

RASSEGNA TRIBUTARIA

APPROFONDIMENTI DI DIRITTO TRIBUTARIO

www.rassegnatributaria.ilssole24ore.com

diretta da: Massimo Basilavecchia, Mauro Beghin, Michele Cantillo, Eugenio della Valle, Adriano Di Pietro, Franco Fichera (coordinatore), Giovanni Flora, Guglielmo Fransoni, Maria Cecilia Fregni, Franco Gallo, Marc Leroy, Giuseppe Marini, Valeria Mastroiacovo, Oliviero Mazza, Giuseppe Melis, Jörg Manfred Mössner, Leonardo Perrone, Maria Pierro, Tulio Rosembuj, Claudio Sacchetto, Livia Salvini, Salvatore Sammartino, Edoardo Traversa, Antonio Uricchio, Giuseppe Zizzo (coordinatore)

Lo stato di crisi dell'autonomia finanziaria regionale e il progetto del regionalismo differenziato

Franco Gallo

La scissione mediante scorporo e l'imposta sul valore aggiunto

Guglielmo Fransoni

Evasione, equità e consenso fra Antigone e Creonte

Alessandro Giovannini

Procedimenti accertativi e nuovo rapporto tra fisco e contribuente nella legge delega di riforma tributaria

Valeria Mastroiacovo

Le sanzioni amministrative tributarie nella legge delega: questioni aperte e possibili soluzioni

Giuseppe Melis

La disciplina del recupero dell'Iva "non dovuta" nella prospettiva europea e nazionale

Roberto Baboro

La Corte di Giustizia UE censura Commissione (e Tribunale) su tax ruling ed aiuti di stato incompatibili

Antonio Perrone

I principi di proporzionalità e di offensività nell'interpretazione (poco) costituzionalmente orientata della Consulta

Daria Coppa

Natura e ambito applicativo della tariffa prevista in tema di controlli ufficiali sugli alimenti

Martina D'Ignazio

L'attuazione del prelievo fiscale nella procedura di concordato preventivo

Angelica Chiara Tazzioli

Lo stato di crisi dell'autonomia finanziaria regionale e il progetto del regionalismo differenziato*

FRANCO GALLO

Estratto: La lezione parte dalla considerazione che, se si vuole dare attuazione, seppur nei larghi tempi indicati dal PNRR al disegno di decentramento finanziario prefigurato dagli artt. 117, 118 e 119 Cost., i temi sui quali le forze politiche in Parlamento dovranno confrontarsi non potranno che essere quelli a suo tempo affrontati e definiti dalla legge delega n. 42 del 2009 sul c.d. federalismo fiscale e dai decreti delegati di essa attuativi, la cui applicazione è rimasta finora sospesa e integrata da iniziative legislative, l'ultima quella relativa al regionalismo differenziato. L'Autore si diffonde, in particolare, sui temi che vanno dal rafforzamento dell'autonomia impositiva regionale e locale e della perequazione interregionale finanziaria allo sviluppo del ruolo di coordinamento della finanza territoriale da parte dello Stato e delle Regioni nei loro rispettivi ambiti, fino al superamento per tutti gli enti territoriali della spesa storica. Nella seconda parte l'Autore si sofferma sul recente disegno di legge del marzo 2023 sul regionalismo differenziato mettendo in evidenza quello che, a suo avviso, è il suo maggior difetto, e cioè la degradazione dei LEP a meri indici tecnico-amministrativi non correlati con la tutela dei diritti civili e sociali.

Abstract: The lecture starts from the consideration that if the financial decentralisation project indicated in Articles 117, 118 and 119 of the Constitution is to be implemented, albeit within the ample timeframe indicated by the Recovery Plan (NRRP), the issues on which the political forces in Parliament will have to discuss cannot but be those addressed and defined by Delegated Law No. 42 of 2009 regarding the so-called fiscal federalism and by the delegated decrees, the application of which has so far been suspended and supplemented by legislative initiatives, the most recent of which on differentiated regionalism.

The author focuses, in particular, on issues ranging from the strengthening of regional and local fiscal autonomy and inter-regional financial equalisation to the development of the coordinating role of territorial finance by the State and the Regions in their respective spheres and the overcoming of historical expenditure for all territorial entities.

In the second part, the author turns his attention to the recent March 2023 draft law on differentiated regionalism, highlighting what, in his opinion, is its greatest flaw, i.e. the degradation of LEPs to mere technical-administrative indexes unrelated to the protection of civil and social rights.

Sommario: **1. Premessa - 2. Le attuali carenze dell'autonomia finanziaria: sul fronte delle spese - 3. (Segue) Sul fronte delle entrate - 4. - L'incompiuta perequazione - 5. Il DDL Calderoli sul regionalismo differenziato - 6. La necessaria pregiudiziale attuazione dell'art. 119 della Costituzione**

1. Premessa - L'attuazione in corso del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR) mi spinge a fare due generali considerazioni prima di affrontare i temi centrali del possibile futuro assetto del federalismo fiscale sul piano dell'autonomia finanziaria e del c.d. regionalismo differenziato.

La prima considerazione è che l'uscita dalla fase acuta della crisi pandemica dovrebbe – forse sarebbe meglio dire potrebbe – segnare un passaggio decisivo per l'assetto finanziario del nostro Paese. Dovrebbe costituire, cioè, una nuova spinta verso la ripresa del percorso attuativo del federalismo fiscale e, di conseguenza, verso il rilancio dell'autonomia finanziaria delle Regioni e degli enti locali. Il buon senso impone infatti che, al venir meno dei finanziamenti straordinari imposti dalla crisi, faccia seguito l'avvio di una positiva fase realizzativa del Piano che, da una parte, includa vari interventi di rafforzamento della dotazione di infrastrutture delle Regioni e degli enti locali e, dall'altra, colmi, almeno in parte, gli attuali divari territoriali e sviluppi le capacità progettuali e realizzative delle amministrazioni decentrate.

Deve riconoscersi che, indipendentemente dal PNRR, qualche timido segnale in tale senso è provenuto in quest'ultimo triennio soprattutto dagli enti territoriali minori. Nonostante i condizionamenti determinati dalla crisi Covid, essi sono stati infatti interessati da una serie di innovazioni che hanno investito il sistema di finanziamento locale, esclusa però l'area dell'autonomia tributaria.

L'elemento più determinante di spinta in questo senso mi è sembrato il riconoscimento di risorse aggiuntive al comparto dei Comuni, che ha aperto spazi verso più elevati *standard* di servizi per gli enti ritardatari, senza penalizzare quelli che già fornivano rilevanti prestazioni. Solo per fare un esempio, è stata molto utile la revisione del D.L. 124 del 2019 riguardante l'impianto della perequazione comunale, che ha previsto che al termine del

*. È il testo, rivisto ed integrato, della lezione tenuta dall'Autore a Firenze il 10 maggio 2023 presso il Centro Studi Parlamentari "Silvano Tosi" nell'ambito del corso di diritto regionale annualmente organizzato da tale Centro. Esso riprende e sviluppa la relazione svolta sullo stesso tema in occasione del convegno organizzato il 23-24 novembre 2021 dall'Istituto Luigi Sturzo su "Stato e sistema delle autonomie dopo la pandemia: problemi e prospettive".

periodo di transizione, il 2030, il fondo di solidarietà comunale sia basato integralmente sulla differenza fra fabbisogni *standard* e capacità fiscali *standard*, cancellando il tetto del 50% della capacità fiscale perequabile e abbandonando ogni riferimento al criterio storico.

Queste innovazioni sembrano rivelare l'intenzione del legislatore dell'epoca di indirizzare concretamente almeno la finanza comunale verso una perequazione che consenta ai Comuni il finanziamento delle loro funzioni più rilevanti (le c.d. funzioni fondamentali e funzioni LEP-Livelli Essenziali delle Prestazioni) secondo livelli di riferimento standardizzati. Il che dovrebbe far sperare anche nel rafforzamento, nei prossimi anni, della componente verticale del fondo perequativo comunale da finanziare mediante trasferimenti dal bilancio dello Stato, che equivale all'ancoraggio dei fabbisogni *standard* a una chiara definizione dei LEP.

La seconda considerazione è invece negativa, e cioè che tutto ciò sta però avvenendo nella persistenza dello stato di crisi dell'autonomia finanziaria regionale e senza un maggiore coinvolgimento degli assetti della finanza decentrata nella riforma del sistema fiscale nazionale. La crisi pandemica e la conseguente attuazione del PNRR potevano essere, invece, la migliore occasione per superare la situazione di stallo e, di conseguenza, per rilanciare le autonomie e riorganizzare la materia dei rapporti Stato-Regioni. L'enfasi che il Piano ha posto sulla necessità di una riforma della Pubblica Amministrazione come pre-requisito di una sua corretta attuazione non può prescindere, infatti, dall'assetto istituzionale e finanziario che si vorrà dare al sistema di relazioni intergovernative.

Si deve, però, prendere atto che ciò non sta avvenendo con la dovuta speditezza. Sono state, infatti, differite di due anni sia la rideterminazione dell'addizionale IRPEF a favore delle Regioni a statuto ordinario e della compartecipazione all'IVA, sia la soppressione dei trasferimenti dallo Stato alle Regioni, sia – soprattutto – l'istituzione del fondo perequativo di cui all'art. 119 Cost.. E si deve anche prendere atto che il PNRR si è limitato letteralmente ad affermare che il completamento del federalismo fiscale “è in corso di approfondimento da parte del tavolo tecnico istituito presso il MEF” e che il processo sarà definito entro il primo quadrimestre del 2026.

Se si vuole perciò dare attuazione, seppur nei larghi tempi indicati dal PNRR, al disegno di decentramento finanziario prefigurato dagli artt. 117, 118 e 119 Cost., i temi su cui le forze politiche dovranno confrontarsi non potranno che essere, per le grandi linee, quelli a suo tempo affrontati e definiti dalla legge delega n. 42 del 2009 e dai decreti delegati di essa attuativi; legge e decreti – va detto subito – la cui applicazione è rimasta finora sospesa e integrata da iniziative legislative, l'ultima quella relativa al regionalismo differenziato di cui dirò più avanti. Tali temi dovrebbero essere, in particolare, quelli del rafforzamento dell'autonomia impositiva regionale e locale, della perequazione interregionale finanziaria, dello sviluppo del ruolo di coordinamento della finanza territoriale da parte dello Stato e delle Regioni nei loro rispettivi ambiti, della fiscalizzazione dei trasferimenti sta-

tali, del superamento per tutti gli enti territoriali della spesa storica, *last but not the least*, dell'introduzione generalizzata – lo sottolineo, generalizzata – dei livelli essenziali delle prestazioni e del finanziamento delle funzioni in relazione ai fabbisogni e ai costi *standard*.

Allo stato, si è invece preferito proporre iniziative legislative dirette solo ad attuare l'art. 116, terzo comma Cost., che è come dire a portare avanti il progetto del regionalismo differenziato, lasciando in sospeso il più organico progetto "federalista" disegnato dalla legge n. 42 del 2009 nel solco della riforma costituzionale del 2001. Prova ne è la presentazione del disegno di legge governativo, meglio noto come progetto Calderoli su cui mi soffermerò criticamente più avanti.

2. Le attuali carenze dell'autonomia finanziaria: sul fronte delle spese - Va ricordato che, quanto all'autonomia finanziaria degli enti decentrati, il Titolo V della Costituzione è senza dubbio improntato ad un pluralismo istituzionale paritario, nel quale lo Stato, le Regioni e gli enti locali sono posti su un piano di equiordinazione ai sensi dell'art. 114 Cost.. Come segue: *ex art. 117*, secondo e terzo comma, allo Stato competono in via esclusiva la disciplina del "sistema tributario e contabile" e la competenza legislativa a dettare i principi fondamentali nella materia concorrente del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario; *ex art. 117*, terzo comma, alle Regioni è attribuita la potestà legislativa nelle materie oggetto di competenza concorrente e, quindi, anche nelle materie del coordinamento della finanza locale e dell'istituzione di tributi propri in senso stretto, regionali e locali, pur sempre nel rispetto dei principi fondamentali fissati dallo Stato.

Nonostante la chiarezza di tali norme, deve dirsi che le disposizioni statali emanate dopo la richiamata Legge n. 42 del 2009 e la prassi governativa non hanno dato alle Regioni quell'ampio spazio in termini di autonomia che, coerentemente al dettato costituzionale, essa legge intendeva garantire sul fronte della spesa e su quello dell'istituzione di specifici tributi. Anche se molti degli interventi accentratori operati dallo Stato erano nella contingenza inevitabili, perché imposti dall'ordinamento UE e da esigenze di armonizzazione interna dei bilanci pubblici in tempi di crisi, sta di fatto che molti di essi, in sede di pratica applicazione, non hanno tenuto conto della legge n. 42 ed hanno avuto anzi l'effetto di incidere, con modalità il più delle volte troppo dettagliate e perentorie, sull'autonomia finanziaria delle Regioni in ambedue le componenti della spesa e dell'entrata.

Quanto alla spesa, mi limito qui a sottolineare che la fonte legittimativa di questo indirizzo restrittivo è stato soprattutto l'inserimento, con la legge costituzionale n. 1 del 2012, del sesto comma dell'art. 81 della Costituzione, con il quale si è riservato a una legge statale, rinforzata nel procedimento, il potere di stabilire i criteri volti ad assicurare l'attuazione dei due principi di equilibrio di bilancio e di sostenibilità del debito.

Il comma 1 dell'art. 5, lettera e) della legge costituzionale n. 1 del 2012 ha dato un certo spessore a tale disposizione, attribuendo espressamente alla

legge rinforzata il compito di disciplinare «l'introduzione di regole sulla spesa che consentano di salvaguardare gli equilibri di bilancio e la riduzione del rapporto tra debito pubblico e prodotto interno lordo nel lungo periodo, in coerenza con gli obiettivi di finanza pubblica». Imputando allo Stato questa speciale potestà legislativa di tipo esclusivo, detto comma amplia, in effetti, l'ambito di intervento statale, fino a ricomprendervi – almeno nella (discutibile) interpretazione che molte leggi statali vi hanno dato – anche ogni specifica e dettagliata disciplina diretta ad introdurre regole sulla spesa «in coerenza con gli obiettivi di finanza pubblica». È chiaro che in tal modo si è data ulteriore formale copertura costituzionale al potere del legislatore statale ordinario di stabilire limiti e vincoli di spesa specifici e, quindi, limiti e vincoli non generali nei confronti delle autonomie territoriali.

Ma il maggiore impatto sul sistema delle autonomie è da ricercare nella modifica apportata al comma 1 dell'art. 119 Cost., che aggiunge alla frase del testo originario «i Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa» l'altra, più limitativa, «nel rispetto dell'equilibrio dei relativi bilanci». In linea con la richiamata norma dell'art. 81 Cost., questa frase presuppone, sia pure in termini necessariamente generali, l'affidamento alla potestà legislativa esclusiva dello Stato della determinazione, in concreto, dei limiti all'autonomia finanziaria delle Regioni.

Dal complesso di dette disposizioni – e di quelle che le hanno completate e interpretate contenute nella successiva legge rinforzata n. 243 del 2012 e nella legge ordinaria n. 164 del 2016 – appare, dunque, evidente l'intenzione del legislatore di ridurre l'autonomia finanziaria degli enti territoriali e, di conseguenza, di incidere sulla loro stessa posizione costituzionale quali enti costitutivi della Repubblica ai sensi dell'art. 114 Cost.

Anche la Corte costituzionale, chiamata a pronunciarsi sull'estensione del potere statale di coordinamento della finanza pubblica, dopo un periodo in cui è sembrata voler assecondare l'originario progetto federalista (e, insieme, razionalizzarlo), ha cambiato gradualmente strada, prendendo una certa distanza dalla logica autonomista.

In verità, prima del 2011 essa, con numerose sentenze (nn. 417 del 2005; 4, 36 e 390 del 2004 e 376 del 2003 e altre ancora), pur nell'esistenza delle ricordate norme restrittive, aveva dato un certo credito all'autonomia finanziaria delle Regioni, individuando dei limiti abbastanza rigorosi all'intervento coordinatore dello Stato. Aveva precisato, cioè, che il richiamato terzo comma dell'art. 117 doveva interpretarsi nel senso che la legge statale poteva, in via di «coordinamento finanziario per principi fondamentali», stabilire un limite che doveva essere, però, complessivo e lasciare «agli enti stessi ampia libertà di allocazione delle risorse fra i diversi ambiti e obiettivi di spesa».

Il coordinamento finanziario così inteso non poteva, quindi, avere ad oggetto le specifiche spese compiute dall'ente territoriale, ma doveva al massimo operare una valutazione complessiva delle stesse.

Dopo il 2011 e almeno fino al 2015 la Corte, sulla spinta anche delle richiamate nuove disposizioni del 2012 e del 2016 riguardanti la sostenibilità del debito, ha modificato, se non capovolto, questa impostazione dando una lettura più estensiva della competenza statale in tema di coordinamento finanziario, fino al punto da trattarla – lo sottolineo – sostanzialmente ed eccessivamente come una materia di competenza esclusiva statale e, perciò, non concorrente.

Va tuttavia rilevato che a partire dal 2015 fino ad oggi alcune sentenze del giudice delle leggi hanno in qualche modo attenuato il descritto indirizzo centralistico, puntando non tanto e solo sull'interpretazione dell'art. 117, secondo e terzo comma, Cost., quanto, più pragmaticamente, sull'espletamento di procedure collaborative e sul rispetto dei principi di proporzionalità e di virtuosità (v. le sentenze nn. 272 del 2015, 65 del 2016 e 6 del 2019). Gli artt. 117, terzo comma e 81, sesto comma, Cost. e le altre successive norme sono stati, infatti, interpretati nel senso che, lungi dal convalidare sempre previsioni dettagliate e circostanziate in nome dell'unità economica della Repubblica, impongono allo Stato l'onere di giustificare l'esercizio del potere di coordinamento in ragione del perseguimento di chiari obiettivi di politica della spesa. Il coordinamento finanziario è venuto, così, ad assumere la natura di un "coordinamento per obiettivi", fondato sul principio di leale collaborazione che, pur non abbandonando una lettura estensiva della competenza statale, sembra lasciare un maggior spazio alle autonomie territoriali.

In questa logica è riemerso, sia pure sottotraccia, il principio di autonomia, in quanto l'intervento dello Stato diviene, per certi versi, sussidiario ed è giustificato, piuttosto che dall'esistenza in sé di un potere di coordinamento, dall'inerzia regionale nell'individuazione delle modalità mediante le quali operare i previsti tagli della spesa.

Con specifico riferimento al diritto alla salute, va comunque ricordata la recente sentenza n. 37 del 2021 che, restando fuori da questo contesto interpretativo, ha ricondotto, *ex art. 117, secondo comma, lett. q)*, alla competenza esclusiva dello Stato la legislazione anti-Covid sotto il profilo della profilassi internazionale.

3. (Segue) sul fronte delle entrate - Se poi passiamo a considerare la debolezza del modello federalista sotto l'aspetto specifico delle entrate, e in particolare della disciplina dell'autonomia tributaria, le conclusioni negative cui siamo giunti riguardo alla spesa si aggravano.

Intanto, va rilevato in via generale che i riformatori del 2001 non hanno avuto il coraggio di indicare in Costituzione – come è avvenuto invece in altri Paesi – quali dovrebbero essere i tributi propriamente regionali e locali destinati, come tali, a finanziare i servizi (facoltativi) da loro resi. Hanno invece rimesso tale scelta al legislatore ordinario, il quale, con la legge n. 42 del 2009 attuativa del titolo V Cost. ha attribuito alle Regioni il potere normativo di stabilire tributi propri in senso stretto, ma nello stesso tempo ha

introdotto un rilevante limite all'esercizio di tale potere, costituito dal divieto della doppia imposizione statale e regionale sullo stesso presupposto.

Stante il suddetto divieto, la potestà normativa di imposizione delle Regioni ha finito così per dipendere dal concorso di due fattori che, almeno allo stato, sono di difficile realizzazione: da un lato, dalla decisione dello Stato di depotenziare il suo sistema tributario attraverso la rinuncia ad alcuni tributi che lo compongono; dall'altro, dal simmetrico potenziamento, ad opera della Regione, del sistema tributario regionale, conseguente alla parallela istituzione dei tributi rinunciati.

Il che significa che, finché non si deciderà di regionalizzare o municipalizzare *ex lege* alcuni tributi statali che si prestano a rendere effettiva l'autonomia tributaria e più premiante il federalismo fiscale, lo spazio riservato all'esercizio della potestà legislativa primaria della Regione in materia e al potere impositivo secondario degli enti locali minori resterà minimo. Come dirò meglio più avanti, esso sarà limitato tutt'al più o all'istituzione di quei pochi tributi, c.d. "corrispettivi" e di "scopo", non annoverabili tra i tributi erariali (gli unici cioè che, almeno allo stato attuale, la Regione potrebbe teoricamente stabilire di sua iniziativa, avendone il potere ai sensi degli artt. 117, quarto comma e 119) ovvero alla fissazione di aliquote di tributi propri derivati tra il minimo e il massimo previsti dalla legge statale.

Gli studi sia teorici che empirici ci dicono, invece, che solo i tributi propri, dotati di un ampio margine di manovrabilità rispetto ai trasferimenti e alle compartecipazioni, potrebbero garantire un altrettanto effettivo collegamento tra la responsabilità della tassazione e quella della spesa locale e, quindi, un'autonomia politica dell'ente territoriale – intesa come la intende l'art. 5 della Costituzione – quale libertà di svolgere proprie politiche nel ristretto ambito delle proprie competenze. Solo in tali casi, infatti, gli amministratori – come si dice – "ci mettono la faccia" e i cittadini sono chiamati a misurare direttamente il costo dei fondi pubblici e a confrontarlo con il relativo beneficio. Il che naturalmente non esclude l'intervento finanziario dello Stato, ma lo rende indispensabile soprattutto quando si tratta di assicurare l'uguaglianza tra cittadini a prescindere dai territori di appartenenza.

Non va dimenticato che la legge delega n. 42 del 2009 aveva a suo tempo insistito, almeno teoricamente, su questi profili di responsabilizzazione finanziaria degli enti locali. Il suo art. 2, lett. p) richiama espressamente il principio della "tendenziale correlazione tra prelievo fiscale e beneficio connesso alle funzioni esercitate sul territorio in modo da favorire la corrispondenza tra responsabilità finanziaria e amministrativa".

Tuttavia, lo ripeto, questo possibile arricchimento della strumentazione fiscale nel senso della maggiore responsabilità si è rivelato puramente teorico. Sul piano concreto, esso non è stato perseguito – meglio, è stato rifiutato – dalle stesse Regioni e dagli enti locali, preoccupati sul piano politico che la previsione di tributi propri in senso stretto potesse aumentare la già elevata pressione tributaria complessiva, aggiungendosi e non sostituendosi ai vigenti tributi erariali.

La conseguenza del prodursi di questa situazione è che le Regioni e gli enti locali, allo stato, continuano ad essere un significativo centro di spesa, finanziata però con fatica da trasferimenti statali e, ai sensi dell'art. 119, soprattutto da quote dei tributi erariali e da tributi propri derivati, e cioè da tributi pur sempre di fonte statale, come sono attualmente l'IRAP e le partecipazioni all'IRPEF, tributi tutti non espressivi quindi di autonomia tributaria in senso stretto. Quei pochi tributi propri regionali in senso stretto che ancora sussistono sono l'imposta regionale sulle concessioni dei beni del demanio, l'addizionale regionale all'accisa sul gas usato come combustibile e il c.d. "bollo auto", il quale è il solo in grado di produrre un gettito di una qualche consistenza.

E ciò a non tener conto che l'IRAP, allo stato attuale, è stata fortemente depotenziata ed è in fase di graduale abolizione e l'addizionale regionale IRPEF ha perso le caratteristiche di imposta generale sui redditi per diventare di fatto un'imposta sui soli redditi da lavoro dipendente. Si rischia, insomma, di ritornare al passato, al periodo precedente al decentramento degli anni Novanta, con tutti i relativi problemi finanziari che abbiamo già conosciuto. Anche e soprattutto a causa della crisi dell'autonomia tributaria, la quota di spesa regionale finanziata con trasferimenti è stata sempre maggiore con tutti i rischi connessi. Il che ha portato la migliore dottrina economica a dichiarare che "se si vuole ancora davvero decentrare è necessario accompagnare il processo con una riforma sostanziale del sistema di finanziamento delle Regioni"¹.

Sarebbe, perciò, auspicabile che lo spazio riservato all'esercizio della potestà impositiva primaria delle Regioni e secondaria degli enti locali fosse esteso almeno a quei tributi regionali e locali, c.d. "corrispettivi" e di "scopo", che – come ho sottolineato – sono gli unici che, ai sensi delle richiamate norme costituzionali, la Regione può stabilire di sua iniziativa con riguardo agli enti locali insistenti nel suo territorio, beninteso nell'ambito della normativa di coordinamento per principi fondamentali fissata dallo Stato.

Ci si sta dimenticando insomma che, vigente il titolo V della Costituzione, un seppur limitato spazio per allargare l'ambito già così ristretto dei tributi locali c'è sempre stato e ci sarebbe ancora. Mi riferisco, solo per fare alcuni esempi più probanti, al potenziamento dell'imposta di soggiorno, intesa come un tributo di scopo improprio di natura speciale; alle imposte sulla pubblicità, che sono state trasformate in canone patrimoniale sugli impianti pubblicitari e che avrebbero, invece, potuto più accortamente estendersi anche alle modalità più penetranti e invasive di pubblicità come quelle sulla Rete e la pubblicità televisiva; alle c.d. imposte sullo "spreco di suolo" provocato dall'edilizia selvaggia e, infine, alla rivitalizzazione della tassa sulle concessioni, da applicare in funzione delle nuove competenze comunali in

1. Sul punto vedi M. Bordignon, F. Neri, C. Orlando E G. Turati, "Autonomia differenziata senza autonomia fiscale?", in *Osservatorio sui Conti Pubblici Italiani*, 19 gennaio 2023.

materia di realizzazioni delle reti a banda ultralarga e infrastrutture e reti digitali. E mi riferisco anche, sia alle imposte ambientali regionali e locali sull'emissione di CO₂ proposte dalla Commissione UE, sia – so di toccare un tasto delicatissimo – alla reintroduzione dell'IMU sulla prima casa, in coerenza con quanto accade in tutti i principali Paesi europei, dove è previsto un tributo immobiliare devoluto interamente agli enti territoriali in funzione del beneficio ricavato dal proprietario per la fruizione dei servizi locali; fermo restando, comunque, il *favor* verso l'abitazione principale da finanziare con altre risorse, meglio se erariali.

Si può dire, dunque, che attualmente, a legislazione invariata, gli enti regionali e locali non possono considerarsi un adeguato collettore di entrate proprie in senso stretto, e cioè di entrate funzionali sia allo svolgimento della loro autonomia politica in termini di effettività, sia al potenziamento della fondamentale regola dell'*accountability*.

4. L'incompiuta perequazione - La conseguenza della scelta diretta a sostituire gran parte delle entrate proprie delle Regioni e degli enti locali con trasferimenti a carico del bilancio dello Stato è stata il disaccoppiamento tra i sempre più crescenti trasferimenti alle Regioni e agli enti locali di competenze di spesa (tendenzialmente permanenti) e la provvista delle risorse finanziarie necessarie; e ciò ancorché l'art. 119 Cost. e la legge n. 42 del 2009 presuppongano espressamente il contrario, e cioè che l'autonomia finanziaria, di entrata e di spesa, deve avere il fine di garantire in qualche modo risorse sufficienti per "finanziare integralmente le funzioni pubbliche attribuite alle Regioni e agli enti locali"; risorse tutte che, secondo lo stesso articolo 119, dovrebbero essere assicurate mediante anche "compartecipazioni al gettito dei tributi erariali riferibile al loro territorio", integrate, "per i territori con minore capacità fiscale per abitante" da quote di un "fondo perequativo", istituito con "legge dello Stato" e assegnato senza vincoli di destinazione.

Questa esigenza di collocare i problemi dei bilanci regionali e locali nel quadro della complessiva politica di bilancio della Repubblica era ben chiara ai nostri governanti quando fu approvata, su iniziativa dell'allora ministro per la semplificazione normativa, Calderoli, la più volte richiamata legge 42 del 2009 che delegava al governo l'emanazione di norme "in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione". L'articolo 5 di tale legge prevedeva, infatti, l'attribuzione alla "Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica", composta dai "rappresentanti dei diversi livelli istituzionali di governo", il compito di concorrere "alla definizione degli obiettivi di finanza pubblica per comparto, anche in relazione ai livelli di pressione fiscale e di indebitamento", realizzando il pieno coinvolgimento di tutti i soggetti interessati alla costruzione della manovra, ivi compresa la politica fiscale, e affidando al Parlamento della Repubblica la valutazione degli eventuali conflitti e la decisione finale.

È evidente che tali disposizioni avrebbero richiesto però il compimento, negli anni successivi, di reali passi avanti sulla strada dell'autonomia tribu-

taria, aperta nel precedente decennio. Ma, come ho detto, l'inversione di marcia fu invece improvvisa quanto netta e direi, per certi versi, logicamente (ma non politicamente) incomprensibile. L'autonomia tributaria fu progressivamente smantellata e sostituita con la ripresa dei trasferimenti sostitutivi temporanei ed estranei ad una logica perequativa di lungo termine.

Tutto ciò ci porta ad affrontare in questa sede il tema centrale della perequazione interregionale di cui all'art. 119 Cost. e, solo in un secondo momento, a domandarci se essa debba precedere o meno il regionalismo differenziato di cui all'art. 116.3, oggetto del DDL governativo attualmente all'esame delle Camere.

Riguardo alla perequazione, mi limito a ricordare l'ammonimento della Corte costituzionale, la quale con la sentenza n. 193 del 2012 ha invitato il legislatore statale a non sottrarsi al dovere di costruire un sistema di finanziamento perequato, organico e definitivo ed ha stigmatizzato il suo essersi limitato a prevedere tagli estemporanei per poi estenderli agli anni a venire. Secondo la Corte, lo Stato avrebbe dovuto fare invece, ai sensi dell'art. 119 Cost., interventi di ristrutturazione delle spese in via definitiva, concependo e attuando vere e proprie riforme perequative e stabilendo "i livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti, ex art. 117, secondo comma, lett. m) su tutto il territorio nazionale". Essa ha rilevato, in particolare, che «non è stato ancora emanato – siamo nel 2012 – il decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, cui l'art. 13, quarto comma, del decreto legislativo n. 68 del 2011 demanda la ricognizione dei livelli essenziali delle prestazioni nelle materie dell'assistenza, dell'istruzione e del trasporto pubblico locale...». La mancata emanazione di tale decreto ha determinato, perciò, per la Corte "la perdurante inattuazione di quanto previsto in materia dalla legge n. 42 del 2009, che non può non riflettersi sull'attuazione dell'art. 119, la quale, quanto meno sotto questo profilo, può dirsi ancora incompiuta". Si badi bene, la Corte si riferisce all'attuazione di tale articolo, e cioè alla perequazione. Non fa alcun riferimento al regionalismo differenziato, di cui all'art. 116, terzo comma.

Non si può non apprezzare una posizione così decisa della Corte. L'adozione con carattere di generalità dei costi e fabbisogni *standard* costituisce, infatti, l'unica via per uscire dall'attuale situazione di sperequazione e di disuguaglianza. È solo adottando questo criterio e applicandolo a tutto il territorio nazionale che sarà possibile quantificare, in applicazione del principio di uniformità, i livelli essenziali delle prestazioni, che è come dire definire quanti asili nido e quante residenze per anziani occorrono per un determinato numero di abitanti e, quindi, quante risorse finanziarie sono necessarie per garantire questi servizi in modo efficiente.

Ragionando su questa lunghezza d'onda, appare quindi più che evidente la necessità di individuare validi criteri di riparto delle fonti di finanziamento tra le Regioni e gli enti locali, nel rispetto dei principi di uguaglianza e di solidarietà e nell'ottica del superamento degli squilibri economici e territoriali che caratterizzano il nostro Paese. E il buon senso vuole che la prima

cosa da fare al riguardo dovrebbe essere reiterare i tentativi fatti nel 2009 con la richiamata legge n. 42. Il che è come dire dare un significato concreto al disposto dell'articolo 119 Cost., i cui terzo e quarto comma indicano, quali parametri di perequazione, il criterio della "minore capacità fiscale per abitante" e fissano, nel contempo, la regola generale, conosciuta come regola di piena "autosufficienza finanziaria", per la quale le risorse finanziarie, indicate nello stesso articolo 119, "devono consentire ai Comuni, alle Province, alle Città metropolitane e alle Regioni di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite".

L'art. 9 della legge delega n. 42 del 2009 ha dato attuazione a tali disposizioni, interpretandole nell'unico modo logicamente possibile, e cioè non nel senso che esse debbono prevalere l'una sull'altra, ma in quello che i servizi essenziali (e le funzioni fondamentali) vanno finanziati in modo uniforme e quelli non essenziali vanno finanziati in modo differenziato secondo il criterio della (minore) capacità fiscale.

Il che significa, quanto al finanziamento dei servizi essenziali – e cioè sia delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali di cui all'art. 117, secondo comma, lettera *m*) Cost., sia delle funzioni fondamentali degli enti locali di cui alla lettera *p*) dello stesso secondo comma, sia del trasporto pubblico locale – che le aliquote dei tributi e delle compartecipazioni di fonte statale destinati a tale finanziamento dovrebbero essere determinate dallo Stato stesso al livello minimo sufficiente ad assicurare con il relativo gettito alle Regioni la piena copertura del fabbisogno corrispondente, appunto, ai livelli essenziali di detti servizi e funzioni valutati in una sola Regione (la più ricca).

La conseguenza dell'applicazione di tale sistema sarebbe, evidentemente, che il ricorso al fondo di perequazione è precluso alla Regione più ricca e resta limitato alla copertura delle differenze a favore delle altre Regioni che, essendo meno ricche, hanno un gettito insufficiente. Tale fondo, in particolare, deve colmare la differenza tra l'effettivo fabbisogno calcolato a costi standard e il gettito regionale dei tributi destinati al finanziamento dei richiamati servizi essenziali e funzioni fondamentali (il c.d. residuo fiscale). E significa anche, quanto al finanziamento dei servizi non essenziali, che le Regioni con maggiore capacità fiscale rispetto alla media nazionale non dovrebbero attingere al fondo di perequazione e, quindi, non dovrebbero ricevere risorse per tale via, mentre quelle con minore capacità fiscale dovrebbero partecipare a tale fondo per ridurre le differenze interregionali di gettito per abitante rispetto al gettito medio nazionale (e non rispetto al fabbisogno effettivo).

Questi sono i problemi più importanti che attendono da tempo una risposta e che il legislatore, riprendendo anche quanto disposto dal d.lgs. n. 68 del 2011, avrebbe dovuto affrontare e risolvere. Sta di fatto che, nonostante l'esistenza della legge n. 42 e dei suoi decreti legislativi di attuazione, il quadro offerto dall'art. 119 quanto alla perequazione non si è ancora assetato, pur essendo esso sufficientemente espresso dal principio di base svi-

luppato dall'art. 9 della stessa legge n. 42, secondo cui deve esserci una «corrispondenza tra scelte di tipologia di finanziamento e di perequazione e tipo di funzioni da finanziare, essenziali e non».

Ora, nella mente dell'attuale Governo i LEP dovranno essere definiti, ma fuori dal complessivo disegno perequativo indicato dall'art. 119 e sviluppato dalla legge n. 42. Sta di fatto che a tutt'oggi, dopo più di dieci anni dall'emanazione di tale legge, le modalità di perequazione non sono state ancora differenziate e, soprattutto, non è stata data applicazione all'impianto delle norme attuative di detta legge.

Non sarà facile la via per uscire dalla crisi che le Regioni e gli enti locali stanno attraversando in termini di carenza dell'autonomia finanziaria. In termini generali, tale via dovrebbe – sarebbe meglio dire avrebbe dovuto – essere quella di:

- › garantire una gestione finanziaria virtuosa e, insieme, una maggiore autonomia tributaria agli enti decentrati secondo gli indirizzi contenuti nella legge delega n. 42 del 2009 basata, come si è visto, su costi e fabbisogni *standard*;
- › potenziare i meccanismi di partecipazione-cooperazione degli enti territoriali alle decisioni statali, ripensando, ad esempio, alcuni tratti fondamentali del Sistema delle conferenze Stato-Regioni; le quali, nell'assetto attuale, sembrano non fornire adeguati strumenti di bilanciamento fra esigenze autonomistiche e centralistiche;
- › eliminare o quantomeno ridurre l'attuale asimmetria tra il livello di spesa assegnato alle autonomie (che, escludendo la spesa pensionistica e quella per interessi, ammonta a circa la metà della spesa pubblica) e la quota di finanziamento autonomo delle stesse, che è di livello molto, troppo inferiore.

5. Il DDL Calderoli sul regionalismo differenziato - 5.1 Nella descritta critica situazione di stallo è intervenuto, nel marzo del 2023, il ddl delega sul regionalismo differenziato che, glissando gli obiettivi generali di cui ho appena detto, ha per oggetto esclusivo l'individuazione preliminare dei LEP, intesi però non come strumenti di prestazioni sostanziali perequative da garantire *ex art.* 119 Cost., ma come mere quote di partecipazione al gettito di tributi erariali maturato nel territorio regionale.

Mi spiego meglio. Leggendo il testo del DDL Calderoli emerge un problema di coerenza interna, puntualmente segnalato dalla dottrina e ben individuato recentemente da uno studio di Astrid sul regionalismo differenziato². Non risultano, cioè, tra loro compatibili, da una parte, le disposizioni dei suoi artt. 1, comma 2 e 4, comma 1, che subordinano alla previa determina-

2. "L'autonomia regionale "differenziata" e la sua attuazione: questioni di procedura e di metodo", *Paper* elaborato nell'ambito dei lavori del gruppo di studio Astrid *L'esperienza del regionalismo italiano: luci, ombre, prospettive per il futuro*, Aprile 2023.

zione dei LEP solo il trasferimento delle risorse relative alle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali di cui all'art. 117.2, lett. *m*) da garantire su tutto il territorio nazionale e, dall'altra, le disposizioni dell'art. 4, comma 2 che autorizzano l'immediato trasferimento delle risorse per le altre prestazioni.

Come ho detto nelle pagine che precedono trattando della perequazione in generale, per garantire non solo il finanziamento dei LEP assistiti dalla garanzia di cui all'articolo 117.2, lettera *m*), ma anche l'accantonamento nel fondo perequativo delle altre risorse necessarie ad assicurare alle istituzioni dei "territori con minore capacità fiscale per abitante" i mezzi idonei a "finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite", occorre qualcosa di più della determinazione dei costi e dei fabbisogni *standard* in un limitato numero di settori. È necessario anche attuare l'articolo 119 con riferimento a tutte le Regioni e, perciò, garantire il pieno inserimento dell'autonomia di bilancio delle Regioni e degli enti locali all'interno degli equilibri più complessivi del bilancio statale.

In questa ottica, i LEP dovrebbero essere costruiti in stretta correlazione con la tutela dei diritti civili e sociali e non concepiti come obiettivi delle politiche pubbliche regionali stabiliti dallo Stato. Non possono cioè consistere né in misure di tipo organizzatorio, né in *target* di offerta dei servizi regionali e nemmeno possono essere concepiti solo in dipendenza delle relazioni finanziarie tra lo Stato e le Regioni. La funzione costituzionale cui essi devono rispondere è, infatti, esclusivamente quella di garantire una tutela uniforme, su tutto il territorio nazionale, dei diritti civili e sociali [NOTA].

Non può dirsi che tutto ciò avvenga ai sensi dei richiamati artt. 1 e 4 del DDL, che si limitano a richiamare l'art. 119 senza però istituire alcun fondo perequativo nel senso di cui si è detto e, soprattutto, senza indicare il modo in cui le Regioni dovrebbero contribuire. Dalla degradazione dei LEP a meri indici tecnico-amministrativi consegue, in particolare, una inaccettabile loro spoliticizzazione non coerente con l'essenziale funzione garantista ad essi assegnata dallo stesso art. 119 Cost.

5.2. Una specifica annotazione critica va poi fatta su questa stessa linea con riguardo al modello di finanziamento del regionalismo differenziato previsto dall'art. 7, comma 5 del DDL governativo, che è costruito nel modo seguente.

Per ogni funzione delegata ad una Regione si determina quanto lo Stato spende attualmente in ogni singola Regione e, corrispondentemente, si attribuisce ad essa una compartecipazione al gettito incassato da uno o più tributi nazionali nella medesima Regione, in modo da garantirle le stesse somme spese dallo Stato per quella funzione.

Il dubbio che viene spontaneo è il seguente. Avendo riguardo al primo anno di devoluzione, è evidente che nessuno ci perde e nessuno ci guadagna. Ma cosa succede riguardo agli anni successivi? Se ci si attiene alla disposizione del richiamato art. 7 sembrerebbe che la Regione debba ricevere la percentuale ad essa attribuita, salvo però considerare la possibilità che se

le risorse decentrate si rivelassero insufficienti – e cioè se la spesa per la funzione delegata si rivelasse maggiore di quella del gettito partecipato – il governo centrale debba intervenire con risorse addizionali. Come è stato opportunamente rilevato da M. Bordignon³, così però si avrebbe l'effetto, inaccettabile, che tutto il rischio finanziario resterebbe a carico dello Stato centrale, mentre i possibili vantaggi andrebbero solo alla Regione.

Per evitare questo effetto l'unica via da seguire dovrebbe essere, perciò, quella, di cui si è detto nel paragrafo che precede, di attribuire alle Regioni una capacità impositiva autonoma. Esse dovrebbero, cioè, essere responsabilizzate con riguardo alle basi imponibili proprie loro attribuite, offrendo così ai governi regionali l'incentivo a farle crescere, a vantaggio anche di tutta la collettività nazionale.

Il fatto è, però, che la crescita o decrescita delle basi imponibili delle Regioni non dipendono dai comportamenti dei rispettivi governi, ma anche da altri fattori che non sono sotto il loro controllo. Dovrebbe essere pur sempre il governo nazionale ad assicurare le Regioni contro il rischio di una crescita insufficiente del gettito. Così, però, si tornerebbe al punto di partenza. Fondare, come fa il DDL, l'autonomia regionale solo su partecipazioni a tributi nazionali e non su tributi propri non potrà che avere effetti fortemente sperequativi. Con tali partecipazioni, infatti, le risorse delle Regioni dipenderebbero dalle decisioni del governo centrale; con la conseguenza che se – come è stato da più parti denunciato – ad esempio, la partecipazione fosse sull'IRPEF e il governo decidesse di intervenire su tale tributo riducendone il gettito, sarebbe solo la Regione a rimmetterci. E se essa non ha spazi di autonomia tributaria per recuperare maggior gettito, sarebbe costretta a richiedere l'intervento dello Stato.

Il problema, quindi, è quello già denunciato in via generale, e cioè l'assenza di una vera autonomia tributaria che responsabilizzi i governi regionali. Basta guardare, infatti, alla situazione attuale dei due tributi utilizzabili per accorgersi che il principale, l'IRAP, è in fase di smantellamento e il secondo, l'addizionale regionale sull'IRPEF, non è più pagata da una larga fetta di contribuenti (esempio, da tutti i lavoratori autonomi in regime forfettario).

È insomma evidente che con il regionalismo differenziato si devolvono ulteriori competenze alle Regioni, senza però responsabilizzarle fiscalmente quanto ai livelli di spesa.

Il DDL governativo fa emergere, ma non risolve questi problemi. Esso parla vagamente di "partecipazione" a uno o più tributi "erariali" come fonte di finanziamento principale delle nuove spese devolute, ma non tiene in alcun conto i descritti possibili effetti distorsivi che derivano dall'attribuire competenze di spesa ad un ente territoriale, senza nello stesso tempo introdurre meccanismi, soprattutto fiscali, di responsabilizzazione su queste spese.

3. M. Bordignon, "Autonomia differenziata: tre i punti da riscrivere", *Lavoceinfo*, 4 aprile 2023.

6. *La necessaria pregiudiziale attuazione dell'art. 119 della Costituzione* - In conclusione, quanto finora detto conferma la irrinunciabile, naturale pregiudizialità dell'attuazione dell'articolo 119 Cost. rispetto all'approvazione delle intese previste dall'articolo 116, terzo comma. Se infatti, da una parte, il disegno di legge del Governo dispone correttamente che debbano essere reperite risorse adeguate per alimentare i fondi previsti dall'art. 119, dall'altra, esso si dimostra non coerente con questa previsione quando attribuisce alle Regioni funzioni non LEP ancor prima di avere definito costi e fabbisogni dei LEP stessi per le altre materie. Il difetto di fondo di tale disegno è, insomma, quello di dettare una disciplina dei LEP senza aver predeterminato un quadro di riferimento generale che consenta un adeguato bilanciamento nella destinazione sia delle risorse complessive della finanza della Repubblica, sia di quelle destinate alle singole Regioni, sia di quelle ricavabili dall'esercizio della loro autonomia tributaria, sia di quelle necessarie al finanziamento di tutti i LEP.

Come si è visto, per realizzare il regionalismo differenziato occorrerebbe invece dare una completa, pregiudiziale attuazione all'articolo 119, collocando il bilancio delle autonomie regionali e locali all'interno del bilancio complessivo della Repubblica e prevedendo che la loro autonomia di entrata e di spesa non solo realizzi l'equilibrio dei rispettivi bilanci e il superamento della spesa storica, ma concorra anche ad assicurare l'osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea.

Da ciò non può che trarsi la conferma di quanto si è finora detto, e cioè che il DDL Calderoli non risolve i problemi connessi ai rapporti finanziari tra Stato e Regioni e declassa la funzione garantista dei LEP. Non tiene conto, soprattutto, che l'autonomia finanziaria regionale è il vero nodo da sciogliere almeno finché non si restituisce ai LEP la loro funzione egualitaria e di garanzia e non si attribuisce al regime dei rapporti finanziari tra Stato e Regioni la sua essenziale funzione di garanzia dell'autonomia nel rispetto dei principi di uguaglianza e di solidarietà.