise norme costituzionali che hanno la stessa valenza degli statuti speciali;
- b) concorrere attraverso il patto di stabilità interno al raggiungimento degli equilibri di finanza in termini di *deficit* e di debito posti dall'ordinamento comunitario;
 - c) definire attraverso le normative di attuazione le regole di coordinamento della finanza regionale/provinciale e le regole del sistema tributario provinciale/regionale.

I criteri e le modalità di attuazione di tali obiettivi, tuttavia, sono rimessi principalmente alla negoziazione bilaterale e alle previsioni dei singoli statuti. Ciò conferma che un intervento di carattere generale sull'autonomia finanziaria e tributaria delle Regioni a statuto speciale (e delle Province autonome) non è possibile.

4.2. *L'autonomia di spesa*

Sul fronte della capacità di disporre del proprio bilancio e dunque delle risorse necessarie per l'esercizio delle funzioni loro attribuite, le Regioni speciali non presentano particolari differenze rispetto alle Regioni a statuto ordinario. Negli statuti non si rilevano infatti disposizioni che attribuiscono maggiori garanzie di quelle generalmente sancite dall'art. 119 Cost.

La gestione delle spese regionali è dunque soggetta, come più volte chiarito dalla Corte Costituzionale, al limite generale dato dai *principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica*⁷¹.

⁷¹ Nella sentenza 16 marzo 2007, n. 82, ad esempio, la Consulta ha chiarito che "non è contestabile 'il potere del legislatore statale di imporre agli enti autonomi, per ragioni di coordinamento finanziario connesse ad obiettivi nazionali, condizionati anche dagli obblighi comunitari, vincoli alle politiche di bilancio, anche se questi si traducono, inevitabilmente, in limitazioni indirette all'autonomia di spesa degli enti', e che, 'in via transitoria e in vista degli specifici obiettivi di riequilibrio della finanza pubblica perseguiti dal legislatore statale', possono anche imporsi limiti complessivi alla crescita della spesa corrente degli enti autonomi (sentenza n. 36 del 2004).

Tali vincoli, come questa Corte da tempo ha avuto modo di chiarire, devono ritenersi applicabili anche alle autonomie speciali, in considerazione dell'obbligo generale di partecipazione di tutte le Regioni, ivi comprese quelle a statuto speciale, all'azione di risanamento della finanza pubblica (sentenza n. 416 del 1995 e successivamente, anche se non con specifico riferimento alle Regioni a statuto speciale, le sentenze n. 417 del 2005 e nn. 353, 345 e 36 del 2004)".

Il rispetto del coordinamento della finanza pubblica e dunque della tutela dell'unità economica della Repubblica, del patto di stabilità interno e degli obblighi internazionali ed europei deve tuttavia essere soggetto al bilanciamento con il principio di specialità dell'autonomia regionale (garantito dall'art. 5 Cost. e dai singoli statuti speciali). Tale esigenza porta a prediligere, nella determinazione dei vincoli a cui l'autonomia finanziaria delle Regioni speciali deve rispondere, l'adozione del metodo negoziale⁷².

Come visto, anche il legislatore del federalismo fiscale ha privilegiato l'adozione di tale metodo ai fini della realizzazione degli obiettivi della riforma riguardanti le Regioni speciali e le Province autonome.

Il passaggio dal criterio della spesa storica a quello dei costi e fabbisogni *standard* avviato con la legge n. 42/2009 si presenta in maniera più controversa per le Regioni speciali. Si è rilevato, infatti, che *"in un contesto così variegato come quello delle autonomie differenziate, risulta difficile se non impossibile definire costi e fabbisogni standard, relativi a prestazioni che riguardano magari solo poche regioni, perché altrove sono erogate direttamente dallo Stato"*⁷³. Anche in ragione di tale questione il legislatore del 2009 non ha modificato la configurazione dei rapporti tra Stato e Regioni a statuto speciale e Province autonome. L'autonomia di spesa di tali Enti, pertanto, continua a essere impostata in coerenza con il modello asimmetrico e ciò comporta l'adozione di soluzioni differenziate che tengano conto delle profonde differenze esistenti tra le singole autonomie.

4.3. Il sistema delle entrate

Le fonti dell'autonomia finanziaria delle Regioni a statuto speciale sono rappresentate dalle classiche categorie, ossia:

- tributi propri;
- tributi devoluti;

⁷² Come sottolineato in più occasioni dalla Corte Costituzionale. *Ex multis* v. sentenza 29 dicembre 2004, n. 425 e la citata sentenza n. 87/2002 nella quale la Corte ha sancito che *"il metodo dell'accordo, (...), deve essere tendenzialmente preferito ad altri, dato che 'la necessità di un accordo tra lo Stato e gli enti ad autonomia speciale nasce dall'esigenza di rispettare l'autonomia finanziaria di questi ultimi'"*.

⁷³ C. CHERA, *Le autonomie speciali. Le vicende e i possibili sviluppi dell'altro regionalismo*, Milano, 2014, p. 53 ss.

- compartecipazioni ai tributi erariali (v. anche p. 19 per un elenco più dettagliato);
- accise (su cui v. meglio *infra*);
- trasferimenti dallo Stato (previsti dagli statuti in favore di alcune Regioni);
- trasferimenti dall'Unione Europea;
- entrate proprie derivanti dalla cessione di beni o dalla prestazione di servizi.

Sotto questo profilo, pertanto, non si riscontrano differenze rispetto al sistema di finanziamento delle Regioni a statuto ordinario. Il divario, come sarà meglio specificato, è invece riscontrabile relativamente all'incidenza delle singole categorie sul bilancio regionale⁷⁴.

La potestà impositiva delle Regioni speciali è principalmente disciplinata dai singoli statuti ed è soggetta ai limiti ricavabili dai principi costituzionali in materia tributaria e dai principi del sistema tributario dello Stato. In ciò, almeno sulla carta, sarebbe riscontrabile una differenza con le Regioni ad autonomia ordinaria la cui potestà impositiva è soggetta anche al rispetto dei "principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario" fissati dallo Stato⁷⁵, rappresentati soprattutto dal divieto di doppia imposizione.

Tuttavia, e come detto (v. p. 29), non sono mancate occasioni in cui

⁷⁴ Cfr., in prima battuta, Istituto di studi sui sistemi regionali e sulle autonomie, *Osservatorio finanziario regionale/35*, ove si rileva che "La differenza tra regioni ordinarie e speciali si riconferma anche nella composizione delle entrate tributarie legate al territorio (...), nelle prime sono costituite per l'82% da tributi propri devoluti e per l'11% da tributi propri autonomi, cioè oltre il 93%, mentre nelle speciali le cose si invertono e sono le compartecipazioni a tributi erariali che danno il maggior gettito".

⁷⁵ Cfr. Corte Costituzionale, *Lectio magistralis del Presidente Prof. Franco Gallo*, "Profili finanziari del regionalismo differenziato", cit., nella quale si osserva inoltre che "secondo la Corte Costituzionale (sentenza n. 102 del 2008), l'esclusione delle Regioni ad autonomia differenziata dall'osservanza dei principi fondamentali di coordinamento del sistema tributario trova la sua giustificazione nel fatto che detti principi sono diretti a definire 'le regole che presiedono i rapporti e i collegamenti tra il sistema tributario dello Stato, quello delle Regioni a statuto ordinario e quello degli enti locali'. I principi di coordinamento, quindi, non si applicano in materia alle Regioni speciali perché per esse il coordinamento, nella cornice unitaria dell'armonia con la Costituzione, è già specificamente realizzato - come prevede l'art. 116, primo comma Cost. - attraverso la disciplina statutaria di rango costituzionale".

la Corte Costituzionale, seppur in tema di autonomia di spesa, ha sancito la possibilità da parte del Legislatore statale di imporre maggiori vincoli all'autonomia finanziaria degli enti autonomi, *per ragioni di coordinamento finanziario*⁷⁶.

Le Regioni ad autonomia differenziata godono comunque di maggiore libertà nell'istituire tributi propri, anche se ciò non si traduce nella possibilità di duplicare integralmente i tributi statali. Ciò è stato sancito anche dalla giurisprudenza della Corte Costituzionale⁷⁷.

Considerando il rilevante peso della fiscalità nazionale e l'occupazione da parte dello Stato della quasi totalità degli spazi relativi alle manifestazioni di capacità contributiva le potenzialità tributarie delle Regioni speciali risultano piuttosto attenuate. E, difatti dette Regioni non hanno mai fatto largo uso della loro autonomia impositiva⁷⁸.

⁷⁶ Si veda sul punto A. Fantozzi, il quale ha osservato che "Il potere di istituire tributi propri delle Regioni a statuto speciale, invece, per norma statutaria di rango costituzionale non è residuale rispetto a quello dello Stato, ma è sottoposto alla sola condizione di essere in armonia con i principi generali del sistema tributario. Ci si deve pertanto chiedere se i principi del sistema tributario statale, cui i tributi propri delle Regioni a statuto speciale devono adeguarsi, siano comunque gli stessi principi fondamentali di coordinamento richiamati dagli articoli 117, 3° co., e 119, 2° co., cost. (e poi fissati dalla legge 42/2009) o siano invece i diversi principi espressi dallo stesso sistema tributario statale" (in *Dir. trib.*, Torino, 2012, p. 154).

⁷⁷ Secondo la quale "le Regioni sono pur sempre tenute al rispetto del limite assoluto di ragionevolezza di imposizione del medesimo fatto economico e delle norme fondamentali di riforma economico-sociale" (sentenza 15 aprile 2008, n. 102).

⁷⁸ Una nota eccezione è rappresentata dalla Regione Sardegna, la quale con legge regionale n. 4/2006 istituì, le c.d. *tasse sul lusso*, ossia: un'imposta regionale sulle plusvalenze dei fabbricati adibiti a seconde case, un'imposta regionale sulle seconde case ad uso turistico e un'imposta regionale su aeromobili ed unità da diporto. Tale esercizio della potestà impositiva fu oggetto di una questione di legittimità costituzionale nella quale la Consulta, con la sentenza 15 aprile 2008, n. 102, dichiarò l'illegittimità costituzionale delle norme disciplinanti l'imposta regionale sulle plusvalenze dei fabbricati adibiti a seconde case e l'imposta regionale sulle seconde case ad uso turistico in quanto lesive del limite dell'armonia con i principi del sistema tributario statale. Le censure rivolte alle norme che istituirono la *imposta regionale su aeromobili ed unità da diporto* furono invece dichiarate infondate. Con riguardo a questa ultima imposta, la Corte decise infatti di sollevare questione pregiudiziale innanzi la Corte di Giustizia CE, in relazione alla configurabilità, ai sensi dell'art. 87 del Trattato CE, di un aiuto di Stato alle imprese con domicilio fiscale nel territorio regionale.

La Corte di Giustizia rilevò il contrasto della normativa della Regione Sardegna con il principio della libera prestazione di servizi, osservando che "l'applicazione di det-

In realtà, l'asse portante del sistema finanziario delle Regioni ad autonomia differenziata è costituito dalla devoluzione di importanti quote percentuali del gettito di competenza del territorio di una gamma più o meno ampia di tributi erariali. Le compartecipazioni hanno infatti un peso preponderante nella finanza delle Regioni a statuto speciale: circa l'80% per la Valle d'Aosta, la Provincia di Trento e la Sardegna, nell'ordine del 70-75% per il Friuli V.G. e la Provincia di Bolzano e del 50% per la Sicilia.

In sostanza, il sistema delle entrate tributarie delle Regioni a statuto speciale può essere così sintetizzato:

- **Sicilia:** gettito di tutti i tributi erariali, con la sola eccezione delle accise (vecchie imposte di produzione) e dei proventi del monopolio dei tabacchi e del lotto;
- **Sardegna:** 7/10 di IRPEF e IRES, 9/10 delle imposte ipotecarie, bollo e registro, concessioni, energia elettrica, fabbricazione (accise) e, con la finanziaria 2007 (ma in vigore dal 2010) i 9/10 dell'IVA e i 7/10 di tutte le altre entrate erariali;
- **Valle d'Aosta:** 9/10 di quasi tutte le imposte e l'Iva in quota fissa;
- **Friuli-Venezia Giulia:** 6/10 dell'IRPEF, 4,5/10 dell'IRES, 9,1/10 dell'IVA (dal 2008), 9/10 di altre imposte minori, 29,75% del gettito dell'accisa sulla benzina e 30,34% del gettito dell'accisa sul gasolio consumati nella Regione per uso autotrazione;
- **Trentino-Alto Adige:** le imposte ipotecarie, 9/10 delle imposte sulle successioni e donazioni e dei proventi del lotto, 2/10 dell'IVA;
- **Province autonome di Trento e Bolzano:** 9/10 di quasi tutte le imposte erariali, una quota variabile dell'IVA (massimo 4/10) stabilita annualmente d'intesa⁷⁹.

ta normativa tributaria comporta che, per tutti i soggetti passivi dell'imposta aventi il domicilio fiscale fuori dal territorio regionale e stabiliti in altri Stati membri, i servizi considerati sono resi più onerosi di quelli forniti agli esercenti stabiliti su tale territorio", creando così "un vantaggio per talune categorie di imprese stabilite in tale territorio".

A fronte di tali chiarimenti, dunque, la Consulta dichiarò l'illegittimità costituzionale dell'art. 4 della legge della Regione Sardegna n. 4/2006, nella versione risultante dall'art. 3, comma 3, della legge della Regione Sardegna n. 2/2007, in quanto "incompatibile con la norma interposta dell'art. 49 del Trattato CE come interpretata dalla Corte di giustizia" (v. sentenza 17 giugno 2010, n. 216).

⁷⁹ Fonte: Servizio Studi della Camera, *La finanza regionale e locale*, facilmente reperibile in rete.

Tabella 1. – Entrate delle Regioni a statuto speciale – Province autonome anno 2013

Entrate (milioni di euro)	VdA	TAA	BZ	TN	FVG	SAR	SIC	TOT. RSS
Entrate tributarie	1.226	377	4.005	4.178	4.989	6.431	11.371	32.577
Entrate da contributi e trasferimenti correnti	34	0	421	58	250	264	3.105	4.132
Entrate extra-tributarie	50	16	138	107	82	151	575	1.119
Entrate da trasferimenti c/capitale riscossione crediti	11	0	88	232	119	538*	2.111	3.174
Entrate da mutui e prestiti	0	0	0	0	27	0	0	27
TOTALE	1.321	393	4.652	4.575	5.542	7.384	17.162	41.029
Risorse per abitante (in euro)	10.333	378	9.128	8.627	4.536	4.501	3.432	4.544

* Dati: riscossione complessive.

Fonte: Corte dei conti: relazione sugli andamenti finanza territoriale anni 2011-2012-2013.

5. Il fondo perequativo

Lo strumento a cui ogni assetto federalista assegna il compito di conciliare autonomia e solidarietà è la perequazione. Con tali obiettivi il comma 3, dell'art. 119 Cost. ha istituito un fondo perequativo, senza vincoli di destinazione, per i territori con minore capacità fiscale per abitante.

La svolta rispetto al testo originario della Costituzione del 1948, che metteva in primo piano il "finanziamento dei bisogni", è evidente. Il legislatore costituzionale, infatti, ha manifestato l'intenzione di attribuire le risorse del fondo *de quo* alle sole Regioni e ai soli Enti locali che si trovano in condizioni di svantaggio.

La previsione che il fondo non sia sottoposto a vincoli di destinazione, peraltro, ha una chiara valenza polemica rispetto al passato, in quanto i trasferimenti attribuiti alle Regioni erano generalmente a destinazione vincolata e ciò limitava non poco l'autonomia regionale⁸⁰.

Il ruolo essenziale di detto fondo perequativo è quello di concorrere, insieme alle risorse autonomamente acquisite, all'integrale finanziamento delle funzioni pubbliche attribuite alle Regioni. Tra perequazione e sistema tributario si configura pertanto un rapporto di complementarità nel finanziamento delle funzioni pubbliche delle Regioni: la prima intervenendo dove non giunge il secondo. Ma anche un rapporto di presupposizione: la perequazione interviene infatti solo se il sistema tributario manifesta una ridotta attitudine a procurare risorse⁸¹.

La più volte citata legge delega n. 42/2009 e il successivo decreto attuativo n. 68/2011 sono intervenuti nell'ambito della perequazione, distinguendone due forme:

- una perequazione riguardante le spese necessarie per assicurare i livelli essenziali delle prestazioni (LEP) concernenti i diritti civili e sociali, individuati - *ex art. 117, comma 1, lett. m)*, Cost. - dallo Stato in guisa da garantirne l'uniformità su tutto il territorio nazionale⁸²;
- e una perequazione riguardante le altre spese (per le stesse funzioni,

⁸⁰I trasferimenti dello Stato erano infatti costituiti da una pluralità di Fondi (es. Fondo sanitario nazionale, Fondo nazionale trasporti), ciascuno con una propria alimentazione specifica e con propri criteri di riparto. Cfr. G. DELLA CANANEA, *Autonomie e perequazione nell'art. 119 della Costituzione*, in *Le istituzioni del Federalismo*, n. 1/2005, p. 127 ss.

⁸¹Cfr. G. ZIZZO, *Perequazione e sistema tributario*, in *Riv. dir. trib.*, fasc. 12, 2011, p. 1103.

⁸²Come visto precedentemente, tale forma di perequazione è effettuata, ai sensi dell'art. 9, comma 1, lett. a), della legge delega attingendo a una prima porzione del fondo perequativo, che è alimentata dal gettito prodotto da una compartecipazione all'Iva, e mira a coprire la differenza tra i fabbisogni degli enti valutati a costi standard e le entrate tributarie dei medesimi dedicate al finanziamento delle spese in questione, con esclusione delle variazioni di gettito prodotte dall'esercizio dell'autonomia tributaria nonché dall'emersione di materia imponibile riferibile al concorso regionale nella lotta all'evasione fiscale.

ma ulteriori, o per funzioni diverse⁸³) che rappresentano circa il 20% dei bilanci regionali.

5.1. Le risorse aggiuntive

Accanto al fondo perequativo sopra descritto il legislatore costituzionale ha previsto, al quinto comma dell'art. 119 Cost., l'introduzione di un sistema di risorse aggiuntive e interventi speciali da parte dello Stato, anche definito perequazione *in senso lato*⁸⁴. Tale perequazione è finalizzata a garantire la promozione dello sviluppo economico, della coesione e della solidarietà sociale, oltre che ad assicurare la rimozione degli squilibri territoriali di tipo economico e sociale, così come anche volta a favorire l'effettivo esercizio dei diritti della persona. Gli scopi perseguiti dall'intervento sono dunque diversi e ulteriori rispetto all'esercizio delle pubbliche funzioni attribuite alle Regioni.

Le risorse di cui al quinto comma devono essere dunque tenute distinte da quelle previste dall'art. 119, comma 3, essendo utilizzabili solo in casi particolari ed eccezionali e per scopi che esulano dal mero raggiungimento di un determinato grado di autonomia riferibile alle funzioni svolte dai singoli livelli di governo. Si può affermare, pertanto, che tali risorse appaiono idealmente collegate all'art. 3 Cost., che come noto, impone alla Repubblica di rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale che, di fatto, limitando la libertà e l'eguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana.

⁸³ Questa forma di perequazione invece è finanziata attingendo a una seconda porzione del fondo perequativo, che è alimentata da quote dell'addizionale regionale IRPEF. Ai sensi dell'art. 9, comma 1, lett. g), le Regioni con maggiore capacità fiscale, ossia quelle nelle quali il gettito per abitante dell'addizionale supera il gettito medio nazionale per abitante non ricevono risorse, anzi contribuiscono al fondo. Quelle con minore capacità fiscale, d'altra parte, partecipano alla ripartizione del fondo al fine di ridurre le differenze interregionali di gettito per abitante. L'art. 15, comma 7, lett. d), del d.lgs. n. 68/2011 stabilisce che mediante la perequazione le differenze devono essere ridotte in misura non inferiore al 75%.

⁸⁴ Cfr. S.F. COCIANI, *Le basi della perequazione nel federalismo fiscale*, in *Rass. trib.*, n. 1/2011, p. 53.

5.2. I presupposti per l'intervento perequativo: l'esercizio "normale" delle funzioni e la capacità fiscale per abitante

Come detto, il fondo perequativo istituito dall'art. 119 Cost. non è più destinato a finanziare i bisogni effettivi delle Regioni (individuati sulla base del "vecchio" criterio della spesa storica), ma ha l'obiettivo di assicurare le risorse necessarie all'esercizio delle pubbliche funzioni loro attribuite. Tale intento rappresenta anche un limite alla distribuzione delle risorse perequative, le quali devono essere allocate fino al raggiungimento di un livello normale di svolgimento delle funzioni amministrative⁸⁵.

Il presupposto per l'accesso all'intervento perequativo è dato dall'esistenza di un insufficiente livello di capacità fiscale per abitante connesso al dato territorio rispetto al quale le funzioni sono prese in esame. Tale minor capacità fiscale, che rappresenta quindi sia il presupposto sia il limite per l'accesso della Regione alle risorse perequative, deve essere calcolata, come prevede la legge delega⁸⁶, sulla base del gettito dell'addizionale regionale all'imposta sul reddito delle persone fisiche. Si è osservato tuttavia che la distribuzione territoriale del gettito dell'Irpef è più disomogenea di quella del gettito di altre imposte e, conseguentemente, i flussi perequativi risulteranno maggiori di quelli che avrebbe prodotto l'adozione di un diverso parametro⁸⁷. Il gettito dell'addizionale regionale Irpef, infatti, individua soltanto un segmento, ancorché significativo, della stessa capacità fiscale "concreta" delle Regioni. "Insomma, sul piano scientifico evidenzia una buona dose di approssimazione nella messa a fuoco della nozione"⁸⁸.

⁸⁵ Il concetto di normalità delle funzioni amministrative implica la fissazione di *standards* che debbono riflettere il fabbisogno reale da associare ai livelli delle prestazioni secondo i canoni dell'efficienza, appropriatezza, validità ed omogeneità su tutto il territorio nazionale; la fissazione degli *standards* ha dunque la funzione di determinare dei "valori soglia" rispetto ai quali misurare il conseguimento degli obiettivi desiderati, costituendo al contempo il termine di confronto per i comportamenti di ciascun centro di spesa.

⁸⁶ V. art. 8, comma 1, lett. h), legge n. 42/2009.

⁸⁷ V. CERIANI, *I rapporti finanziari tra lo Stato e le Regioni (Commento agli artt. 7, 8, 9, 10 e 20)*, in V. NICOTRA-F. PIZZETTI-S. SCOZZESE, *Il federalismo fiscale*, Roma, 2009, p. 83.

⁸⁸ G. ZIZZO, *Perequazione e sistema tributario*, cit.

Sull'idoneità di tale metodo a fornire un'esatta quantificazione della capacità fiscale del territorio non sono dunque mancate delle critiche e si è proposto di prendere spunto da alcune elaborazioni teoriche riferibili al concetto di capacità contributiva⁸⁹. Difatti, sia l'intervento perequativo sia il prelievo tributario trovano entrambi giustificazione nella funzione di assicurare i mezzi necessari al finanziamento delle funzioni, ovvero all'approntamento dei beni e dei servizi pubblici messi a disposizione da ogni livello di governo.

Un'ultima questione centrale in tema di perequazione riguarda la natura stessa dei fabbisogni *standard* e conseguentemente la scelta delle tecniche e dei requisiti informativi necessari per la loro implementazione. Ciò è rilevante, in particolare, per il calcolo del fabbisogno relativo ai livelli essenziali di prestazioni. A tal fine la legge delega (legge n. 42/2009, art. 2, comma 1, lett. f) fa esplicitamente riferimento al costo *standard*, il quale dovrebbe essere presumibilmente inteso nel senso di "costo *standard per unità di servizio*", ossia come costo di riferimento per la produzione quando tutti i fattori sono impiegati in modo efficiente. Nel calcolo del fabbisogno *standard* si dovrà dunque seguire un metodo analitico basato sul prodotto tra una certa quantità-obiettivo di prestazioni, che l'operatore pubblico si impegna a fornire, e il loro costo unitario standardizzato⁹⁰.

⁸⁹ Si v. S.F. COCIANI, *Le basi della perequazione nel federalismo fiscale*, in *Rass. trib.*, cit.

⁹⁰ Si v. G. ARACHI-A. ZANARDI, *La perequazione delle Regioni e degli Enti locali*, in C.M. GUFERRA-A. ZANARDI (a cura di), *La finanza pubblica italiana Rapporto 2009*, Bologna.

Il volume contiene quattro contributi volti ad identificare ed inquadrare le forme di finanziamento dei diversi livelli di Governo, dai Comuni all'Unione Europea, nella prospettiva dell'ordinamento giuridico Italiano.

Alberto Amori si occupa del finanziamento dei Comuni e delle Provincie, Paolo De' Capitani tratta il finanziamento delle Regioni (anche di quelle a statuto speciale), Virginia Scalera tratta il finanziamento dello Stato, Simone Ariatti si occupa infine del finanziamento dell'Unione Europea.

Si tratta di ricerche svolte da un gruppo di giovani studiosi durante il loro Dottorato di Ricerca in Scienze Giuridiche, presso l'Università "G. D'Annunzio" di Chieti - Pescara.

Le ricerche sono state svolte in un periodo in cui il tema del finanziamento dell'Unione Europea e del federalismo fiscale ha subito una fase di stallo, che soltanto in questi ultimi mesi sembra rianimarsi in occasione del dibattito politico-istituzionale sul bilancio dell'Unione e sul federalismo differenziato in Italia. Ed invero la principale preoccupazione della ricerca non è stata certo quella della prospettiva evolutiva Europea e/o federalista Italiana, quanto piuttosto quella di acquisire dati conoscitivi utili ai fini di un compiuto quadro del sistema di finanziamento dei diversi livelli di Governo, giacché troppo spesso sia l'analisi giuridica, sia il dibattito politico istituzionale, trascurano i dati di base.

Lorenzo del Federico è professore ordinario di diritto tributario nell'Università di Chieti - Pescara, Direttore del CIRTE (Centro Inter. Ricerche Tributarie Europee) - Roma, condirettore di un Master in Diritto tributario e di un Corso di alta formazione in Teoria e Pratica delle Procedure Concorsuali. Docente in Master, Corsi e Dottorati di ricerca presso prestigiose Università Italiane ed Europee; visiting professor nell'Università di Parigi - UPEC, nell'Università della Cantabria e presso l'IBFD di Amsterdam. Ha pubblicato circa 300 articoli, saggi, commenti e note a sentenza su riviste nazionali ed internazionali in lingua italiana, inglese e spagnola, e soprattutto quattro monografie: *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario* (1993); *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici* (2000); *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea* (2010); *I crediti tributari nella realizzazione e nel riparto dell'attivo fallimentare* (2014).

Caterina Verrigni è professore aggregato di Diritto tributario nell'Università di Chieti - Pescara. Relatore in convegni nazionali ed internazionali. Docente in Master e Corsi di Dottorato di ricerca presso Università Italiane ed Europee. Ha partecipato a progetti di ricerca nazionali (Prin) ed internazionali. Fa parte dell'albo revisori per la valutazione dei progetti e prodotti ministeriali. Ha pubblicato circa 75 articoli su riviste nazionali ed europee in lingua italiana, inglese e spagnola. Autore di una recente monografia su *Le accise nel sistema dell'imposizione sul consumo* (2017).

€ 23,00

ISBN/EAN



9 788892 101821

