

## Editoriale

Il direttore scientifico  
prof. Raffaele Perrone Capano

La realizzazione di una Rivista Scientifica fa riferimento di norma a un nucleo di ricercatori legati da interessi scientifici e da programmi comuni.

È solo in parte il nostro caso.

*Innovazione e Diritto* nasce come naturale punto di arrivo del progetto di informatizzazione della Facoltà di Giurisprudenza che ha impegnato due presidenze: quelle di Gino Labruna, nella ideazione e nell'elaborazione progettuale, e quella di Michele Scudiero, nel complesso iter attuativo.

Obiettivo comune era non solo quello di dotare la Facoltà di nuovi supporti tecnologici in campo informatico a sussidio della didattica. L'ambizione era anche quella di utilizzare le straordinarie potenzialità offerte dall'informatica per unificare in modo virtuale il sistema di biblioteche dipartimentali e di Facoltà, per poter realizzare un catalogo unico assistito da un motore di ricerca; di creare, successivamente, l'indice on line di tutte le riviste a carattere giuridico-economico presenti in Facoltà a partire dal 2000 e di realizzare, infine, un sistema di ricerca avanzata (produzione di testi on-line - e-learning, riproduzione di libri in formato elettronico, ecc.) all'altezza del ruolo di una prestigiosa Facoltà giuridica.

La Rivista *Innovazione e Diritto* è una delle attività del laboratorio di ricerche giuridiche multimediali avanzate – LARIGMA – istituito con un contributo della Regione Campania presso la Sezione di Finanza Pubblica del Dipartimento di Scienze Internazionalistiche, la cui esperienza ha consentito di elaborare ed attuare il progetto SUSIRELM di informatizzazione diffusa della Facoltà giuridica federiciana.

Caratteri della Rivista on line sono la gratuità, per favorire al massimo il confronto e la circolazione delle idee, accompagnata da particolare cura nella grafica relativa all'edizione in formato PDF stampabile liberamente; la multidisciplinarietà, nel senso che in essa troveranno spazio e voce tutte le aree di ricerca della Facoltà, senza alcuna gerarchia o privilegio; l'apertura ai giovani ricercatori e ai dottorandi con l'obiettivo, in una stagione caratterizzata da continue, profonde trasformazioni, di favorire il dibattito ed il confronto intergenerazionale tra gli studiosi del diritto, coinvolgendo le due Scuole di Dottorato ad indirizzo giuridico dell'Ateneo Federiciano; la sperimentazione di nuovi strumenti di lavoro offerti dall'applicazione delle tecnologie informatiche al mondo del diritto. La Rivista poi rappresenterà lo strumento di elezione per lo sviluppo del progetto multilingua che, in collaborazione con la fondazione OPENLAB, ha come obiettivo di sperimentare nuovi modelli di intelligenza artificiale a supporto della traduzione di testi giuridici dall'italiano nelle principali lingue comunitarie e viceversa.

Lo spazio giuridico europeo è ormai una straordinaria realtà unificante che caratterizza l'intera Europa ed ha basi culturali e radici ben più solide delle deboli istituzioni europee, di cui pure dovrebbe essere figlio. Ridurre, se non abbattere, le barriere linguistiche rappresenta, quindi, un obiettivo prioritario per chi, come noi, sente l'esigenza di una maggiore partecipazione all'evoluzione del pensiero giuridico europeo.

L'ambizione è quella di far circolare nelle altre culture europee una parte almeno delle nostre idee ed esperienze, coinvolgendo giuristi esperti e giovani studiosi sensibili all'influenza dell'innovazione nel mondo del diritto.



## La Semiosfera Giuridica

*del prof. Paolo Nunziante*

Se paragoniamo gli sviluppi che le Scienze dell'Informazione hanno avuto nell'ambiente di ricerca umanistico con i risultati prodotti nell'ambiente propriamente scientifico si nota immediatamente che il divario è enorme non solo in termini di quantità di applicazioni, ma soprattutto in termini di qualità.

Per meglio dire, entrambi gli ambienti utilizzano la tecnologia informatica come supporto organizzativo per ottenere una più efficace produzione, conservazione e diffusione delle informazioni (o come supporto gestionale alle attività didattiche e relazionali); ma, mentre in ambiente scientifico si producono anche applicazioni di supporto alla ricerca, queste ultime mancano del tutto (o quasi) in ambiente umanistico. In genere, questa situazione non stupisce affatto.

Si pensa comunemente che la scienza e la tecnologia siano contigue e che si alimentino l'una con l'altra in un rapporto reciproco di stimolo-risposta, e pertanto sembra scontato che le discipline scientifiche acquisiscano sempre più la tecnologia come supporto metodologico integrativo e che l'informatica rappresenti il ponte ideale di questa integrazione.

Questa logica si basa sull'idea che la contiguità tra scienza e tecnologia sia idealmente rappresentata dal "numero", ossia dal fatto che, per loro natura, le discipline scientifiche siano in grado di trattare in termini di "calcolo" gli argomenti oggetto del loro studio, ossia mediante un linguaggio convenzionale i cui simboli siano adatti ad essere elaborati per produrre altri simboli come risultato. Anzi, per talune scuole di pensiero vale addirittura il principio secondo cui una disciplina può essere considerata effettivamente "scientifica" solo se produce "formule" di calcolo.

È ovvio dunque che in questo contesto l'informatica, ossia "il calcolatore", assuma un'importanza fondamentale. È l'importanza di un servitore molto poco intelligente ma in grado di eseguire a grande velocità un numero altrettanto grande di istruzioni espresse in un linguaggio tanto "formalizzato" da essere assolutamente privo di ambiguità.

Il contesto delle discipline umanistiche è invece il regno del linguaggio naturale dove l'apparato formale è relativamente di scarsa importanza non solo rispetto ai contenuti, cioè, all'apparato concettuale di riferimento esplicito, ma anche all'apparato storico delle tradizioni interpretative che permette di integrare ciò che è implicito in ogni enunciato linguistico naturale.

In questo contesto così poco "deterministico" l'informatica, il servitore veloce ma stupido, può fare molto poco. Certamente, è possibile sviluppare applicazioni informatiche che elaborino un contesto linguistico nelle sue forme prescindendo dai significati; ciò è stato fatto ed in qualche modo è stato utile, ma siamo lontanissimi dai risultati che l'automazione ha prodotto nell'impatto con altre discipline come la Medicina o l'Ingegneria.

Il fatto è che il trattamento semantico del linguaggio naturale, ossia l'elaborazione non quantitativa delle informazioni, rappresenta un limite invalicabile della informatica. Benché la linguistica computazionale, la branca di ricerca che si occupa del problema, esista da molto tempo (oltre 50 anni), i risultati a cui essa è pervenuta sono alquanto modesti e piuttosto deludenti rispetto alle aspettative che ottimisticamente erano state prospettate. Basta, in proposito, sperimentare il funzionamento, spesso ridicolo, dei migliori traduttori linguistici presenti sul mercato.

L'informatica, dunque, anche nelle sue espressioni più evolute, non può essere il ponte tra le Scienze Umanistiche e la ricerca tecnologica

avanzata perché l'automazione ordinaria, quella specializzata nell'elaborazione numerica dei dati, come si è detto, è assolutamente inadeguata per un trattamento efficace del linguaggio naturale; pertanto, prospettive interessanti possono nascere solo da un approccio interdisciplinare con quelle branche di ricerca interessate alla elaborazione non numerica delle informazioni.

Per un periodo di tempo si è sperato che l'Intelligenza Artificiale potesse permettere un passo avanti in questa direzione, ma la realizzazione dei cosiddetti "sistemi esperti", anche se ha permesso un trattamento più efficace di alcuni domini di conoscenza, nell'impatto con il linguaggio naturale si è rivelata anch'essa avara di soddisfazioni.

Né poteva essere diversamente. I sistemi esperti di generazione informatica sono tanto più efficaci quanto più delimitato è il dominio di conoscenze su cui essi operano in quanto, essendo sistemi di tipo deduttivo, per il loro corretto funzionamento è indispensabile che l'apparato di definizioni e di regole per la deduzione, cioè la grammatica, sia coerente e compiuta. La logica del linguaggio naturale, invece, ha una natura fortemente induttiva dove la grammatica rappresenta una specie di statistica del comportamento comunicativo individuale, le cui modalità variano nel tempo in funzione di fattori sociali e psicologici che esulano dalla pratica linguistica, ma la influenzano.

La questione della deduzione e dell'induzione ha un'importanza fondamentale nell'ambito del trattamento automatico delle informazioni in quanto i sistemi che ne derivano hanno strutture, funzioni e filosofie di tipo completamente diverso.

I sistemi di tipo deduttivo sono predeterminati in relazione sia ai tipi di input che possono acquisire, sia alle istruzioni mediante cui ciascun tipo di input deve essere elaborato, sia ai tipi di output che possono emettere. Qualsiasi input imprevisto non dà luogo ad alcuna elaborazione o ad elaborazioni prive di senso, per cui i sistemi deduttivi sono "chiusi" rispetto a qualsiasi adattamento all'ambiente in cui operano e, inoltre, sono "deterministici" nel modo di operare, nel senso che ad uno stesso input corrisponderà sempre e solo uno stesso output. E' questo il mondo della cosiddetta "automazione ordinaria" in cui la ricerca informatica svolge un ruolo determinante.

I sistemi di tipo induttivo, invece, sono organizzati per apprendere dall'esperienza, ossia per produrre autonomamente regole di comportamento nel trattamento degli input analizzando quanto gli output si discostino da aspettative prefissate "geneticamente". Infatti in questi sistemi l'apparato logico predefinito, detto appunto "algoritmo genetico", consiste in un insieme di definizioni degli obiettivi da perseguire ed in un apparato iniziale di regole per connettere classi di input con classi di output.

In base a tale schema organizzativo appena accennato, questo tipo di sistemi, ha caratteristiche applicative completamente diverse da quelli di tipo informatico. Innanzitutto perché non sono deterministici nel trattamento delle informazioni, in quanto le regole di connessione tra input ed output possono variare nel tempo in funzione dell'adattamento progressivo agli obiettivi di coerenza prefissati. Inoltre, essi sono "aperti" rispetto alle informazioni da gestire (sia in entrata che in uscita) in quanto input nuovi e indefiniti producono regole per il loro trattamento basate sull'esperienza, ossia su analogie e somiglianze ("isomorfismi") con input già noti; e, pertanto, "esperienze nuove" non solo non costituiscono un problema per un sistema induttivo, ma addirittura contribuiscono all'amplificazione delle sue potenzialità espressive.

A quest'ambiente tecnologico e metodologico si dà il nome di "alta automazione" perché ha come modello di riferimento il principio di "autorganizzazione" che è la prerogativa fondamentale dei sistemi biologici. E' innegabile infatti che, per quanto meccanici, i sistemi per il trattamento induttivo delle informazioni posseggano talune caratteristiche riscontrabili anche nei sistemi biologici, tra cui, la più importante è la capacità di apprendere, cioè di evolvere le regole del proprio comportamento comunicativo per gestire il ciclo di input-output-input con sempre maggiore competenza.

Il principio di autorganizzazione si realizza in sistemi meccanici attraverso una tecnologia specifica, nota come “connessionismo”, rappresentata da un apparato hardware, detto anche “rete neurale artificiale”, che simula, sia pure in piccola parte, il comportamento dei neuroni biologici attraverso neuroni artificiali.

La disciplina che si occupa metodologicamente dell'Alta Automazione e che teorizza l'uso di reti neurali artificiali per applicazioni concrete è la Neurocibernetica. Gli elaboratori di alta automazione progettati dalla Neurocibernetica, differentemente da quelli realizzati per l'automazione ordinaria, non necessitano di programmazione, ma sono capaci di essere addestrati, attraverso tecniche specifiche, a svolgere un determinato compito con competenza crescente, laddove per competenza si intende la capacità di teorizzare con sempre maggiore coerenza l'ambiente informativo in cui si opera.

In effetti, però, come in informatica l'hardware da solo non è sufficiente a produrre applicazioni ma è necessario anche un apparato software mediante cui tradurre un problema concreto in un linguaggio eseguibile dalla macchina, così, in ambiente cibernetico, per produrre alta automazione, è necessario, oltre al supporto hardware, anche un background complesso di conoscenze per addestrare una rete neurale allo sviluppo di un compito che non sia proprio elementare.

Tale background è rappresentato da un ambiente interdisciplinare noto come “Scienze Cognitive”, al cui sviluppo concorrono diverse branche di ricerca con l'obiettivo primario di studiare i meccanismi di cognizione in uomini, animali e macchine per pervenire progressivamente ad una teorizzazione complessiva dei processi di comunicazione e di interazione tra individui (con specifici e non) e tra gruppi di individui.

Le discipline che partecipano in ottica interdisciplinare allo studio dei processi cognitivi sono: la psicologia, l'etologia, la logica, la linguistica, la teoria dei sistemi, l'intelligenza artificiale, l'informatica, e la cibernetica che svolge un ruolo chiave sia di collante metodologico tra le varie branche, sia come ponte verso i vari campi di applicazione.

Ciascuna disciplina, come scienza autonoma, tratta il processo di comunicazione con sistemi e metodi divenuti nel tempo talmente specializzati da concentrare la ricerca su aspetti molto specifici del problema generale, ma nel contesto delle Scienze Cognitive e, soprattutto attraverso la mediazione metodologica della Cibernetica, ciascuna di esse offre strumenti concettuali potentissimi nella teorizzazione dei processi cognitivi e soprattutto in relazione al trattamento semantico del linguaggio naturale.

La Cibernetica, come disciplina a sé stante, studia i processi di informazione come strumento attraverso cui un sistema autorganizzativo si adatta al proprio ambiente ottimizzando progressivamente la propria strategia di comportamento nel perseguimento degli scopi che si prefigge. Applicata al campo specifico delle Scienze Cognitive ha determinato innanzitutto la realizzazione di un modello di interazione uomo-macchina assolutamente innovativo.

Infatti, mentre in automazione ordinaria un sistema informatico è programmato con tanta maggiore efficacia quando più svolge un compito elaborativo in maniera autonoma e quanto meno necessita dell'intervento correttivo del programmatore, in alta automazione un sistema neurocibernetico, per il fatto che è progettato per trattare un problemi di tipo non deterministico (il cui apprendimento richiede un perfezionamento continuo) può rappresentare un servizio solo per l'esperto il quale, man mano che trasferisce il suo “know-how” alla macchina, interviene sempre meno frequentemente nello sviluppo dell'applicazione specifica, accrescendo progressivamente la propria produttività o avendo più tempo da dedicare ai problemi di maggiore complessità.

Può darsi che l'abitudine all'automazione ordinaria lasci perplesso di fronte al fatto che in alta automazione il binomio uomo-macchina rappresenti un'unità operativa inscindibile e permanente, ma in verità

dovrebbe lasciare ancora più perplessi l'idea di poter affrontare la "complessità" con la "semplicità" e la "qualità" con la "quantità". La realtà è che lo studio della comunicazione verbale, qualunque sia il contenuto di riferimento, ha una complessità tale che nessuna metodologia scientifica da sola è in grado di affrontare in chiave tecnologica i problemi che ne derivano.

L'approccio interdisciplinare delle Scienze Cognitive al trattamento cibernetico del linguaggio naturale ha permesso, invece, di creare una metodologia di sviluppo, chiamata "neuristica", in grado di "comprendere" tutti gli aspetti semantici inerenti un contesto linguistico ed una teoria generale dei processi cognitivi chiamata "Teoria della Ipercomplessità".

Il problema centrale della Neuristica consiste nel mettere in condizioni l'operatore umano di formalizzare il proprio comportamento interpretativo in relazione ad un qualsiasi contesto linguistico con un criterio che possa essere condiviso dal suo partner meccanico. Questo criterio si realizza mediante un procedimento detto di "aritmetizzazione dei concetti" che permette di associare logicamente ad un qualsiasi termine linguistico un numero univoco che ne rappresenta il significato. In base a tale procedimento è stato possibile superare il problema del trattamento "formale" delle espressioni linguistiche e di operare sulla loro semantica profonda.

La Teoria della Ipercomplessità, invece, si presenta soprattutto come una metodologia generale per l'organizzazione delle informazioni in termini di conoscenze, ossia, uno schema cognitivo che permetta, a partire dall'analisi del rapporto tra linguaggio e mondo reale, di associare dei pesi di probabilità ai mondi possibili che risultano dalle varie strategie interpretative del contesto linguistico.

Inquadrata nell'ambito della neuristica l'ipercomplessità permette di correlare un testo in un contesto ampio quanto si vuole adottando parallelamente criteri diversi; innanzitutto basandosi non sulla forma delle parole ma sui concetti che esse esprimono dando inoltre la possibilità di graduare quanto simili debbano essere i concetti correlativi; quindi sugli isomorfismi (analogie) o sugli anamorfismi (contrastati di stile) relativi alla struttura testuale o a modalità ed attributi indiretti (finalità, tempi, fonti, eventi, ecc.). In pratica, a partire da un testo qualsiasi si può costruire una "semiosfera" complessa quanto si vuole.

Il termine "semiosfera" fu coniato nel 1984 dal linguista russo Yuri Lotman per esprimere il fatto che lo studio di un'opera letteraria non può fermarsi all'analisi del testo in sé, ma va estesa enucleando tutti i richiami concettuali ad altri testi o ad altri eventi che esplicitamente o implicitamente sono presenti nel testo in esame.

Quest'impostazione della semiotica, anche se ha rivoluzionato gli studi nel settore linguistico-letterario, trova poi nell'applicazione pratica grandi difficoltà tecniche dovute al fatto che, non esistendo strumenti che permettano un metodo sistematico per procedere, le correlazioni semiologiche sono affidate unicamente all'inventiva del ricercatore.

La Neuristica, invece, offre tutti gli strumenti, tecnici e concettuali, per correlare sistematicamente testi non solo nell'ambito della stessa lingua ma anche fra lingue diverse. Infatti, mediante il procedimento di aritmetizzazione l'apparato semantico di un sistema neuristico opera su basi numeriche che prescindono completamente dalla lingua di provenienza, permettendo così la realizzazione di semiosfere effettivamente universali il cui senso va al di là del supporto alla ricerca letteraria.

Infatti, le Scienze Cognitive sono state in grado di realizzare concretamente sistemi "neuristici" di grande rilevanza dal punto di vista applicativo e di grande interesse pubblico in numerosi campi, tra cui primeggia senza dubbio la questione del superamento delle barriere linguistiche avviata ad una soluzione mediante la creazione di unità neuristiche in grado di tradurre da una lingua all'altra.

Un'unità operativa di traduzione composta da un traduttore

professionista e da un sistema neuristico da lui addestrato è in grado di tradurre con una produttività superiore a qualsiasi altro traduttore umano di pari livello (fino a 50 volte) e con una qualità assolutamente incomparabile con i traduttori informatici presenti sul mercato.

Ma il superamento delle barriere linguistiche non si esaurisce con la classica traduzione di testi poiché si estende anche a situazioni diverse ed altrettanto importanti. Per esempio, è senz'altro di grande utilità la realizzazione di un'unità neuristica che permetta ad un utente comune di consultare banche dati ed archivi digitali in una lingua che egli non conosce; così come è altrettanto importante la possibilità per uno studente di praticare l'e-learning in una lingua straniera o per un ente commerciale di sviluppare transazioni con qualsiasi nazione senza il limite della lingua.

In quest'ultimo esempio è da notare che, per quanto concerne i rapporti commerciali tra nazioni diverse, la questione esula dal problema linguistico puro per estendersi nella "ipercomplessità" del confronto fra Diritti. Infatti, in questo tipo di transazioni non è sufficiente tradurre in maniera corretta un testo da una lingua all'altra ma è necessario anche verificare che un determinato insieme di convenzioni descritte (per esempio nella stipula di un contratto) siano ammissibili legalmente nell'impianto normativo di ciascuna delle nazioni dei due contraenti.

Questa riflessione introduce di fatto l'argomento principale di questo scritto che consiste nella delineazione degli effetti di assoluta innovazione che in campo scientifico e sociale possono essere prodotti dall'impatto delle Scienze Cognitive con le Scienze Giuridiche nell'ottica di una disciplina comune, la Cibernetica del Diritto, che permetta di teorizzare e di realizzare l'ipercomplessità di una Semiosfera Giuridica.

Da quanto scritto nei paragrafi precedenti in relazione all'Alta Automazione ed alle Scienze Cognitive dovrebbe apparire chiaro che il procedimento di sviluppo di questa nuova interdisciplina trova la sua base di partenza nella Cibernetica del Linguaggio Naturale, che, nell'impatto cognitivo con la ipercomplessità della semiotica giuridica, si trasforma progressivamente in Cibernetica del Linguaggio Giuridico.

Infatti, il fatto che, da un punto di vista cibernetico, tutte le scienze umanistiche abbiano sostanzialmente in comune lo studio della comunicazione verbale, parlata e scritta, non esclude che ciascuna disciplina abbia una sua specificità cognitiva rappresentata da un linguaggio specializzato per esprimerla. Nel caso delle scienze giuridiche tale specificità si manifesta nella misura in cui il linguaggio normativo si distingue in senso formale, semantico e relazionale (in ipercomplessità si direbbe: strutturale, sistemico e reticolare) dal linguaggio ordinario.

E' anche da notare che, mentre tutte le altre discipline umanistiche sono allo stato attuale orientate culturalmente e tecnicamente a sviluppare soprattutto il proprio apparato formale in analogia con le scienze propriamente dette, nelle discipline giuridiche l'aspetto semantico, ossia la questione dell'interpretazione, e quello relazionale, ossia la questione dell'intertestualità normativa, fanno da sempre parte integrante della cultura del Diritto allo stesso livello della questione formale.

Ciò significa che l'ambiente giuridico più di qualsiasi altro ambiente di ricerca, umanistico o scientifico, è predisposto ad un approccio interdisciplinare con le Scienze Cognitive, diremmo quasi per una ragione di congenialità culturale, nel senso che la costruzione di una semiosfera specifica mentre nelle altre discipline è una scelta di rottura culturale prima che metodologica, nelle scienze giuridiche risulta essere un'innovazione metodologica coerente con la cultura corrente.

La Cibernetica del Diritto infatti sviluppa la propria carica innovativa non nel senso di aprire nuove linee di sviluppo nel contesto della ricerca giuridica, ma nell'ottica di produrre nuovi servizi a supporto delle attività di studio già esistenti; nello stesso senso in cui la Matematica offre strumenti di formalizzazione e di teorizzazione alle altre discipline scientifiche.

Ed Infatti, come la Matematica produce strumenti applicativi non come obiettivo proprio ma come risultato derivante dalla ricerca pura, ossia dal fatto che ha un suo proprio ambiente ricerca che prescinde dall'utilizzo che si fa dei risultati, così anche la Cibernetica del Diritto ha un suo proprio status di disciplina autonoma basata su metodologie ed oggetti di indagine specifici, ossia una "semiosfera propria" che, come la matematica (per rimanere nel senso citato), si connette alle altre discipline nella "semiosfera maggiore" della Scienza.

Questa nuova semiosfera può essere descritta, in sintesi, come il processo mediante cui, utilizzando i sistemi e i metodi per il trattamento del linguaggio naturale prodotti dalle scienze cognitive, la disciplina cibernetica del diritto mira alla costruzione induttiva di un modello semantico complessivo del linguaggio giuridico che sia non solo "aperto" alla dinamica dell'evoluzione concettuale ma anche "indeterministico" rispetto alla base esperienziale, cioè in grado di "comprendere" più criteri interpretativi (semantiche concorrenziali) a cui dare dei pesi di valore, distinguendo tra mondi possibili e mondi probabili.

E' chiaro, quindi, che, dal punto di vista degli studi giuridici puri, un apparato del genere rappresenti uno strumento formidabile di servizio alla ricerca e conseguentemente alla produzione di servizi innovativi per il territorio.

Innanzitutto, già la formalizzazione semantica dei testi giuridici apre prospettive di analisi nuove. Per esempio, partendo dalla evidenza automatica delle situazioni di contraddizione logica, condizioni di ambiguità o di indecidibilità, presenti in un contesto normativo è possibile analizzare non solo il suo grado di coerenza interna ma anche la sua coerenza in relazione ad un altro o più contesti, ed in questo caso sia nell'ambito della stessa lingua che di due o più lingue.

Ed il superamento delle barriere linguistiche in campo giuridico apre prospettive di grande efficacia non solo nello studio comparativo dei diritti nazionali ma anche, e forse soprattutto, nel procedimento di integrazione dei diritti che, in epoca di "villaggio globale", risponde ad esigenze sempre più pressanti di armonizzazione e coerenza internazionali, che in linguaggio di ipercomplessità significa la realizzazione di una semiosfera giuridica inter-nazionale e la sua proiezione in quella che si potrebbe definire la "semiosfera globale".



## **L'unità della finanza pubblica, elemento di raccordo tra sistema tributario dello Stato, autonomia territoriale di entrata e di spesa e garanzie dei cittadini in campo fiscale**

*Del prof. Raffaele Perrone Capano*

**Sommario:** 1. Autonomia finanziaria di entrata e di spesa e riserva di legge; 2. L'autonomia tributaria regionale nell'art.117 Cost.: unità del sistema tributario e coordinamento; 3. Contenuti e limiti dell'autonomia tributaria regionale: i tributi propri in senso stretto e tributi a destinazione regionale; 4. Autonomia finanziaria regionale ed unità del sistema finanziario; 5. Definizione di possibili ambiti per lo sviluppo dell'autonomia tributaria regionale e perequazione; 6. Il finanziamento integrale delle funzioni attribuite a Regioni ed Enti Locali, e gli ulteriori interventi dello Stato (art.119 Cost. V comma); 7. La determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali; 8. Conclusioni.

### **1) Autonomia finanziaria di entrata e di spesa e riserva di legge**

Uno degli aspetti più sorprendenti del dibattito sviluppatosi dopo l'approvazione della legge costituzionale n.3/2001, di riforma del Titolo V° della Costituzione, è rappresentato dalla scarsa attenzione riservata dalla dottrina al tema dell'autonomia finanziaria e ai suoi riflessi sul sistema tributario. Si tratta di una lacuna di non poco conto perché proprio l'ampiezza del complesso di funzioni legislative ed amministrative trasferite dallo Stato centrale alle Regioni ed altri Enti Locali, richiede una puntuale definizione dei rapporti finanziari e dei rispettivi ambiti di autonomia tra i diversi soggetti che ai sensi dell'art. 114 della Cost. concorrono in posizione parordinata, ma con ruoli e responsabilità diverse, a costituire la Repubblica.

Questa sottovalutazione dei profili finanziari della Riforma del titolo V, può forse, spiegarsi con il fatto che il nuovo modello autonomistico ha mutato profondamente l'intero impianto del nostro Stato e, quindi, ha favorito l'approfondimento di molteplici aspetti settoriali; mentre, il tema dell'autonomia finanziaria, per il suo carattere trasversale e per i suoi riflessi politici è rimasto un po' sullo sfondo.

D'altra parte, il collegamento funzionale tra prelievo e spesa pubblica posto dall'art.53 della Costituzione e la dimensione dell'autonomia finanziaria attribuita alle Regioni e agli Enti Locali dal nuovo testo dell'art.119 Cost. rendono pregiudiziale la definizione del rapporto tra il sistema tributario dello Stato e l'esercizio del potere impositivo riconosciuto alle Regioni ed agli Enti Locali. Esercizio che, se non si esaspera, estrapolandone dal contesto, questa o quella locuzione contenuta nel nuovo testo costituzionale, appare tutt'altro che incondizionato ed i cui limiti emergono, a mio avviso, in modo sufficientemente chiaro dal coordinamento delle disposizioni che regolano l'attività finanziaria nella prima parte della Costituzione, con l'insieme delle norme a contenuto finanziario disciplinate dal titolo V° novellato.

In genere, la dottrina, anche in ragione di una formulazione, almeno in parte ambigua, delle disposizioni dell'art.117 Cost., che si riferiscono all'esercizio della potestà normativa tributaria, ammette che il nuovo testo valorizzi, ampliandolo, il concetto di autonomia finanziaria, ma poco o nulla dice circa le modalità attraverso cui regolare i rapporti tra lo Stato e il sistema delle autonomie, in questo settore cruciale per il funzionamento del sistema. Un primo rilievo, di ordine metodologico, riguarda il diverso ambito di operatività funzionale dell'autonomia finanziaria di Regioni ed Enti Locali.

L'art.119 della Costituzione, nel testo del 1948, nel riservare alle leggi della Repubblica il compito di definire le forme e i limiti dell'autonomia finanziaria delle Regioni di diritto comune, prevedeva l'attribuzione di tributi propri e di quote di tributi erariali, in relazione ai bisogni delle Regioni per le spese necessarie ad adempiere le loro funzioni normali. L'autonomia (finanziaria) delle Province e dei Comuni era, invece, regolata dalle leggi generali della Repubblica ai sensi dell'art.128 Cost. Il sistema aveva in sé, un evidente elemento di ambiguità che ha condizionato, limitandola, l'esercizio dell'autonomia regionale.

Da un lato, infatti, la finanza regionale è stata, per decenni, caratterizzata da trasferimenti vincolati (si pensi alla ripartizione del fondo sanitario



nazionale e di quello dei trasporti) che hanno rappresentato i quattro quinti delle risorse disponibili, comprimendo l'esercizio dell'autonomia entro ambiti assai ristretti. Dall'altro, è evidente che una cosa è assicurare le risorse necessarie a permettere l'offerta, da parte degli Enti Locali, dei servizi alla cittadinanza e l'esercizio delle altre funzioni fondamentali stabilite dalla legge, altro è determinare i bisogni delle Regioni in relazione all'adempimento delle loro funzioni normali. Funzioni che essendo, prevalentemente, politiche sono assai più difficilmente predeterminabili nei costi: la loro effettiva operatività è almeno in parte diretta funzione del grado di autonomia finanziaria delle Regioni stesse. L'autonomia finanziaria assicurata dall'art.119 della Costituzione alle Regioni di diritto comune, nel testo del 1948, è stata, quindi, piuttosto, un'affermazione di principio dai contenuti in parte tautologici, che un reale strumento di autonomia. Nel nuovo testo dell'art.119, l'autonomia finanziaria, definita come autonomia di entrata e di spesa, assume un rilievo sicuramente più ampio. Tuttavia, anche la nuova formulazione dell'art.119, è caratterizzata da elementi di ambiguità, da un lato perché pone sullo stesso piano le Regioni che hanno potestà legislativa e gli altri Enti Locali, che sono, invece, titolari, solo di funzioni amministrative, e, quindi, hanno autonomia tributaria, nei limiti stabiliti dalla legge. Dall'altro accomunando nel II comma dell'art.119, le Regioni e gli Enti Locali nell'esercizio di un'autonomia di entrata che deve concorrere ad assicurare il finanziamento integrale delle funzioni pubbliche loro attribuite, non risolve il problema di come determinare il finanziamento integrale delle attività regionali. Queste ultime, infatti, con il trasferimento delle nuove funzioni attribuite alle Regioni dall'art.117 Cost. saranno quantificabili con maggiore precisione rispetto al passato. Tuttavia, il finanziamento delle politiche sottostanti alle materie trasferite che investono praticamente senza eccezioni, tutte le aree che costituiscono l'economia reale, rappresenta un elemento di assai più difficile e complessa predeterminazione, rispetto a quanto necessario ad assicurare l'autonomia finanziaria degli Enti Locali. Anche per i vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario che investono, congiuntamente, l'esercizio della potestà legislativa esercitata dallo Stato e dalle Regioni. In definitiva, quindi, l'art.119 Cost. delinea sicuramente una più ampia autonomia finanziaria e tributaria rispetto a quanto stabilito dalla Costituzione del 1948.

La portata innovativa delle disposizioni in tema di autonomia finanziaria è, tuttavia, meno ampia di quanto appaia da una lettura dell'art.119 Cost., non coordinata con le altre disposizioni del Titolo V° e, soprattutto, con la prima parte della Costituzione. Il nuovo testo dell'art.117 della Cost., nell'attribuire la potestà legislativa allo Stato e alle Regioni, ha abbandonato il vecchio criterio della legislazione regionale come sostanzialmente integrativa di quella statale e di fatto da quest'ultima fortemente condizionata; riserva infatti alle Regioni la competenza legislativa in tutte le materie non attribuite in via esclusiva allo Stato, in questo prefigurando un modello di Stato regionale orientato al federalismo.

Tuttavia l'esercizio in concreto dell'autonomia tributaria, come possibilità di istituire tributi con legge regionale, resta ancorato non soltanto alla determinazione da parte della legge statale dei principi di coordinamento del sistema tributario ai sensi dell'art. 117 comma III della Cost., ma all'individuazione da parte dello Stato degli spazi e limiti entro i quali potrà esplicarsi la potestà impositiva, rispettivamente, di Stato, Regioni ed Enti Locali.

Quindi in assenza di una legge statale che fissi i principi di coordinamento, non solo le Regioni non possono modificare i tributi a destinazione regionale disciplinati da una legge dello Stato (es.:IRAP) (CFR. sentenze nn. 296 e 297 del 2003 Corte Cost.); ma non si può neppure parlare di invasione da parte dello Stato di competenze regionali in tema di tributi locali. "Potendosi in astratto concepire situazioni di disciplina normativa sia a tre livelli (legislativa statale, legislativa regionale e regolamentare locale, sia a due livelli (statale e locale, ovvero regionale e locale). In ogni caso dovrà essere definito l'ambito sempre necessariamente delimitato in forza della riserva di legge, in cui potrà esplicarsi la potestà regolamentare". (CFR. Corte Cost. [sentenza n. 37/2004](#)).

Situazione questa che ha condotto parte della dottrina a ritenere che la riserva di legge regolata dall'art.23 della Cost. resti sostanzialmente una riserva di legge dello Stato. Affermazione condivisibile, almeno nella parte in cui attribuisce allo Stato il potere di definire gli elementi

essenziali dei tributi locali. Cornice indispensabile per consentire agli Enti Locali di realizzare attraverso l'esercizio della potestà regolamentare la propria autonomia in campo fiscale. Funzione fondamentale riservata alla competenza statale dall'art.117, Il comma lettera e della Cost. ma anche esercizio di quel potere dello Stato di stabilire norme di coordinamento finalizzate a garantire che l'autonomia tributaria degli Enti di decentramento si eserciti in armonia con il sistema tributario, che rende atipico ed assai più penetrante, il potere di normazione concorrente dello Stato in campo tributario, rispetto ad altre materie trasferite

## **2) L'Autonomia regionale nell'art.117 della Cost.: unità del sistema tributario e coordinamento**

La lettura coordinata delle disposizioni contenute nell'art.117 II e III comma della Cost. conferma il carattere unitario del sistema tributario, così come definito nel capoverso dell'art.53 della Cost., ed evidenzia, nell'attribuire alla competenza concorrente il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, due elementi di fatto.

Un primo elemento è rappresentato dall'individuazione nelle disposizioni costituzionali che disciplinano i rapporti tra autonomia tributaria regionale ed esercizio della potestà tributaria statale, di un solo sistema tributario: quello dello Stato, nel quale rientrano non solo i tributi statali in senso stretto, ma anche quei tributi a destinazione regionale e locale istituiti con legge dello Stato, che sopravvivono alla riforma costituzionale e la cui sistemazione definitiva sarà definita dalla legge statale di coordinamento.

Il secondo elemento è costituito dal riconoscimento alle Regioni di una potestà legislativa concorrente in campo tributario che si sostanzia nell'esercizio della funzione di armonizzazione dei bilanci pubblici e di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, ai sensi dell'art.117 III comma della Cost. ma non la esaurisce. Questa funzione infatti non delimita una materia in senso stretto, distinta dall'esercizio della propria autonomia tributaria. Individua, invece, una esigenza, collegata ad una serie di interessi costituzionalmente protetti, quella del coordinamento che deve essere esercitata nei confronti degli Enti Locali, che in campo tributario sono titolari di una autonomia di secondo livello, nei limiti stabiliti dalle leggi.

Nell'esercizio della propria autonomia tributaria le Regioni sono peraltro condizionate sia dai principi di coordinamento stabiliti dallo Stato, sia dall'ulteriore vincolo di operare le proprie scelte in armonia con la Costituzione; concetto questo evidentemente più ampio e stringente rispetto al divieto di adottare norme non conformi ai principi costituzionali. Principi che, proprio perché esprimono esigenze di coordinamento non possono essere sussunti dall'ordinamento ma devono essere definiti in modo esplicito dal legislatore statale.

Parte della dottrina ha sostenuto invece una posizione diversa, che riconosce a Regioni ed Enti Locali una autonomia tributaria molto ampia. che prefigura la coesistenza di due distinti sistemi tributari, quello statale e quello delle Regioni.

Secondo questa tesi l'ampia formulazione del II comma dell'art.119 della Cost. in tema di autonomia di entrata e la limitazione della competenza esclusiva dello Stato in campo fiscale al solo sistema tributario dello Stato, prefigurano due distinti sistemi tributari: quello disciplinato con leggi del parlamento, il sistema tributario dello Stato e quello regionale.

A quest'ultimo sistema farebbero capo sia i tributi propri delle Regioni istituiti ai sensi del IV comma dell'art.117 della Costituzione, sia i tributi locali, anch'essi ormai da istituire esclusivamente con legge regionale in base alla competenza residuale attribuita alle Regioni dal IV comma dell'art. 117 della Cost.

Con riguardo in particolare ai tributi locali, il riferimento indifferenziato a Regioni ed Enti territoriali nello stabilire ed applicare i tributi contenuto nel II comma dell'art.119 della Cost. dovrebbe consentire agli Enti Locali una autonomia molto più ampia nella determinazione dei tributi di loro competenza rispetto alla situazione previgente. La legge regionale secondo questa tesi non dovrebbe quindi fissare l'insieme dei parametri (soggetti, oggetto, base imponibili, aliquote) che concorrono alla determinazione del dovuto secondo la consolidata interpretazione dell'art.23 della Cost., ma dovrebbe contenere soltanto un'autorizzazione generica ad istituire tributi a favore degli Enti Locali.

La preoccupazione di evitare che i nuovi poteri attribuiti alle Regioni dopo la riforma del titolo V della Costituzione in tema di finanza locale,

possano incidere negativamente sull'effettivo esercizio dell'autonomia finanziaria locale determinando la nascita di un nuovo policentralismo regionale, pur essendo comprensibile, perviene a conclusioni che non convincono. La tesi della competenza esclusiva delle Regioni in tema di tributi locali sembra più una petizione di principio che un dato dimostrato. L'interpretazione svalutativa della riserva di legge ex art.23 della Cost. non può essere accolta sia per motivi sostanziali sia perché è la stessa funzione di coordinamento dei tributi locali e regionali con il sistema tributario dello Stato ad essere incompatibile con un'autonomia tributaria locale, non predeterminata nei contenuti in base alla legge.

Non si vede in che modo le Regioni potrebbero coordinare al sistema tributario statale, una autonomia tributaria locale esercitabile senza alcun vincolo o limite, né da parte dello Stato né regionale. In definitiva la valorizzazione del principio autonomistico, per quanto costituzionalmente garantito non può condurre a veri e propri corti circuiti istituzionali in danno dei contribuenti. Sottrarre alla legge la fissazione dei parametri soggettivi ed oggettivi che determinano in concreto l'oggetto dell'obbligazione e quindi il contenuto del debito d'imposta, significherebbe sottrarre al sindacato di legittimità costituzionale elementi essenziali del tributo il cui controllo da parte della Corte Costituzionale è indispensabile per valutare della ragionevolezza e della conformità ai principi costituzionali delle scelte operate dall'Ente Locale al momento dell'istituzione dei tributi.

Sarebbe paradossale che la conseguenza di un'autonomia che dovrebbe avvicinare il decisore pubblico ai cittadini, fosse quella di ridurre le garanzie.

Ma a parte questo aspetto, non risolvibile senza una modifica della legge del 1953 sul funzionamento della Corte Costituzionale, che ne estenda, riprendendo l'opinione dell'Esposito, il sindacato di legittimità alle fonti normative subprimarie, quali gli atti normativi a contenuto generale con cui gli Enti Locali disciplinano i tributi, questa ricostruzione non mi convince anche nei suoi profili più strettamente contenutistici.

A ben vedere, l'attività di coordinamento attribuita alle Regioni non rappresenta soltanto la modalità di esercizio dell'autonomia regionale in campo tributario; esso infatti deve necessariamente esplicarsi in armonia con la Costituzione e quindi, deve rappresentare il necessario raccordo tra il sistema tributario dello Stato e l'esercizio dell'autonomia tributaria regionale e locale.

La funzione di raccordo assegnata alle Regioni come elemento caratterizzante la propria autonomia tributaria, deve svolgersi in armonia con la Costituzione; presuppone quindi, non soltanto un'attività di coordinamento, ma richiede necessariamente la predeterminazione legislativa ex art.23 della Costituzione degli elementi essenziali dei tributi locali. L'obiettivo costituzionalmente protetto, richiamato dal II comma dell'art.119 della Cost. è infatti quello di garantire che nell'esercizio del principio autonomistico, l'insieme dei tributi regionali e locali venga stabilito ed applicato in armonia con la Costituzione ed in particolare col principio di unità della finanza pubblica; che solo può garantire in concreto il rispetto del principio di capacità contributiva e la progressività del sistema. Tuttavia la novità di maggiore rilievo sarebbe rappresentata, dopo la riforma del Titolo V della Costituzione, dalla presunta coesistenza di due sistemi tributari: accanto al sistema tributario dello Stato che disciplinerebbe ormai esclusivamente i tributi erariali, conviverebbe un nuovo sistema tributario regionale.

Quest'ultimo disciplinerebbe sia i nuovi tributi propri, stabiliti con legge regionale sia i tributi locali, istituibili ormai solo con legge regionale, ai sensi della potestà residuale fissata dal IV comma dell'art.117 della Cost.

Tuttavia va osservato che anche se l'ipotesi dell'esistenza di due sistemi tributari potrebbe apparire funzionale rispetto ad un modello autonomistico di tipo federale, non è detto sia anche funzionante in un sistema quale quello vigente in Italia, in cui accanto a degli elementi tendenzialmente federalisti convivono consistenti ambiti unitari a carattere trasversale, riservati allo Stato. Oltre i problemi di raccordo e di compatibilità con la prima parte della Costituzione, è da dimostrare che una realtà fiscale caratterizzata da due sistemi tributari separati e distinti, consentirebbe al nuovo assetto statutale di funzionare meglio rispetto ad un modello in cui le diverse manifestazioni di autonomia tributaria delle Regioni e degli Enti Locali siano tra loro coordinate in un unico sistema tributario, quello dello Stato.

Quindi, a prescindere dai profili sistematici che conducono a una

ricostruzione diversa dei rapporti finanziari, a me sembra che l'elemento meno convincente del doppio sistema tributario sia proprio di tipo funzionale. Un modello di autonomia finanziaria locale che faccia perno essenzialmente su di un sistema tributario a base regionale, amplificherebbe le disparità fra le diverse aree del Paese e quindi comprometterebbe le stesse possibilità di sviluppo del sistema.

Il problema maggiore non è neppure quello della forbice che caratterizza la distribuzione del reddito tra le diverse regioni. La varietà dimensionale e le multiformi caratteristiche territoriali delle Regioni e degli Enti Locali fanno sì che, difficilmente, la nuova articolazione dell'autonomia possa realizzare all'interno di un modello di questo tipo, quella uniformità di funzioni e servizi su tutto il territorio dello Stato, che costituisce insieme il presupposto, la motivazione e la base giuridica della competenza esclusiva dello Stato in tema di determinazione delle funzioni fondamentali degli Enti Locali (art.117, II comma della Cost.).

Anche sotto il profilo sistematico, la tesi del doppio sistema tributario statale e regionale si presta ad una serie di rilievi e di dubbi.

Un primo limite all'autonomia finanziaria e tributaria delle Regioni è insito nella formula adottata nel I e II comma dell'art.119 della Cost. per attribuire l'autonomia di entrata e di spesa alle Regioni e agli altri Enti Territoriali.

Ora, poichè la potestà legislativa è attribuita solo alle Regioni, la possibilità di stabilire tributi ed entrate propri, riferita in modo indifferenziato nel II comma dell'art.119 della Cost. all'insieme dei soggetti destinatari di poteri autonomistici, non innova rispetto all'autonomia finanziaria riconosciuta alle Regioni dalla Costituzione dal 1948 e non può quindi costituire il fondamento costituzionale della potestà legislativa regionale in campo tributario.

D'altra parte, se il carattere indifferenziato dell'autonomia finanziaria attribuita dall'art.119 della Cost. all'insieme dei soggetti che concorrono con lo Stato a costituire la Repubblica, definisce ma non delimita l'autonomia tributaria delle Regioni, dall'analisi delle disposizioni che regolano l'esercizio in concreto del principio autonomistico non emergono elementi sistematici che possano far pensare alla coesistenza di due distinti sistemi tributari, quello dello Stato e quello delle Regioni. E, questo, a prescindere dal rilievo che i principi contenuti nella fondamentale disposizione dell'art.53 della Cost., individuano un solo sistema tributario, a cui devono essere coordinate le norme tributarie emanate da Regioni ed Enti Locali ai sensi del titolo V novellato.

Dall'insieme dei criteri di riparto espressi nell'art.119 Cost. emerge, infatti un quadro di riferimento relativo al concreto esercizio dell'autonomia finanziaria da parte di Regioni ed Enti Locali, che assegna allo Stato un ruolo trasversale ed unitario insieme; ruolo che, non solo renderebbe assai problematica la coesistenza di due sistemi tributari, statale e regionale, ma mi porta ad escludere la possibilità stessa e la legittimità di una tale ricostruzione.

D'altra parte anche i sostenitori del doppio sistema tributario non possono prescindere dal ruolo primario assunto dallo Stato nel nuovo testo costituzionale, quale garante dell'unità della finanza pubblica.

La titolarità della funzione di perequazione verticale che è attribuita allo Stato dall'art.117 II comma e 119 III della Cost. non in quanto generica affermazione di una solidarietà interregionale, ma in quanto responsabile e garante della fruizione dei diritti sociali di cittadinanza su tutto il territorio della Repubblica, si affianca al principio di cui pure è garante lo Stato, del finanziamento integrale delle funzioni attribuite dal titolo V al sistema delle autonomie territoriali.

Il nuovo testo dell'art.119 assegna allo Stato la duplice funzione di assicurare ogni anno attraverso la legge di coordinamento del sistema tributario e la legge di bilancio le risorse (tributi propri, compartecipazione al gettito dei tributi erariali, ripartizione dal fondo perequativo) per compensare le diverse capacità fiscali dei territori. Oltre ciò lo Stato è il garante delle autonomie territoriali perchè l'esercizio della potestà finanziaria perequativa di cui è titolare, non potrà mai esercitarsi, attraverso la destinazione di specifiche risorse finanziarie, in forme di condizionamento delle autonomie territoriali, dovendosi limitare al conseguimento degli obiettivi di eguaglianza sostanziale indicati nel V comma dell'art.119, così come ribadito da ultimo della Corte Costituzionale, con la sentenza n. 222/05.

In definitiva, l'opinione da me espressa, secondo cui l'autonomia tributaria delle Regioni si esercita nell'ambito delle attività di

coordinamento della finanza pubblica, e si manifesta sia nei confronti degli Enti Locali, sia nel coordinare l'attività finanziaria regionale con il sistema tributario dello Stato, si discosta dalle tesi della coesistenza di due sistemi tributari distinti, per il fatto che l'esercizio dell'autonomia tributaria, ove fosse conseguenza di una potestà legislativa residuale, si eserciterebbe, senza i limiti posti dal coordinamento statale in campo fiscale: ciò contrasta con i vincoli di coordinamento posti nel III comma art.117 Cost., espressamente richiamati dalla Corte Costituzionale nella [sentenza n. 37/2004](#).

Anche l'esame dell'art.117 non mi pare offra elementi decisivi a favore della tesi del doppio sistema tributario.

L'art.117 della Cost., ribaltando la formula della carta fondamentale del 1948, delimita al II e III comma la competenza esclusiva e concorrente dello Stato, riservando alla competenza residuale delle Regioni le altre materie. Queste ultime, necessariamente, non possono non essere materie diverse da quelle indicate nei precedenti comma. Non risponderebbe, infatti, ad alcuna logica, una materia ripartita, tra competenze esclusive e concorrenti dello Stato e competenze residuali delle Regioni.

La competenza residuale, non può infatti costituire la base giuridica per ampliare una competenza regionale espressamente definita come concorrente dal III comma dell'art.117. Il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario deve costituire, nel rispetto dei principi e dei limiti fissati dalla legge statale, la cornice e insieme la modalità di esercizio della potestà legislativa tributaria da parte delle Regioni.

In caso contrario la conseguenza sarebbe che le Regioni, chiamate a coordinare la finanza pubblica ed il sistema tributario locale ai sensi dell'art.117. III comma, potrebbero esercitare l'iniziativa legislativa in campo tributario senza alcun vincolo neppure di principio previsto da leggi statali, con esiti a dir poco sorprendenti.

La legge 212/2000 che definisce lo Statuto dei diritti del contribuente, vincolante per il legislatore statale con il solo limite di consentire eventuali deroghe espresse, potrebbe essere tranquillamente disattesa dal legislatore tributario regionale. Tale soluzione istituzionalizzerebbe l'anarchia fiscale.

La Corte Costituzionale, nella [sentenza n. 37/2004](#), ha ribadito la impossibilità per le Regioni di adottare norme tributarie in assenza della determinazione dei principi di coordinamento da parte dello Stato: Ciò era già Stato deciso con le sentenze 296 e 297 del 2003 che hanno sancito il principio che le leggi regionali possono modificare od integrare le leggi tributarie a destinazione delle Regioni, istituite con leggi dello Stato (vedi IRAP) solo nei limiti previsti dalla legge istitutiva del tributo. Oltre ciò la Corte ha evitato di dichiarare esplicitamente infondata la pretesa competenza residuale delle Regioni in materia tributaria.

Tuttavia ha implicitamente precluso qualsiasi suggestione di questo tipo quando ha sottolineato che la fondamentale legge di coordinamento, dettata dal parlamento nazionale, dovrà disciplinare il rapporto tra legislazione statale e legislazione regionale per quanto attiene alla disciplina di grado primario dei tributi locali: "potendosi in astratto concepire situazioni di disciplina normativa sia a tre livelli (legislativa statale, legislativa regionale, e regolamentare locale) sia a due soli livelli (statale e locale, ovvero regionale e locale)".

Si ribadisce quindi, l'inconferenza della tesi di una potestà legislativa residuale delle Regioni in materia di fiscalità regionale e locale.

Considerare la funzione di coordinamento assegnata alle Regioni come qualcosa di distinto dall'esercizio del potere di imposizione, non sembra convincente, perché è difficile immaginare che questa attività di coordinamento, esercitata dalle Regioni sia nei confronti della finanza locale, sia rivolta a se stessa, si sostanzi in qualcosa di diverso dall'adottare norme a contenuto tributario.

D'altra parte, interpretare le disposizioni in tema di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, non come modalità e limite all'esercizio della potestà tributaria delle Regioni, ma come materia autonoma, la renderebbe, a ben vedere, priva di effetti pratici. Per quanto si voglia dilatare la potestà tributaria regionale, il sistema delle fonti, non consente alle Regioni di interpretare la propria funzione come possibilità di modificare, con proprie leggi, le disposizioni del sistema tributario statale, sia in riferimento alla compartecipazione al gettito dei tributi erariali, sia alla disciplina di tributi regionali e locali istituiti con legge dello Stato, e quindi non modificabili da parte della Regione se

non nei limiti consentiti dalla legge statale.

Accanto a queste osservazioni relative alle tecniche adottate per definire il riparto tra le competenze legislative tra Stato e Regioni, vi è l'elemento testuale dell'art.117, comma II, lett.p), che, riservando alla legislazione statale la disciplina delle funzioni fondamentali di Comuni, Province e Città Metropolitane, introduce un ulteriore elemento di chiarezza. Appare, infatti, difficile sostenere che la possibilità di stabilire ed applicare i tributi riconosciuta agli Enti Locali dall'art.119. Il comma Cost., che essendo coperta da riserva di legge, richiede una previa autorizzazione legislativa, non rientri tra quelle funzioni fondamentali, la cui disciplina è riservata alla legge dello Stato (art.117, co.2, lett. p). Non si capisce in base a quale logica il finanziamento delle funzioni fondamentali degli Enti Locali, la cui determinazione è attribuita alla competenza esclusiva statale, al fine di garantirne l'uniformità su tutto il territorio della Repubblica, nel rispetto del principio di eguaglianza, sarebbe invece assegnato alla competenza delle Regioni, la cui funzione è quella di assicurare il coordinamento non certo il finanziamento degli Enti Locali.

La questione non è soltanto di principio: se veramente lo Stato non avesse più il potere di istituire tributi locali, gli Enti territoriali sarebbero condizionati nella loro autonomia fiscale dagli stessi limiti che caratterizzano quella regionale, rispetto al potere impositivo di cui è titolare lo Stato. La regionalizzazione dell'autonomia tributaria degli Enti Locali, non sarebbe quindi un elemento di maggiore autonomia ma di condizionamento.

Ad ulteriore conferma della tesi, vi è il regime delle compartecipazioni al gettito dei tributi erariali, da parte di Regioni ed Enti Locali, elemento di raccordo tra sistema tributario statale e finanza regionale e locale, ed al tempo stesso strumento di autonomia tributaria, anch'esso attribuito alla competenza esclusiva del legislatore statale. A questi elementi testuali, già di per sé sufficienti ad escludere l'esistenza di due sistemi tributari differenziati, se ne potrebbero aggiungere altri, decisivi, di ordine sistematico.

Il riferimento al sistema tributario dello Stato, contenuto nel II comma dell'art.117, non solo non prefigura l'esistenza di un secondo sistema tributario regionale e locale, né preclude al legislatore statale la possibilità di istituire tributi a destinazione regionale o locale. L'espressione, analoga a quella adoperata per definire i rapporti internazionali e quelli con l'Unione Europea dello Stato, ha lo scopo di consentire l'esercizio in questo campo della potestà concorrente delle Regioni. Potestà che in campo tributario è significativamente più ristretta per imprescindibili esigenze di coordinamento e di rispetto del vincolo della capacità contributiva. E poiché è lo Stato ad indirizzare l'azione di coordinamento regionale nulla vieta che la legge di coordinamento disciplini anche la possibilità di istituire tributi a destinazione delle Regioni, riservando a queste ultime una autonomia applicativa molto ampia

### **3) Contenuti e limiti dell'autonomia tributaria regionale: i tributi propri in senso stretto e i tributi a destinazione regionale**

Le puntualizzazioni che seguono si riferiscono, per semplicità espositiva, alle Regioni, ma sono estensibili, con gli opportuni adattamenti, agli altri Enti Locali. Il secondo comma dell'art.119 della Costituzione, nel disciplinare in concreto l'esercizio della potestà tributaria delle Regioni, significativamente, dispone che l'iniziativa legislativa debba svolgersi in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. La precisazione che richiama, testualmente, il contenuto del terzo comma dell'art.117 della Costituzione in tema di esercizio della potestà legislativa concorrente in campo tributario, non è priva di significato. In essa emerge, infatti, la conferma che il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario non rappresenta un improbabile materia autonoma, distinta dall'esercizio dall'autonomia tributaria e finanziaria, ma individua la cornice ed il limite entro cui le Regioni possono esplicitare la propria autonomia legislativa in campo fiscale.

Il carattere di sistema che deve necessariamente connotare la legislazione tributaria porta a ritenere che la formula dell'art.117,II comma lett.e), "Sistema tributario e contabile dello Stato", attribuisca alla competenza esclusiva del Parlamento nazionale la definizione delle diverse disposizioni che concorrono a formare l'unico sistema tributario previsto in Costituzione: quello dello Stato. Sistema che ricomprende sia i principi generali dell'ordinamento tributario e di coordinamento per

l'esercizio della potestà tributaria delle Regioni, sia le diverse leggi che disciplinano i tributi erariali, nonché l'esercizio dell'autonomia tributaria da parte degli Enti Locali e l'attribuzione eventuale alle Regioni di ulteriori spazi di autonomia fiscale in materie di pertinenza esclusiva dello Stato (es: l'ambiente).

In definitiva, il nucleo centrale del dissenso rispetto alla tesi del doppio sistema tributario, nasce dal fatto che la pariordinazione tra Stato e Regioni nell'esercizio della potestà legislativa, specie nel campo della finanza pubblica, appare piuttosto una affermazione di principio volta ad impedire compressioni illegittime dell'autonomia finanziaria e tributaria delle Regioni che un dato dimensionalmente rilevante dal punto di vista dei contenuti. I vincoli di sistema richiamati, significativamente, nel secondo comma, dell'art.119; la competenza esclusiva dello Stato in tema di perequazione; le ampie funzioni riservate allo Stato nella determinazione delle compartecipazioni al gettito dei tributi erariali "riferibile al territorio di Regioni ed Enti Locali"; nella istituzione del fondo perequativo e nella sua ripartizione a favore dei territori con minore capacità fiscale per abitante, e soprattutto le disposizioni contenute nel V comma dell'art.119, che impegnano lo Stato a destinare risorse aggiuntive per obiettivi di sviluppo, coesione e solidarietà sociale; per rimuovere gli squilibri economici e sociali e favorire l'effettivo esercizio dei diritti della persona, richiamano il principio generale di eguaglianza (art.3, co.2 Cost.) ed assegnano allo Stato una funzione centrale. Funzione che lo pone in una posizione di sicura preminenza nella riduzione a sistema dell'insieme della legislazione tributaria. A conferma di questa tesi, occorre sottolineare che, nell'esercizio della potestà legislativa concorrente, ai sensi dell'art.117 co.3 della Cost., le Regioni sono vincolate, di norma, al rispetto dei soli principi fondamentali fissati dalla legislazione dello Stato; principi che sembrano escludere che la legislazione statale possa, ormai, emanare norme generali di indirizzo e coordinamento nelle materie di competenza concorrente.

In campo tributario, significativamente, la potestà dello Stato di fissare i principi fondamentali, è, sicuramente, più ampia, perché si concretizza nell'esercizio di un potere di coordinamento.

A ben vedere, l'ipotesi di un sistema tributario bipolare, a parte gli elementi sistematici richiamati in precedenza, contrasta con il principio di contenenza che non permette alle Regioni di legiferare in materie attribuite alla competenza esclusiva dello Stato. Ora, è proprio questo principio che non consente di attribuire alle Regioni una competenza esclusiva in tema di tributi locali. Le funzioni fondamentali di Comuni, Province e Città Metropolitane, che vengono esercitate attraverso la predisposizione di servizi locali, rappresentano, infatti, interessi unitari, che devono essere garantiti in maniera uniforme su tutto il territorio dello Stato, la cui disciplina è significativamente riservata alla legislazione esclusiva dello Stato. Non solo sarebbe, quindi, del tutto irrazionale affidare alle Regioni la disciplina dei tributi locali, ma in una lettura non formalistica del principio di contenenza sarebbe anche illegittimo.

Allo Stato, infatti, è riservata, non solo, la competenza esclusiva di fissare le funzioni fondamentali degli Enti di decentramento, e quindi anche le modalità di finanziamento di tali funzioni, ma, anche, il più generale e trasversale compito di tutelare l'unità giuridica ed economica della Nazione; di assicurare la tutela dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti, civili e sociali; di adottare le misure e gli interventi anche sostitutivi (art.120, co.2) necessari ad assicurare il concreto esercizio di funzioni fondamentali e diritti economico-sociali.

Non può, quindi, dubitarsi che, a parte ogni considerazione di tipo funzionale, spetti alla competenza dello Stato di definire, tra le funzioni fondamentali degli Enti Locali, anche, quelle relative alle modalità di esercizio dell'autonomia tributaria da parte di questi ultimi. Autonomia essenziale per assicurare il finanziamento integrale delle funzioni attribuite dallo Stato agli Enti Locali.

Il che, evidentemente, non esclude che anche le Regioni possano istituire tributi locali, per assicurare il finanziamento di ulteriori funzioni amministrative trasferite al sistema delle autonomie locali, ovvero per aumentarne la capacità di investimento: comunque, sempre nei limiti dei principi fondamentali di coordinamento fissati dal legislatore statale.

D'altra parte, il carattere limitato dell'autonomia regionale e locale non deriva dalla propensione più o meno regionalista con cui si affronta la lettura del testo del Titolo V novellato, ma dal fatto che è la struttura stessa dei moderni sistemi fiscali ad essere basata, prevalentemente, su tributi che non si prestano, in ragione delle loro caratteristiche

strutturali, ad essere applicabili su base regionale e locale.

Situazione, questa, riconosciuta dal co.2 del nuovo art.119 Cost. che consente alle Regioni ed agli Enti Locali di disporre di compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio. Il riferimento alla capacità fiscale del territorio, rappresenta una significativa novità, introdotta dal nuovo testo dell'art.119 Cost., che dovrebbe garantire una maggiore disponibilità di risorse e, quindi, un più elevato grado di autonomia finanziaria alle aree più sviluppate del Paese, quelle, appunto, che esprimono maggiore capacità fiscale. Si tratta di una novità di non poco rilievo la cui portata, tuttavia è, almeno in parte, limitata negli effetti sia dall'eccesso di materie e funzioni trasferite specie al sistema regionale dalla riforma del titolo V: sia dal fatto che le compartecipazioni saranno, tendenzialmente, graduate in funzione della maggiore o minore capacità fiscale dei diversi Enti interessati.

Si può quindi affermare che il valore della riforma finanziaria in senso autonomista assume, come è giusto in un Paese caratterizzato da marcate differenziazioni territoriali, un carattere prevalentemente qualitativo.

Di maggiore interesse è, invece, definire gli ambiti entro cui potrà esercitarsi la potestà tributaria delle Regioni, strette, da un lato, dall'impossibilità di istituire tributi propri in aree economiche già coperte da tributi erariali; dall'altro, dal fatto che un settore importante, quale è la fiscalità immobiliare, è attribuita dalla legge, (non solo in Italia), ai Comuni.

Al riguardo, occorre precisare che la tesi espressa autorevolmente dal Guarino, secondo cui la maggior parte dei tributi, dopo la riforma del Titolo V, dovrà essere "raccolta" dalla Regioni, non offre, al di là di una legittima opinione personale, alcun elemento utile ad una ricostruzione del sistema tributario su base regionale. Nulla dice, in particolare sul fatto che alcune basi imponibili, tipiche dei sistemi fiscali dei Paesi ad economia avanzata, o non si prestano ad essere gestiti a livello regionale, come l'imposta sul reddito, ovvero sono caratterizzati da tali elementi di rigidità, a livello comunitario, è il caso dell'IVA, da non poter essere impiegati come elementi di autonomia fiscale, almeno nel senso classico dell'espressione: vedo, voto, pago. E nulla dice, soprattutto su come un ordinamento tributario che raccolga le imposte, prevalentemente, su base regionale, possa assicurare l'unità del sistema tributario ed il diritto dei cittadini, costituzionalmente protetto, ad una tassazione ragionevolmente uniforme su tutto il territorio della Repubblica.

Una cosa è infatti definire un sistema flessibile, ed un'offerta di servizi ragionevolmente articolata nel territorio in relazione al grado di sviluppo ed alla diversa capacità fiscale per abitante delle Regioni, cosa che del resto già avviene oggi; altro è un sistema privo di ammortizzatori unitari quale inevitabilmente sarebbe un sistema tributario a "raccolta" regionale, che istituzionalizzerebbe la regola che, nelle aree meno favorite a maggiori imposte locali corrisponderebbero servizi di minore qualità!

Occorre infatti sottolineare che nel nuovo modello ordinamentale a base regionale il riequilibrio finanziario tra i diversi livelli di governo locale, costituisce una funzione propria dello Stato, collegata ai principi di eguaglianza e capacità contributiva, cui corrisponde il diritto dei cittadini ad usufruire dei medesimi servizi su tutto il territorio dello Stato, nei limiti dei livelli essenziali dei diritti civili e sociali.

Il soddisfacimento in concreto di tali diritti non dipende quindi da una ipotetica solidarietà interregionale, che non trova alcun riscontro nel nuovo assetto dei poteri locali definito dal testo del titolo V novellato; ma dalla ripartizione delle risorse proposte annualmente dal Governo con il progetto di bilancio e di legge finanziaria, finalizzati al finanziamento integrale delle funzioni attribuite al sistema locale ai sensi del IV comma dell'art.119 Cost. Il potere di decidere questo delicato equilibrio appartiene quindi in ultima istanza al Parlamento nazionale, massima espressione della sovranità popolare, ed elemento essenziale dello Stato ordinamento.

Tuttavia, proprio per i raccordi unitari del sistema, ritengo che l'area dei tributi propri delle Regioni possa essere più ampia di quanto lascerebbero pensare i limiti riconosciuti, in genere, dagli ordinamenti di tipo federale: non sovrapposizione dei tributi regionali ai tributi erariali; elementi oggettivi e soggettivi dei tributi riferibili a materie di competenza regionale; divieto di istituire dazi di importazione ed altre barriere alla libera circolazione delle persone e dei beni sul territorio



dello Stato.

La nuova formulazione dell'art.119 Cost. non esclude che, tra i tributi propri delle Regioni, accanto ad imposte sui trasporti, sulle fonti energetiche non rinnovabili, sull'uso del territorio, e su altre basi imponibili a carattere reale, possano trovare spazio anche tributi a destinazione regionale istituiti con legge statale in materie come l'ambiente, che l'art.117, co.2 Cost. attribuisce alla competenza esclusiva dello Stato. Tuttavia, mentre, in passato, l'autonomia tributaria regionale era derivata (vedi IRAP), poteva, quindi, esercitarsi, solo, nei limiti consentiti dalla legge statale, dopo la riforma del Titolo V, essa assume dimensioni più ampie, incontrando, solo, i limiti dei principi fondamentali e delle norme di coordinamento, che hanno la funzione di definire in concreto gli ambiti di esercizio dell'autonomia tributaria regionale.

Nulla vieta quindi, che tra i principi di coordinamento lo Stato introduca disposizioni idonee a regolare l'esercizio dell'autonomia tributaria in quei settori in cui le Regioni, senza la copertura di norme statali non potrebbero istituire tributi. Appare però evidente che la possibilità di istituire tributi a destinazione regionale, con legge dello Stato, nel sistema delle fonti di finanziamento disciplinate dal II comma dell'art. 119, dovrebbe lasciare comunque ampia autonomia di scelta di soluzioni diverse alle Regioni, fatta salva eventualmente la possibilità di non superare determinati livelli di prelievo.

Le Regioni, in ipotesi di questo tipo dovrebbero poter modificare in tutto o in parte il tributo, o anche disapplicarlo, determinandone autonomamente il gettito. Nel caso di tributi attribuiti alle Regioni ma istituiti con legge dello Stato, quali ad es. l'IRAP, non vi sarebbe sovrapposizione ma concorso di fonti tra leggi tributarie, statali e regionali, regolato dalla legge statale di coordinamento.

Lo Stato, istituendo un tributo a destinazione regionale, in un'area economica la cui materia è sottratta, ai sensi dell'art.117. co.2. alla potestà legislativa delle Regioni, (si pensi alla tutela dell'ambiente e dell'ecosistema), attrarrebbe la materia alla competenza regionale nei limiti definiti dalla legge stessa. In quest'ambito, quindi, la Regione potrebbe con proprie leggi introdurre modifiche anche in aspetti essenziali relativi ai soggetti, all'oggetto e agli altri elementi che concorrono alla determinazione del dovuto, con il solo limite eventuale di non incidere su aspetti definiti non modificabili dalla legge istitutiva del tributo: non sovrapposizione quindi, ma concorso di fonti.

Lo Stato anche dopo la riforma del titolo V conserva comunque un potere di indirizzo sulle scelte regionali in campo tributario, potendo parametrare, annualmente, con la legge finanziaria, le compartecipazioni regionali al gettito dei tributi erariali, tenendo conto dello sforzo fiscale compiuto dalle Regioni attraverso l'applicazione di tributi propri. Anche questo è un elemento che se evidenzia da un lato il ruolo centrale dello Stato nella determinazione degli indirizzi di finanza pubblica, anche a livello decentrato; dall'altro, dovrebbe consentire alle Regioni di esercitare, pienamente, la propria autonomia fiscale all'interno degli indirizzi e dei limiti propri del sistema. Questione ulteriore è quella di vedere se nell'ambito dei principi di coordinamento, possa essere disciplinata ed in quali limiti la possibilità per la legge statale di modificare o abrogare una legge tributaria regionale per motivate esigenze di politica fiscale e di coerenza del sistema.

A prima vista, la risposta dovrebbe essere negativa, perché il riparto delle competenze legislative tra Stato e Regioni è fondato sulla separazione tra i due ordinamenti; quindi, se la legge regionale rispetta i limiti stabiliti per l'esercizio della potestà concorrente, ogni intervento statale appare precluso. Tuttavia, se si considera che appartiene alla legislazione statale di assicurare l'unità del sistema tributario, non mi pare esista alcuna preclusione di principio alla possibilità di regolare all'interno della legge che dovrà definire i principi fondamentali e i criteri per il coordinamento dell'esercizio della potestà tributaria delle Regioni, i casi in cui la legge statale possa, per esigenze unitarie e di coerenza del sistema tributario, modificare, o, anche, sopprimere un tributo regionale.

È evidente, perché ipotesi di questo tipo siano, non solo, legittime, ma compatibili con i principi autonomistici stabiliti dall'art.119 Cost. nel testo novellato, che l'intervento statale debba essere disciplinato in modo da accompagnare ogni riduzione di gettito dei tributi regionali, con trasferimenti finanziari di pari importo a carico del bilancio dello Stato. Una soluzione di questo tipo, mutuata dall'esperienza della legge

organica che disciplina la finanza delle Comunità Autonome in Spagna (LOFCA), avrebbe il pregio di porsi come norma di chiusura finalizzata ad assicurare l'unità del sistema tributario; rispettando, pienamente, l'autonomia finanziaria delle Regioni, attraverso la garanzia dell'invarianza del gettito. Essa sarebbe funzionale ad una legge di principi tesa a valorizzare al massimo l'autonomia delle scelte regionali; soluzione a mio avviso preferibile rispetto ad una predeterminazione troppo rigida degli ambiti di esercizio dell'autonomia tributaria regionale che renderebbe superflua una norma simile a quella spagnola richiamata in precedenza.

Dall'esame delle disposizioni costituzionali che disciplinano l'esercizio dell'autonomia regionale emerge, accanto al ruolo centrale riservato al Governo ed al Parlamento nella definizione degli assi portanti e, quindi, degli indirizzi della politica fiscale, una valorizzazione dell'autonomia tributaria delle Regioni caratterizzata dall'attribuzione di una limitata potestà legislativa concorrente in campo fiscale. Una potestà che, pur essendo caratterizzata da alcuni vincoli di sistema connessi, almeno in parte, con la stessa struttura dei moderni sistemi tributari, rappresenta, comunque, una novità di rilievo sul piano istituzionale ed un ancoraggio sicuro per lo sviluppo ulteriore dell'autonomia regionale.

#### **4) Autonomia finanziaria regionale ed unità del sistema finanziario**

Definiti i limiti all'esercizio del potere di imposizione da parte delle Regioni, quali emergono dal coordinamento degli artt.117 e 119 Cost., nel testo novellato, con le altre disposizioni che disciplinano l'attività finanziaria ed evidenziato il ruolo centrale assunto dallo Stato quale garante dell'autonomia finanziaria dei diversi livelli di Governo in cui si articola la Repubblica, nel più ampio quadro del sistema finanziario, è ora opportuno esaminare la ricostruzione del sistema delle fonti tributarie operata da quella parte della dottrina che partendo dal dato letterale delle competenze tributarie e finanziarie delle Regioni limitate al coordinamento ai sensi del III comma dell'art. 117, ritiene che il quadro di riferimento sia rimasto sostanzialmente quello del 1948.

Il coordinamento tra le disposizioni contenute negli artt. 117 e 119 Cost. da un lato e l'art.23 Cost. dall'altro, porta ad escludere la possibilità di una interpretazione evolutiva che trasformi la riserva di legge statale disciplinata dall'art.23 Cost., in una riserva di legge statale e regionale.

L'art.117 Il comma individua una competenza esclusiva dello Stato in materia di sistema tributario; mentre il III comma dello stesso articolo, affida alla competenza concorrente delle Regioni l'armonizzazione dei bilanci pubblici ed il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario.

La potestà legislativa attribuita alle Regioni nel campo fiscale, si limita quindi, a coordinare l'esercizio dell'autonomia tributaria degli Enti Locali; tra l'altro nei limiti dei principi fondamentali stabiliti dalla legge statale di coordinamento, ed è completamente distinta dal proprio oggetto che è l'autonomia finanziaria.

Non può parlarsi poi di potestà legislativa residuale, ai sensi del IV comma art.117 della Cost. perché questa, come abbiamo osservato in precedenza, presuppone, oltre al mancato conferimento della competenza allo Stato, anche l'assenza di specifica e limitata attribuzione di competenza concorrente alle Regioni in campo tributario. Quindi, neppure l'art.117 del IV comma, altera la natura statale della legge contemplata nell'art.23 della Cost..

La più ampia autonomia riconosciuta agli Enti Locali dal II comma dall'art.119, nel testo novellato, sembrerebbe contraddire questa affermazione; sul piano sostanziale tuttavia, nel concreto esercizio, l'autonomia finanziaria locale incontra una serie di limiti e vincoli imposti dal carattere unitario della Repubblica ( art.5) a cui deve corrispondere un sistema di tributi locali essenzialmente eguali (art.3) finalizzato al finanziamento delle funzioni locali disciplinate in modo uniforme su tutto il territorio dello Stato, in grado di non alterare la localizzazione ottimale degli individui e delle attività economiche o di condizionare la mobilità delle merci.

Quindi, il carattere indifferenziato dell'autonomia tributaria attribuita alle Regioni ed agli altri Enti Locali dal II comma dell'art.119 della Cost. risponde alla ratio di limitarne la portata. Esso infatti conduce all'art.23 della Costituzione e condiziona anche l'esercizio della potestà legislativa regionale, nel senso che essa come per gli altri Enti Locali potrà esercitarsi ai sensi dell'art.23 della Cost. soltanto nei limiti stabiliti dalla legge statale di autorizzazione e dai principi di coordinamento, a

cui la Regione dovrà attenersi nel coordinare ed armonizzare l'esercizio dell'autonomia tributaria degli altri Enti Locali e di se stessa.

Non solo quindi il dato letterale che attribuisce alle Regioni soltanto il potere di emanare norme finanziarie di armonizzazione e di coordinamento, ma anche gli elementi sostanziali contenuti nel II e nel III comma dell'art.119 che attribuiscono allo Stato il compito di assicurare il finanziamento integrale delle funzioni attribuite agli Enti Locali fanno ritenere che la riserva di legge disciplinata dall'art.23 Cost. rimanga anche dopo la riforma del Titolo V, riserva di legge statale.

Questa conclusione non sembra condivisibile perché è pur vero che il testo costituzionale presenta elementi contraddittori e lacune; ma quando il I comma dell'art. 120 fa divieto alle regioni di istituire dazi doganali o di transito, sembra dare per acquisito che anche le regioni abbiano ormai potestà primaria in materia fiscale.

Il punto merita approfondimento. Nella Costituzione del '48 il divieto per le Regioni di istituire dazi doganali e di transito, appare rivolto a quelle Regioni ad ordinamento differenziato i cui Statuti attribuiscono loro la potestà legislativa anche in campo tributario; non si estende invece alle Regioni di diritto comune.

Il mancato esercizio di tale potere, legato alla generosa compartecipazione al gettito dei tributi erariali riscosso sul proprio territorio dalle Regioni a statuto speciale, non muta quindi il quadro di riferimento. L'art. 23 della Costituzione prevede in campo fiscale una riserva di legge relativa e rinforzata, che si riferisce in via prioritaria alle leggi tributarie dello Stato ma non esclude quelle regionali.

Con la riforma del Titolo V il quadro di riferimento muta profondamente. Lo Stato non ha più potestà legislativa nelle materie di competenza concorrente, e le Regioni non incontrano nell'esercizio della loro autonomia altro limite che non sia quello dei principi fondamentali, essendo venuti meno il limite dell'interesse nazionale e quello delle altre Regioni.

L'eliminazione di quest'ultimo, quasi ignorata dalla dottrina, produce effetti assai più incisivi dell'interesse nazionale, perché disegna per la legislazione regionale un quadro di riferimento in cui si realizza una scomposizione tra vincoli solidaristici ed elementi competitivi.

La solidarietà è affidata ormai essenzialmente allo Stato mentre il regionalismo delinea un quadro più orientato alla competizione tra Regioni.

In quest'ambito appare evidente che il divieto per le Regioni di istituire dazi doganali o di transito, confermato al I comma dell'art. 120 novellato, assume una portata ben più ampia rispetto al testo del 1948. Coninvolge infatti direttamente l'attività di coordinamento in campo tributario attribuita alle Regioni dal III comma dell'art. 117.

Dopo la riforma del Titolo V la legislazione regionale assume un ruolo sostanzialmente diverso e più ampio rispetto alla precedente esperienza. Sul piano formale, non può negarsi che le norme di coordinamento emanate dalle Regioni abbiano natura tributaria, potendo incidere positivamente e negativamente sul gettito dei diversi tributi locali e regionali che sono chiamate a coordinare.

Certo l'autonomia tributaria regionale dovrà svolgersi nei limiti fissati dalla legge statale di coordinamento; non credo tuttavia che nell'esercizio di tale potere lo Stato possa porre vincoli tali da determinare di fatto, come per gli altri enti territoriali un'autonomia tributaria di secondo livello.

D'altra parte, se anche per l'istituzione dei tributi propri delle Regioni rimanesse valido il principio della riserva di legge statale ex art.23 Cost., verrebbe meno la stessa funzione di coordinamento attribuita alle Regioni dall'art.117 III comma. L'intera materia della finanza locale sarebbe infatti predeterminata dal legislatore statale, che nel definire i tributi propri di Regioni ed Enti Locali, la compartecipazione al gettito dei tributi locali e la dimensione ed i criteri di ripartizione dei fondi perequativi, opererebbe necessariamente anche un'azione di contemperamento tra le diverse esigenze finanziarie espresse dalle autonomie locali, coordinandole al sistema tributario dello Stato.

Sarebbe superflua qualsiasi funzione di coordinamento da parte delle Regioni, se questa avesse ad oggetto un sistema di tributi regionali e locali predeterminati negli elementi essenziali da leggi dello Stato.

Se invece si esamina nella concretezza di contenuti possibili la competenza concorrente in tema di armonizzazione e coordinamento attribuita alle Regioni in campo finanziario e tributario, ci si rende conto che questa attività non configura di per sé una materia autonoma,

delimitata dal dato letterale, ma costituisce la modalità di esercizio della potestà legislativa in campo finanziario e tributario da parte delle Regioni, ordinarie e a statuto speciale.

Autonomia non predeterminata nei contenuti nei rigidi confini di leggi tributarie statali di autorizzazione ex art.23 della Costituzione, come per gli altri Enti territoriali; ma comunque condizionata nell'esercizio ai principi di coordinamento e alla definizione alle aree di intervento riservate alla competenza legislativa delle Regioni da parte dello Stato.

Principi che, nel delimitare l'autonomia tributaria regionale ne valorizzano il ruolo di raccordo e di coordinamento tra il sistema tributario e la finanza locale, attraverso la possibilità attribuita alle Regioni di emanare norme tributarie sostanziali, presupposto ed oggetto di un'attività di coordinamento che, altrimenti non avrebbe alcun senso.

In campo tributario non esiste una competenza legislativa ripartita tra Stato e Regioni in relazione alla diversa dimensione territoriale che dia luogo a due distinti sistemi. L'autonomia tributaria delle Regioni non configura quindi un diritto delle Regioni di stabilire con propria legge nuovi tributi, pariordinato a quello dello Stato, ma si esercita in armonia con la Costituzione, negli ambiti e secondo principi predeterminati dal legislatore statale. Questa conclusione è importante perché il processo di trasferimento delle competenze e la concreta attuazione del titolo V riformato abbraccerà un periodo di tempo necessariamente lungo e sarà condizionato dalla disponibilità da adeguate risorse finanziarie. (il processo di decentramento, non è infatti a costo zero, anche in una applicazione rigorosa dei principi di sussidiarietà, ed adeguatezza, tendente a contenere le diseconomie di scala).

L'inesistenza di un diritto delle Regioni ad imporre tributi pariordinato a quello dello Stato, consente allo Stato, in applicazione del principio di sussidiarietà ascendente, coinvolgendo le Regioni nella fase procedimentale dell'individuazione degli interessi non frazionabili da attrarre alla disciplina legislativa statale, di stabilire norme statali di sistema e di impegnare risorse finanziarie adeguate, in settori che pure attribuiti alla competenza legislativa delle Regioni, evidenzino esigenze di coordinamento ed interessi unitari sovregionali.

La Corte Costituzionale con la [sentenza 303/2003](#) ha sottolineato che il principio di sussidiarietà oltre ad avere carattere discendente (nei limiti in cui non determini diseconomie di scala in base al principio di adeguatezza) può assumere anche carattere ascendente in settori quali quelli economici in cui l'esperienza di questi anni ha evidenziato che la sola attività regionale appare inadeguata a realizzare politiche di sistema.

Il fatto che al diritto dello Stato di imporre tributi non se ne affianchi un altro di pari rango di cui siano titolari le Regioni, che verrebbe compreso da un più ampio esercizio della potestà tributaria statale consente allo Stato, quando ne ricorrano strettamente le condizioni, di intervenire direttamente destinando risorse proprie anche al di là di quando previsto dal V comma dell'art. 119 della Cost., in settori attribuiti alla competenza legislativa regionale, per tutelare interessi non frazionabili e ridurre ad unità e a sistema l'insieme delle attività di settore, specie economiche (industria, artigianato, commercio, turismo, ricerca) svolte dalle singole Regioni.

Ovviamente le leggi di sistema devono integrarsi e non contrapporsi all'azione delle Regioni, ma, ove queste esigenze unitarie si manifestino in concreto, l'intervento non sarà condizionato dal diritto delle Regioni ad imporre tributi.

Tuttavia il carattere procedimentale dell'esercizio della sussidiarietà ascendente da parte dello Stato ai sensi dell'art.118 della Costituzione impone il pieno coinvolgimento delle Regioni nell'individuazione degli interessi non frazionabili, che non consentono di essere disciplinati a livello regionale e che dovranno quindi essere armonizzati con il diritto delle Regioni al pieno rispetto della propria sfera di autonomia legislativa (Cfr. Corte Costituzionale n. 49/2004).

L'intervento statale potrà quindi esercitarsi legittimamente solo nei limiti in cui, nel rispetto del principio di leale collaborazione, integrerà, senza comprometterne l'autonomia, le politiche di settore dell'insieme delle Regioni in sistemi unitari.

La ricostruzione del principio di sussidiarietà adottata dalla Corte Costituzionale, se da un lato sbarrata la strada ad interpretazioni volte a dilatare attraverso la potestà residuale la competenza regionale, evidenzia anche il limite di una riforma costituzionale che appare assai

più preoccupata di distribuire, in modo spesso discutibile nuove competenze alle Regioni e agli altri Enti territoriali, che di realizzare nuovi modelli autonomistici realmente funzionali.

Le attuali difficoltà dell'economia italiana pur avendo origini strutturali lontane, che non possono essere sottovalutate, evidenziano un elemento di ulteriore debolezza proprio nell'attuale modello istituzionale, che, specie in questa fase di transizione non sembra idoneo a produrre certezze specie in campo economico.

D'altra parte se si considera il ruolo centrale ed insostituibile dello Stato anche dopo la riforma del Titolo V della Costituzione nel governo della finanza pubblica, si comprende che non è semplicemente possibile governare la politica economica dell'Italia prescindendo da strumenti di raccordo unitari, che possano prevedere l'impiego di risorse pubbliche da parte dello Stato. L'attuale modello istituzionale, sulla base della ricostruzione procedimentale dei principi di sussidiarietà, differenziazione ed adeguatezza operata dalla Corte Costituzionale con la sentenza 303/04 in tema di legge-obiettivo per la realizzazione di grandi infrastrutture, consente già oggi allo Stato di emanare leggi di sistema che integrino le politiche regionali di settore in modelli a rete, senza comprimerne l'autonomia.

Credo tuttavia che una più meditata sistemazione delle competenze legislative tra Stato e Regioni dopo questi primi anni di esperienza del nuovo Titolo V, potrebbe realizzarsi, riconoscendo allo Stato la competenza di emanare norme generali in campo economico. L'esperienza di oltre trent'anni di regionalismo ha infatti evidenziato l'inadeguatezza dello Stato ad esercitare la funzione di indirizzo e coordinamento senza comprimere l'autonomia regionale; la possibilità di emanare invece norme generali con dotazioni finanziarie adeguate, potrebbe rappresentare uno strumento innovativo finalizzato alla cura di quegli interessi non frazionabili che caratterizzano le politiche economiche delle democrazie mature; attenuando i rischi di invasione da parte dello Stato delle competenze proprie delle Regioni nelle politiche di settore.

Ulteriori conferme alla ricostruzione dei rapporti tra Stato e Regioni nell'esercizio della potestà tributaria, prospettate aderendo ad un'interpretazione funzionale del Titolo V della Costituzione, emergono dal coordinamento delle disposizioni novellate con i principi che regolano l'esercizio dell'attività finanziaria, contenuti nella prima parte della Costituzione. L'unità del sistema finanziario è definita in modo esplicito nell'ordinamento, attraverso la disciplina delle attività di prelievo come concorso alla spesa pubblica (art.53, comma 1 Cost.). Il carattere strumentale delle leggi tributarie e lo stretto raccordo tra entrata e spesa trova la propria motivazione nella funzione di intervento dello Stato, finalizzata all'obiettivo di realizzare la libertà e l'uguaglianza dei cittadini (art.3, co.2 Cost; art.41, co.3 Cost.) ma non la esaurisce.

Il collegamento tra l'attività di prelievo e di spesa è, d'altra parte, reso più stringente dal fatto che l'insieme dell'attività finanziaria, anche quando si esprime attraverso l'esercizio di funzioni amministrative, trova il proprio fondamento nel carattere rinforzato della riserva di legge in materia finanziaria. L'art.75 Cost., nel disciplinare il referendum popolare non consente, infatti, l'abrogazione delle leggi tributarie, di bilancio e di programmazione pluriennale della spesa pubblica. Il divieto in parola è stato, prevalentemente, motivato dallo stretto collegamento tra leggi tributarie e legge di bilancio e dalla opportunità di evitare facili demagogie nel campo della legislazione fiscale. A mio avviso, la motivazione costituzionale di tale divieto è assai più penetrante: essa costituisce un ulteriore elemento di chiarificazione del valore e del principio di unità della finanza pubblica, che si esprime nello stretto legame che intercorre tra politica tributaria e finanziaria e bilancio dello Stato.

È, infatti, proprio attraverso il collegamento tra le leggi tributarie che concorrono al finanziamento della spesa pubblica e l'autorizzazione ad attuare la legislazione di spesa resa possibile dalla loro previsione nella legge di bilancio, che si materializza l'indirizzo politico del Governo in campo finanziario in rapporto dialettico con la maggioranza parlamentare, di cui essa è espressione. Non è, quindi, il contenuto economico e finanziario delle leggi tributarie e di bilancio a non essere sottoponibile a referendum; ed, infatti, è sempre possibile il controllo referendario di una legge di spesa, basti pensare, per tutti, al referendum sulla scala mobile: è la funzione di indirizzo politico che è propria dell'azione di Governo e che si sostanzia nell'esercizio

dell'iniziativa legislativa in campo finanziario e tributario, a non prestarsi al controllo referendario.

Il collegamento tra sistema politico ed istituti di partecipazione (art.49 Cost.) si esprime, sia attraverso gli strumenti rappresentativi propri del sistema parlamentare, sia mediante forme di democrazia diretta connesse con la struttura complessa della nostra forma di governo, ma non può incidere sul potere di indirizzo politico. Quest'ultimo, infatti, rappresenta una funzione costituzionalmente vincolata, alla cui formazione concorrono i vari Ministri. Il carattere unitario è assicurato, ai sensi dell'art.95 Cost. dal Presidente del Consiglio che dirige la politica generale del Governo e ne determina l'unità di indirizzo politico amministrativo.

Il ruolo di iniziativa e di impulso del Governo nella politica fiscale e di bilancio ed il potere di approvazione del Parlamento, concorrono, quindi, attraverso la dialettica Governo Parlamento, alla determinazione dell'indirizzo politico: indirizzo politico che, attraverso l'approvazione della legge finanziaria e del bilancio dello Stato, vede rinnovata, ogni anno, la fiducia al Governo, da parte della maggioranza parlamentare che lo ha espresso: fiducia che non è, evidentemente, sottoponibile a referendum. Ulteriori elementi confermativi dello stretto legame tra funzione di indirizzo politico del Governo ed unità del sistema finanziario si ricavano dalla lettura dell'art.81 Cost. Si tratta di un articolo a destinazione plurima.

Da un lato, definisce il ruolo centrale del Parlamento nell'approvazione della legge di bilancio e costituzionalizza il vincolo di copertura di ogni legge che comporti nuove o maggiori spese; dall'altro, disciplina l'iniziativa del Governo in materia di bilancio, escludendo, altresì, che con la legge di bilancio possano essere introdotti nuovi tributi o nuove spese.

Questa limitazione, che essendo riferita alla legge di approvazione di Bilancio, sembra rivolta al Parlamento, in realtà, evidenzia il ruolo centrale del Governo nella politica di bilancio: ruolo che si esprime attraverso la proposta di bilancio, che dà attuazione alle leggi sostanziali di spesa, secondo un dato indirizzo. È vero che l'art.81 Cost. non contiene un esplicito divieto di emendare il bilancio da parte del Parlamento; la legge finanziaria che riassume in sé la manovra di bilancio proposta dal Governo, è oggetto di confronto tra il Governo e le assemblee legislative. Tuttavia, l'impossibilità sancita dal co.3 dell'art.81 della Cost., di introdurre con la legge di bilancio, nuovi tributi e nuove spese e il potere del Governo di fissare nella legge finanziaria i limiti all'indebitamento, e di ridurre o rinviare le spese previste in leggi sostanziali, tendono ad incanalare il ruolo di modifica della proposta di bilancio di cui è titolare il Parlamento, entro i limiti consentiti dalla necessità di rispettare il vincolo del saldo netto da finanziarie, determinato dal Governo.

L'emendabilità del bilancio è, quindi, ammissibile entro i ristretti limiti dello spostamento di una spesa da settore ad un altro, purché tale possibilità sia già contenuta in una legge sostanziale di spesa e non contrasti con gli indirizzi politici assunti dal Governo con la proposta di bilancio: indirizzi, ulteriormente condizionati dalla necessità di rispettare gli equilibri di bilancio fissati in sede europea dal patto di stabilità, che vincola i Paesi appartenenti all'area dell'Euro e la cui operatività si estende anche alle Regioni e agli altri Enti territoriali.

Un ulteriore elemento rafforzativo dell'unità del sistema finanziario si evince, da un lato, dall'impossibilità per le Regioni (5 consigli regionali; art.75 Cost.) di sottoporre referendum abrogativo le leggi finanziarie anche quando ritengano che le risorse messe a disposizione del sistema regionale non consentano di finanziare, integralmente, le funzioni pubbliche loro attribuite (art.110, co.4, Cost.).

Dall'altro, limita fortemente la possibilità di sollevare, per gli stessi motivi, una questione di legittimità davanti alla Corte Costituzionale (art.127, co.2 Cost.) per violazione delle competenze regionali, perché il carattere temporalmente definito delle leggi finanziarie e di bilancio e la loro elasticità non offrono alcun parametro di riferimento certo per evidenziare una lesione della sfera di competenza finanziaria delle Regioni, che consenta alla Corte di sostituirsi al Parlamento nel bilanciamento degli interessi operato con l'approvazione della legge finanziaria e di bilancio.

Legge finanziaria, che costituisce lo strumento con cui lo Stato è chiamato ogni anno ad armonizzare i propri obiettivi di finanza pubblica con i limiti ed i vincoli posti dal patto di stabilità europeo, di cui il patto di

stabilità interno che riverbera i suoi effetti sull'autonomia finanziaria degli enti territoriali rappresenta il necessario corollario (cfr. [Corte Costituzionale n. 36/2004](#)).

Il rilievo, ovviamente, vale per le risorse attribuite alle Regioni ed al sistema delle autonomie territoriali; nei casi in cui invece lo Stato invada con propri interventi finanziari competenze locali, la tutela delle attribuzioni regionali davanti alla Corte Costituzionale è pienamente operante. L'autonomia finanziaria delle Regioni, pur essendo riconosciuta dall'art.119 della Costituzione del 1948, si è sviluppata nel corso di oltre trenta anni, in modo insoddisfacente, sia per il carattere derivato di tale autonomia, sia per il fatto che la funzione di coordinamento dei diversi livelli di finanza derivata è stata interpretata ed esercitata dallo Stato come elemento di condizionamento, piuttosto che di valorizzazione dell'autonomia regionale.

Condizionamento reso possibile dal fatto che, come abbiamo osservato in precedenza, l'autonomia regionale si manifesta, in concreto, attraverso la possibilità di sviluppare politiche diversificate nelle materie attribuite, dall'art.117 Cost., alla competenza delle Regioni e non nella mera predisposizione di servizi, tipica degli altri Enti di decentramento: il che ha comportato, talvolta, compressioni dell'autonomia finanziaria da parte dello Stato, ben oltre la necessità di rispettare il principio di unità del sistema finanziario. Evidenziati i limiti istituzionali che hanno condizionato lo sviluppo del regionalismo italiano e che non sono riferibili al carattere necessariamente unitario del sistema finanziario, il cui fine ultimo è quello di realizzare, attraverso la politica di prelievo e di spesa, l'eguaglianza sostanziale, ma alle condizioni storico-politiche in cui ha preso avvio l'ordinamento regionale; si tratta, ora di vedere in che misura ed attraverso quali strumenti, l'unità del sistema finanziario si riverbera nel nuovo ordinamento autonomistico delineato dal testo novellato del Titolo V della Cost.

L'indagine deve prendere, necessariamente, le mosse dal nuovo ruolo riservato allo Stato dalla riforma costituzionale e dal rapporto tra l'unità del sistema finanziario disciplinata nella prima parte della Costituzione che esprime la funzione di indirizzo politico del Governo nella politica di bilancio e l'autonomia di entrata e di spesa riconosciuta alle Regioni e agli altri Enti territoriali dal nuovo testo dell'art.119 Cost.

Prescindendo da competenze trasversali che esprimono esigenze unitarie ma non incidono, almeno direttamente, sulla autonomia finanziaria dei soggetti che costituiscono la Repubblica (Comuni, Province, Città Metropolitane, Regioni e Stato- art.114 Cost.), sono materie riservate alla competenza esclusiva dello Stato: a) la tutela del risparmio; b) la tutela della concorrenza; c) il sistema tributario dello Stato; d) la perequazione delle risorse finanziarie; e) la determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale; (f) l'indicazione delle funzioni fondamentali di Comuni, Province e Città Metropolitane; g) la previdenza sociale; h) la tutela dell'ambiente e dell'eco-sistema.

Si tratta di un complesso di competenze essenziali sotto il profilo della caratterizzazione unitaria del nostro ordinamento statale che riconducono al principio di eguaglianza sostanziale quale elemento caratterizzante ed al tempo stesso, condizionante, l'esercizio della funzione di indirizzo politico del Governo che si sostanzia nella predisposizione della legislazione finanziaria e di bilancio. Tuttavia, il collegamento tra l'esercizio da parte dello Stato della potestà legislativa nelle materie in cui ha competenza esclusiva, ed il ruolo centrale riservato allo Stato, nella realizzazione di un sistema che assicuri l'autonomia finanziaria di entrata e di spesa a Comuni, Province, Città Metropolitane e Regioni, ai sensi dei co.2 e 4 dell'art.119 ed i poteri sostitutivi disciplinati dal co.2 dell'art.120, valorizzano l'unità del sistema finanziario, quale limite reciprocamente condizionante l'autonomia finanziaria dello Stato, delle Regioni e degli altri Enti di decentramento.

L'unità del sistema finanziario non rappresenta, quindi, come in passato, un elemento di condizionamento dell'autonomia finanziaria e tributaria delle Regioni ma la cornice ed il limite entro cui lo Stato esprime, ogni anno, il proprio indirizzo politico, attraverso la presentazione della legge finanziaria e di bilancio. Leggi che evidenziano, armonizzano e riducono a sistema le diverse esigenze in cui si articola la politica nazionale, di cui il finanziamento delle funzioni attribuite all'ordinamento regionale ed agli altri Enti di decentramento, rappresenta un elemento centrale, ma anche, un vincolo non eludibile al pari di quelli posti dall'ordinamento comunitario. Vale, forse, la pena di sottolineare che l'unità del sistema

finanziario è un concetto necessariamente flessibile che consiste, da un lato, nel potere del Governo di attuare la politica di entrata e di spesa, secondo un dato indirizzo; dall'altro, nella necessità che il Governo stesso, nell'adattare la politica di bilancio alle mutevoli condizioni del ciclo economico, tenga conto del quadro di riferimento entro cui deve svolgere la propria azione. Quadro di riferimento che conduce, necessariamente, al ruolo di intervento dello Stato finalizzato ad assicurare che l'attività di tutti i soggetti che costituiscono la Repubblica sia orientata al rispetto dei principi di eguaglianza (art.3. co 2 Cost.) sostanziale e dei fini sociali che ne devono caratterizzare l'azione. L'unità del sistema finanziario rappresenta, quindi, non solo, la cornice entro cui deve esercitarsi l'autonomia regionale, ma, anche, il limite del potere statale che si esprime attraverso una serie di vincoli che ne caratterizzano l'azione, finalizzati ad assicurare a tutti i cittadini la fruizione dei diritti civili e sociali, nonché l'unità giuridica ed economica della nazione.

##### **5. Definizione di possibili ambiti per lo sviluppo dell'autonomia tributaria regionale e perequazione delle risorse: criticità del dlgs n. 56/2000**

Abbiamo, già, anticipato il senso delle disposizioni che agli artt.117 e 119 Cost. regolano l'autonomia tributaria regionale. Tra le diverse possibili opzioni, completa separazione tra sistema tributario dello Stato e leggi tributarie regionali ovvero complementarietà tra sistema tributario statale e leggi tributarie regionali che consenta allo Stato di intervenire sulla legislazione tributaria delle Regioni in base ai principi fondamentali fissati con legge dello Stato per l'esercizio della potestà tributaria concorrente delle Regioni, la mia preferenza va al modello spagnolo e, quindi, alla seconda. È vero che anche se si adottasse un sistema di separazione netta lo Stato potrebbe, sempre, esercitare per esigenze unitarie del sistema tributario, i poteri sostitutivi regolati dall'art.120 Cost.: ma è quantomeno dubbio che tale potere possa estrinsecarsi nell'abrogazione di una legge regionale da parte dello Stato.

Ritengo, pertanto, che la previsione di un potere di intervento modificativo o soppressivo di una legge tributaria regionale da parte dello Stato, se regolato nella legge statale che fissa i principi fondamentali cui devono attenersi le Regioni nell'esercizio della potestà legislativa tributaria, rappresenti una soluzione preferibile, perché, come del resto avviene in Spagna, verrebbero predeterminate, anche, le condizioni che consentono allo Stato di intervenire sulle scelte tributarie delle Regioni, prime fra tutte quella di assicurare alla Regione risorse compensative del tributo soppresso. Il vero limite allo sviluppo dell'autonomia tributaria regionale non deve ravvisarsi, secondo me, in queste limitate ipotesi, di intervento sostitutivo statale, che non inciderebbero, comunque, sull'autonomia finanziaria, ma nel fatto che non è facile individuare nuove basi imponibili caratterizzate da diffusione sufficientemente omogenea in tutto il territorio nazionale, che non siano già attribuite alla competenza locale (ICI), o disciplinate da un tributo erariale. Anche perché la nuova formulazione dell'art.117 Cost. ha riservato alla competenza esclusiva dello Stato la tutela dell'ambiente e dell'ecosistema, il che esclude per il principio di continenza che le Regioni possano istituire tributi ambientali; a meno che ciò non sia consentito dallo Stato.

Proprio questa possibilità di sviluppare nuovi tributi ambientali mi fa apparire preferibile un modello di autonomia tributaria regionale basato sulla complementarietà anziché sulla separazione tra sistema tributario dello Stato e leggi tributarie regionali, simile a quella delle comunità autonome in Spagna. Un sistema che si basi, sia su tributi propri, stabiliti dalle Regioni ai sensi dell'art.117, III comma, sia su tributi a destinazione regionale istituiti con legge statale, sul modello dell'IRAP.

La novità rispetto alla vecchia autonomia derivata, tutt'ora vigente, che potrebbe essere introdotta dalla legge statale che fisserà i principi fondamentali e di coordinamento del sistema tributario, potrebbe così sostanzialmente: la legge statale nell'istituire il tributo regionale ne attribuisce implicitamente la materia e quindi la disciplina alla piena competenza della Regione, che potrebbe modificarne i diversi elementi nell'esercizio della propria autonomia in campo fiscale, con il solo limite eventuale di quelli esplicitamente esclusi.

Una soluzione di questo tipo consentirebbe, ad esempio, allo Stato di istituire uno o più tributi ambientali come tributi propri delle Regioni,



assicurando, da un lato, omogeneità di indirizzi nelle politiche di tutela dell'ambiente e dell'ecosistema, garantendo, dall'altro, il massimo di flessibilità e di adattabilità alle peculiari esigenze del territorio, attraverso lo strumento autonomistico affidato alla libera determinazione delle Regioni nell'esercizio della propria potestà tributaria.

Discorso diverso invece per l'IRAP, un tributo che rappresenta la prova più evidente che la materia tributaria è questione troppo complessa per poter essere affidata solo agli economisti.

Certo nessuno nega che si sia in presenza di un tributo a larga base imponibile e ad aliquota moderata, che assicura un elevato gettito (oltre 33 miliardi di euro nel 2004) ma queste caratteristiche richiamate spesso dai sostenitori del tributo non ne modificano il carattere irrazionale né giustificano effetti distributivi che contrastano con il principio di capacità contributiva.

Un'imposta sul valore aggiunto, che adotta uno schema di tipo reddito, ma è indeducibile dal reddito; la cui incidenza è maggiore nei settori manifatturiero (32 per cento dei contribuenti, 43 per cento del gettito) e del credito rappresenta una tassa indebita sulle esportazioni ed un incentivo alle importazioni, esenti dall'IRAP oltre a rappresentare uno straordinario carburante che alimenta l'evasione fiscale.

Se si considera poi la forbice che caratterizza il gettito pro-capite del tributo tra le Regioni più sviluppate e quelle meno favorite ed il fatto che il contributo dell'agricoltura, componente importante del PIL delle Regioni meridionali è nell'IRAP irrilevante (2 per cento dei contribuenti, 0,3 per cento del gettito) con effetti di traboccamento evidenti, si comprende come l'IRAP sia un tributo che per le sue caratteristiche intrinseche non si presta ad essere corretto.

Ci si deve quindi augurare che la Corte di Giustizia condivida le conclusioni espresse dall'Avvocato generale, ne riconosca il carattere d'imposta ad effetto equivalente rispetto all'IVA, ne dichiari la incompatibilità con l'ordinamento comunitario e rimetta all'ordine del giorno il tema della riforma del sistema tributario dello Stato.

Il mancato esercizio da parte del governo di gran parte della delega prevista dalla legge 80/2003 di riforma del sistema tributario statale, ha rimosso dall'agenda politica, una questione, quella tributaria che resta centrale per il recupero di competitività del sistema Italia. Certo è venuta meno l'illusione di poter ridurre le imposte a tutti, senza un'azione profonda di ristrutturazione della spesa pubblica ed il contenimento di quella corrente la cui dinamica negli ultimi anni è apparsa fuori controllo ed ha assorbito nel 2004 oltre 107 miliardi euro soltanto per acquisti di beni e servizi.

È invece sempre più attuale l'esigenza di una riduzione selettiva della spesa pubblica pari a 4/5 punti del PIL accompagnata da una revisione strutturale del sistema tributario con obiettivi di efficienza economica, equità distributiva e compatibilità con il finanziamento del decentramento della spesa regionale e locale.

Le ricorrenti polemiche sulla priorità di ridurre il cuneo fiscale per le imprese, rispetto ad una incisiva riforma del modello di tassazione personale sono fuorvianti perché in realtà sono indispensabili entrambe.

L'attuale sistema di tassazione personale fondato su aliquote marginali elevate e su deduzioni e detrazioni decrescenti che scompaiono a livelli medi è la principale causa delle crisi fiscali italiane.

La progressività va attuata essenzialmente con un impiego ampio e mirato delle deducibilità, come nei sistemi di flat-tax, con l'obiettivo di ampliare significativamente le basi imponibili e contenere entro limiti meno patologici il circuito irregolare che determina il sostanziale fallimento dell'IVA con effetti vistosi sulla perdita di competitività del sistema e sul finanziamento della spesa regionale e locale.

Il problema centrale della politica fiscale in Italia non è rappresentato tanto dagli effetti dell'evasione, che pure ha assunto dimensioni intollerabili, ma dal fatto che il sistema è strutturato in modo da alimentarla e da rappresentare uno dei più significativi elementi di perdita di competitività dell'economia italiana, questione questa che resta paradossalmente in un cono d'ombra. L'eccesso di progressività sui redditi medio bassi su cui incidono sia le aliquote marginali elevate sia le deduzioni decrescenti nell'imposta personale, che la legge 80/2003 di delega per la riforma del sistema tributario dello Stato, non è riuscita a correggere se non marginalmente; la struttura dell'IRAP strettamente inerente alla produzione del reddito ma non deducibile dall'imposta sul reddito, che incentiva il lavoro irregolare; gli stessi studi di settore costruiti su moduli basati sui ricavi che dopo una prima fase di

adeguamento alimentata dai condoni tendono a determinare dinamiche dei redditi congrue con i parametri di "Gerico" ma non con quelli dell'economia reale; sono tutti elementi che in una sinergia perversa deprimono i ricavi ed alimentano un'evasione all'IVA di dimensioni abnormi.

Al riguardo basta un semplice confronto con la Francia per cogliere le dimensioni del problema: in Francia, Paese con struttura economica confrontabile per popolazione, Pil, pressione fiscale e spesa pubblica a quella italiana, il gettito dell'IVA rappresenta circa la metà delle entrate tributarie, in Italia un quarto. La differenza è coperta da imposte come l'IRAP che tassano una seconda volta il valore aggiunto, ma al contrario dell'IVA incidono sulle esportazioni e non sono pagate dalle merci importate. La dimensione del problema è tale da non richiedere ulteriori commenti.

In definitiva è proprio la peculiare funzione delle Regioni, di sviluppare politiche nelle materie loro assegnate dal nuovo modello costituzionale, a rendere preferibile l'opzione per un'autonomia tributaria ampia, complementare al sistema tributario dello Stato, piuttosto che una scelta di netta separazione che avrebbe come contropartita minori possibilità per le Regioni di reperire le risorse necessarie a sviluppare la propria iniziativa politica, senza vantaggi apprezzabili sotto il profilo autonomistico.

Un riflesso a prima vista singolare del nuovo schema di autonomia finanziaria e tributaria delle Regioni delineato dalla riforma costituzionale, è costituito dall'accentuazione del ruolo unitario dello Stato in campo finanziario: in definitiva l'allargamento degli elementi autonomistici che caratterizza il nuovo ordinamento della Repubblica è stato affiancato da una più precisa caratterizzazione unitaria del sistema di finanza pubblica attraverso una serie di interessi, funzioni e obiettivi costituzionalmente protetti che orientano, qualificano ed al tempo stesso vincolano nei fini l'azione dello Stato in campo finanziario.

Si pensi ad esempio alla perequazione delle risorse finanziarie che il II comma dell'art.117 attribuisce alla competenza esclusiva dello Stato e quindi si caratterizza senza possibilità di equivoci come perequazione esclusivamente verticale e che rappresenta per il Governo, in sede di presentazione della legge finanziaria e del bilancio annuale, un vincolo non meno stringente di quelli derivanti dagli obblighi internazionali e dalla necessità che gli interventi in campo tributario siano coerenti con il principio della capacità contributiva e quindi coordinati a sistema.

A ben vedere la perequazione finanziaria rappresenta nel nuovo Titolo V della Costituzione un ulteriore elemento di valorizzazione dell'unità del sistema finanziario che si pone come limite alla discrezionalità del legislatore statale in sede di distribuzione delle risorse; e la cui motivazione deve essere messa in relazione con il principio di progressività cui deve essere informato, ai sensi del II comma dell'art.53 Cost. il sistema tributario dello Stato.

E', infatti, tipica funzione unitaria, propria dello Stato, quella di assicurare che il concorso di tutti alla spesa pubblica in ragione della propria capacità contributiva, realizzi attraverso l'adozione di criteri di riparto coordinati a sistema, la progressività e quindi l'eguaglianza sostanziale in campo tributario: uguaglianza che costituisce anche la motivazione della perequazione delle risorse finanziarie, quale materia riservata dal II comma dell'art.117 alla competenza esclusiva dello Stato, in quanto espressione di un tipico diritto di cittadinanza.

La perequazione delle risorse finanziarie rappresenta quindi non solo un limite all'autonomia finanziaria dello Stato, ma ne vincola nel fine l'azione: azione di riequilibrio nella distribuzione delle risorse finanziarie che si sostanzia nell'istituzione di un fondo perequativo a favore dei territori con minore capacità fiscale per abitante, ma non la esaurisce. Da questo principio deriva, infatti, per lo Stato l'ulteriore vincolo di dover graduare le assegnazioni di compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibili al loro territorio a favore delle Regioni e degli Enti Territoriali, alla diversa capacità fiscale per abitante che esse esprimono.

Non più quindi l'attribuzione alle Regioni di quote di tributi erariali stabilite in relazione ai bisogni delle diverse Regioni, ma compartecipazione di tutti i soggetti destinatari del principio autonomistico al gettito di tributi dello Stato riferibile al loro territorio. Si tratta di una novità di non poco rilievo, perché il principio stabilito dal II comma dell'art.119 non solo supera il vecchio sistema delle quote che per altro si riferiva solo alle Regioni, ma vincola lo Stato nel fissare le compartecipazioni a tenere conto del collegamento tra il gettito dei

tributi erariali ed il territorio nel quale si sono effettivamente realizzate le attività economiche che hanno prodotto il gettito.

Nel determinare le compartecipazioni lo Stato dovrà quindi tenere conto di due diverse esigenze costituzionalmente protette tra di loro collegate e complementari: da un lato dovrà fare riferimento al luogo in cui il gettito dei tributi erariali viene prodotto (luogo di produzione) e non a quello in cui è stato riscosso (sede legale dell'impresa); dall'altro proprio in ragione di questo richiamo alle oggettive capacità fiscali del territorio sarà vincolato a graduare le compartecipazioni per realizzare la perequazione finanziaria (art.117 Cost.).

Ad integrazione di questi criteri il legislatore dovrà considerare quindi anche la maggiore o minore propensione dei singoli tributi a realizzare in modo semplice tale collegamento. Da questo punto di vista ad esempio mentre la compartecipazione al gettito di imposte come quella personale (Ire) e l'IVA, non presenta difficoltà, essendo semplice ripartire il gettito in base al domicilio fiscale dei contribuenti, il problema si pone in termini diversi per imposte quali quelle sulle società in cui spesso il reddito fiscale è la somma di attività svolte in una pluralità di luoghi anche appartenenti a Regioni o Comuni diversi.

In questi casi la soluzione più razionale per evitare complicazioni ai contribuenti ed incertezze nella ripartizione del gettito, è quella di ancorare il tributo a livello dello Stato.

In definitiva lo Stato nell'esercizio della propria funzione di indirizzo e coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario attribuita dal II comma dell'art.117 della Costituzione è vincolato a mettere a disposizione del sistema delle autonomie, risorse tributarie proprie e compartecipazioni al gettito dei tributi erariali riferibile al territorio, modulate in base alla diversa capacità fiscale per abitante, in misura idonea a finanziare integralmente le funzioni pubbliche attribuite: il fondo perequativo previsto dal III comma dell'art.119, per integrare le risorse dei territori che esprimono minori capacità fiscali deve essere quindi considerato non come uno strumento transitorio da utilizzare nella fase di avvio del trasferimento delle nuove funzioni riviste dalla riforma del titolo V, ma come elemento ordinario di finanziamento del sistema di autonomia con obiettivi di equilibrio e stabilità del sistema.

Da questo punto di vista le prime disposizioni sul federalismo fiscale introdotte dal dlgs.56/2000 evidenziano notevoli elementi di criticità. Il complesso meccanismo di calcolo per la determinazione della compartecipazione regionale al gettito dell'IVA, elemento centrale del nuovo modello di finanziamento del fabbisogno sanitario, utilizza come indicatore di base imponibile la media dei consumi finali delle famiglie rilevati dall'ISTAT a livello regionale negli ultimi tre anni disponibili. Tale indicatore è integrato da una serie di parametri quali la popolazione residente, i fabbisogni sanitari e la dimensione geografica di ciascuna regione, la capacità fiscale, le cui distanze rispetto alla media dovranno essere ridotte del 90 per cento, con l'obiettivo di alimentare ai sensi dell'art.2 comma 4 lettera b, un fondo nazionale finalizzato alla perequazione e motivato dalla solidarietà interregionale.

Nella prima fase di applicazione del dlgs 56 le somme erogate a ciascuna Regione ai sensi dell'art.2 IV comma lettera d) sono fissate comunque in modo tale da assicurare l'integrale copertura del fabbisogno sanitario alle Regioni con insufficiente capacità fiscale; questo ammortizzatore temporaneo ha lasciato sullo sfondo i problemi posti da un sistema di perequazione orizzontale, che, così come costruito, penalizzerà inevitabilmente alcune Regioni.

Il passaggio dal finanziamento della spesa sanitaria regionale, basato su trasferimenti statali, ad un sistema collegato almeno in parte alla compartecipazione del gettito dell'IVA e degli altri tributi riscossi sul territorio, rappresenta una novità positiva. Tuttavia il modello adottato è caratterizzato da scarse trasparenza circa gli effetti distributivi, con evidenti profili di illusione finanziaria e dall'adozione di strumenti di perequazione orizzontale basati sulla solidarietà interregionale, che contrastano con l'impianto del titolo V novellato che prevede una perequazione del tipo verticale attribuita alla competenza esclusiva dello Stato.

Tuttavia l'elemento maggiormente distorsivo introdotto dal II comma dell'art.7 del dlgs 56/2000 è rappresentato dal fatto che il parametro relativo alla capacità fiscale per abitante di ogni Regione, elemento centrale per il calcolo della somma da erogare a favore delle Regioni da parte del Ministero dell'Economia e delle Finanze, ai sensi dell'art.2 comma IV lettera d) opera solo nei limiti del 90 per cento della capacità

fiscale media dell'intero Paese.

La disposizione collegata al modello di perequazione orizzontale assunto dal dlgs 56 contrasta in radice con quanto stabilito dal IV comma dell'art.119 della Cost. che impone il finanziamento integrale delle funzioni attribuite a Regioni ed Enti territoriali ai sensi dell'art.117 e rappresenta uno degli elementi che hanno fin qui limitato il trasferimento di nuove funzioni al sistema delle autonomie.

L'adozione di un modello di perequazione orizzontale per la determinazione della compartecipazione al gettito dell'IVA da parte delle Regioni, comporterà infatti anche per il carattere decrescente del parametro correttivo della spesa storica una minore disponibilità relativa di risorse nelle aree meno sviluppate, con effetti sicuramente non positivi per il processo di decentramento.

Il nuovo testo del titolo V non è privo di lacune ed incongruenze; Tuttavia il modello di autonomia finanziaria delineato nel II, III e IV comma dell'art.119 Cost. non si presta ad interpretazioni: la perequazione è di tipo verticale, perché rappresenta una funzione essenziale dello Stato ordinamento. E' compito dello Stato assicurare il finanziamento integrale delle funzioni attribuite a Regioni ed Enti Locali ai sensi del IV comma dell'art.119.

La funzione del fondo perequativo non è quella di ridurre le differenti capacità fiscali, nella logica di una perequazione di tipo orizzontale, basata cioè sulla solidarietà interregionale, ma quella di integrare la graduazione delle compartecipazioni al gettito dei tributi erariali, inversamente proporzionali alla capacità fiscale delle singole Regioni, in modo da garantire il finanziamento integrale delle funzioni ordinarie.

Gli interventi previsti a carico dello Stato dal V comma dell'art.119, non hanno nulla a che vedere con la perequazione finanziaria. Evidenziano invece un vincolo per lo Stato ed un interesse costituzionalmente protetto, definibile come diritto di cittadinanza ad attuare in campo finanziario l'uguaglianza di fatto con strumenti finanziari ulteriori a carico dello Stato per interventi speciali relativi ad opere ed eventi di interesse sovragionali, ovvero per rimuovere le disuguaglianze ai sensi dell'art.3 Il comma della Cost.

Vale la pena di ricordare che il modello autonomistico Spagnolo impone la standardizzazione delle funzioni e dei servizi locali predisposti dalle Comunità Autonome; ed infatti la ripartizione di funzioni avviene secondo tre schemi diversi in ragione del diverso sviluppo economico sociale del territorio. Nelle aree meno favorite, proprio per garantire uniformità nella fruizione dei servizi una parte di questi ultimi è assicurata dallo Stato.

Relativamente alla Germania, un solo dato: la perequazione delle capacità fiscali si spinge fino al 99 per cento.

Che le disposizioni del dlgs 56 in tema di riequilibrio delle risorse nei territori con minori capacità fiscale per abitante contrastino con i criteri di riparto delle risorse finalizzate a garantire l'autonomia finanziaria territoriale è dimostrato anche dal contenuto del VI comma dell'art.119.

La disposizione prevede vincoli all'indebitamento degli Enti Locali nel senso che esso è consentito solo per le spese di investimento, con esclusione di qualsiasi garanzia da parte dello Stato. E' evidente che per rispettare questa disposizione Regioni ed Enti Locali per accendere prestiti e stabilire i relativi piani di ammortamento dovranno fare riferimento ad entrate certe e quindi essenzialmente ai tributi propri.

La previsione di un riequilibrio solo parziale delle capacità fiscali per abitante delle Regioni meno favorite comporterebbe quindi, ove non corretta, una ulteriore discriminazione in danno di queste ultime che vedrebbero compressa irragionevolmente la propria capacità di investimento.

Il problema, che pure esiste e che non si intende sottovalutare, di incentivare una più razionale ed efficiente gestione della spesa a carattere regionale e locale, non si risolve con strumenti al tempo stesso rozzi, punitivi ed irrazionali: si pensi ad es. alle addizionali regionale e comunale all'IRPEF anch'esse disciplinate dal dlgs 56/2000 che non si applicano ovviamente ai soggetti con redditi inferiori al minimo imponibile, ma appena viene superata la soglia della no tax area si pagano su tutto il reddito anche quello esente ai fini IRPEF determinando uno scalino illegittimo di 150 euro per i contribuenti con minori capacità contributive.

La soluzione potrebbe essere quella di assicurare comunque una compensazione elevata alla diversa capacità fiscale dei territori, sul modello tedesco assicurando la copertura dell'eventuale differenza con strumenti di flessibilità fiscale nei tributi propri e con incentivi nella

ripartizione del fondo perequativo collegati al raggiungimento di obiettivi predeterminati di efficienza nella spesa.

Per individuare i tributi propri non si può prescindere da uno stretto raccordo con il sistema tributario statale, sia per ragioni di gettito sia per correggerne gli elementi distorsivi che penalizzano, attraverso la fiscalità, il sistema.

Ritengo quindi, che oltre alla nuova imposta sui servizi di cui per altro è difficile farsi una idea precisa, visto che nella legge 80/03 di delega della riforma del sistema tributario statale, peraltro scaduta, manca qualsiasi accenno a principi e criteri direttivi, dovrebbero essere assegnati alle Regioni i proventi delle accise, sull'energia, sui tabacchi, sugli alcolici, sui giochi e lotterie e sulle assicurazioni degli autoveicoli. Si tratta infatti di tributi distribuiti in modo pressochè uniforme su tutto il territorio nazionale che assicurano un ampio gettito e non richiedono consistenti interventi perequativi a favore delle Regioni con minore capacità fiscale.

La dimensione della spesa pubblica che verrà decentrata a regime (stimabile nel medio periodo a circa un quinto del Pil) rappresenta una sfida per la cultura finanziaria sia economica sia giuridica. Non si può infatti pensare di riprodurre né i vecchi sistemi di finanziamento a piè di lista negli anni 80 e 90 né strumenti quali il dlgs 56/2000 costruiti su misura delle potenzialità delle aree più favorite del Paese, che penalizzano tutti gli altri senza neppure responsabilizzarli.

Il carattere unitario della finanza pubblica, valorizzato ed ampliato dalla riforma del titolo V Cost., offre allo Stato numerosi strumenti per orientare in modo virtuoso le dinamiche e le qualità della spesa decentrata, senza incidere sull'autonomia decisionale dei diversi Enti Locali.

Sotto questo profilo più la legge statale di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario favorirà lo sviluppo di sistemi finanziari locali trasparenti ed autonomi, più sarà probabile nel medio periodo lo sviluppo di gestioni virtuose della finanza pubblica, statale, regionale e locale sensibili al controllo democratico della cittadinanza.

In tutti i casi il riposizionamento del modello ordinamentale nel senso di una maggiore autonomia delle Regioni e degli altri Enti di decentramento territoriale abbraccerà sicuramente un periodo di tempo necessariamente ampio misurabile in più legislature. Basti pensare alla disposizione del IV comma dell'art.119 che stabilisce che le risorse proprie e quelle attribuite (compartecipazioni al gettito dei tributi erariali e risorse assegnate dal fondo perequativo) dallo Stato devono consentire l'integrale finanziamento delle funzioni attribuite alle Regioni ed Enti Locali.

A parte le difficoltà di determinare costi standard per funzioni tanto diverse quali i servizi degli Enti Locali e le politiche di settore delle Regioni ed i limiti di criteri automatici quali quello di ripartire tra le Regioni le risorse sulla base dei costi risparmiati dallo Stato in seguito al trasferimento di funzioni che non sconta le economie di scala rappresentate da amministrazioni centralizzate, un buon equilibrio tra Stato ed autonomie nella ripartizione delle risorse potrà essere raggiunto solo nel medio periodo.

Il nuovo ordinamento prevede d'altra parte al suo interno alcuni elementi correttivi che dovrebbero favorire un assestamento graduale e senza troppi traumi del sistema.

Se si considera da un lato il ruolo centrale affidato allo Stato e quindi al Parlamento nella ripartizione e perequazione delle risorse, e dall'altro si valutano in un'ottica di garanzia e di limite i poteri di intervento anche sostitutivo dello Stato, regolato dal V comma dell'art.119 e dal II comma dell'art.120, che si riferiscono in particolare all'unità giuridica ed economica e ai diritti civili e sociali la cui fruizione deve essere garantita a tutti i cittadini, ci si rende conto che la molteplicità di attori impegnati nel processo di trasformazione dell'ordinamento, trovano tutti un elemento unificante ed un punto di equilibrio, nel rapporto con lo Stato in ultima analisi protagonista ed arbitro delle riforme. Sotto questo profilo un elemento positivo è rappresentato dal carattere maggioritario della legge elettorale per il Parlamento nazionale; se lo Stato non sarà in grado di fare avanzare con equilibrio il processo riformatore, penalizzando in ipotesi lo sviluppo delle autonomie, tema particolarmente sentito nelle aree più sviluppate del Paese, ovvero aumentando gli squilibri in danno delle aree meno favorite che si sentiranno abbandonate a se stesse, gli effetti moltiplicativi di spostamenti anche minori del consenso sulla composizione delle

assemblee legislative si incaricheranno di determinare nuovi equilibri, di segno opposto.

Ed anche questo, in definitiva, è un elemento che contribuisce a valorizzare la funzione unitaria e le responsabilità primarie dello Stato nel campo della finanza pubblica, perché l'attribuzione delle risorse agli Enti territoriali, almeno per la parte relativa alle compartecipazioni e alla distribuzione del fondo perequativo, verrà determinata annualmente nella legge finanziaria, attraverso la dialettica Governo Parlamento ed il vincolo fiduciario tra Governo e maggioranza parlamentare.

Lo Stato disporrà quindi di uno strumento flessibile ed efficace per orientare le Regioni e gli altri Enti Territoriali a rispettare non solo i vincoli imposti alle politiche di bilancio dall'ordinamento comunitario, ma per realizzare gradualmente una maggiore efficacia dell'insieme dell'azione amministrativa. Lo strumento della programmazione negoziata potrà essere quindi il terreno in cui si svilupperà nei prossimi anni il confronto tra lo Stato ed il sistema delle autonomie, finalizzando la disponibilità di maggiori risorse al raggiungimento di obiettivi condivisi in termine di maggiore efficienza ed efficacia dell'azione pubblica.

Un'ultima considerazione riguarda la natura della legge statale di coordinamento. Il Titolo V novellato sottolineando in questo il carattere di Stato regionale e non federale del nuovo modello istituzionale, affida alla legge ordinaria il compito di ripartire le basi imponibili tra i diversi livelli di governo, elemento centrale per attuare il coordinamento.

La natura complessa della legge di coordinamento e l'opportunità di assicurare un certo grado di flessibilità alla determinazione delle compartecipazioni, e dei criteri per la formazione e ripartizione del fondo perequativo, non si prestano ad essere costituzionalizzati.

Ritengo tuttavia che la ripartizione delle basi imponibili tra i diversi livelli territoriali, l'individuazione delle aree in cui le Regioni potranno esercitare la propria autonomia impositiva, il livello della perequazione delle diverse capacità fiscali ed i rapporti Stato Regioni in campo tributario, potrebbero essere definiti con legge costituzionale per assicurare accanto alla necessaria flessibilità tipica delle manovre adottate con la legge finanziaria annuale, anche stabilità al sistema.

## **6) Il finanziamento integrale delle funzioni attribuite a Regioni ed Enti Locali, e gli ulteriori interventi finanziari dello Stato (art.119 V comma Cost.)**

A completamento delle considerazioni svolte in precedenza sui profili maggiormente innovativi della disciplina dell'autonomia finanziaria regolata dal nuovo testo dell'art.119 della Costituzione, mi sembra utile soffermarsi sulla disposizione contenuta nel IV comma che stabilisce che le risorse finanziarie (tributi propri, compartecipazioni e trasferimenti a carico del fondo perequativo) consentono ai Comuni alle Province, alle Città Metropolitane ed alle Regioni di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite. Se si collega questa norma con quella contenuta nel VI comma dello stesso articolo che permette il ricorso all'indebitamento solo per finanziare spese di investimento, si comprende come il decentramento di funzioni dallo Stato al sistema delle autonomie regolato dal nuovo Titolo V della Costituzione, sia accompagnato da un'ampia condivisione di responsabilità nella gestione finanziaria tra tutti i soggetti che concorrono a costituire la Repubblica (art.114 Cost.).

Se si considera che le Regioni ed Enti Locali possono ricorrere all'indebitamento solo per finanziare spese di investimento e che è esclusa ogni garanzia dello Stato sui prestiti dagli stessi contratti appare evidente come la riforma introduca un forte vincolo di responsabilità fiscale nei confronti del sistema delle Autonomie perché le spese di investimento dovranno essere finanziate in larga prevalenza attraverso l'utilizzazione dello strumento fiscale, o mediante trasferimenti agli Enti Locali o interventi diretti dello Stato finalizzati al raggiungimento degli obiettivi previsti dall'art.119 V comma della Cost., mentre compartecipazioni e trasferimenti dal fondo perequativo a carico del bilancio dello Stato dovrebbero concorrere a finanziare la spesa corrente.

In conclusione se si tiene conto delle differenze che caratterizzano le Regioni rispetto agli altri Enti di decentramento sia nella determinazione delle spese sia nella maggiore autonomia statutaria di cui sono titolari, appare chiaro che le compartecipazioni ed i trasferimenti dal fondo perequativo saranno destinati a finanziare essenzialmente la spesa corrente, storica o trasferita, mentre le entrate tributarie dovrebbero

essere impiegate per l'incremento del capitale fisico (manutenzione, rinnovo ed ampliamento delle infrastrutture, sviluppo delle politiche settoriali, ecc.).

Soluzione questa che appare probabile anche perché il carattere settoriale dell'autonomia tributaria regionale, la rende meno idonea rispetto al sistema tributario dello Stato ad utilizzare i tradizionali strumenti di illusione finanziaria finalizzati alla dissimulazione almeno parziale degli effetti distributivi. Il finanziamento di nuovi investimenti mediante l'impiego di tributi regionali rappresenta in questa prospettiva un punto di minore resistenza rispetto alla copertura della spesa corrente.

Questa ipotesi è necessariamente schematica perché i criteri che determineranno in concreto ogni anno le risorse finanziarie disponibili per ciascuna Regione o Ente Locale avranno comunque un ragionevole grado di stabilità.

Un'oculata politica di gestione della spesa corrente potrà quindi liberare risorse per finanziare nuovi investimenti, ricorrendo non solo al gettito dei tributi propri ma anche alle compartecipazioni, destinate ad assumere nel nuovo ordinamento finanziario territoriale un ruolo centrale. Si colloca all'interno di questa prospettiva e ne rappresenta assieme all'autonomia tributaria delle Regioni l'elemento più innovativo il principio contenuto nel V comma dell'art.119, che nel delimitare le funzioni di intervento dello Stato ne definisce con precisioni i fini, il nuovo e più ampio rilievo costituzionale riconosciuto alle funzioni extrafiscali che caratterizzano e differenziano l'attività finanziaria dello Stato, proprio per la più ampia dimensione degli interessi che essa è chiamata a soddisfare.

Il testo del V comma dell'art.119 Cost. sancisce: "Per promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale, per rimuovere gli 'squilibri economici e sociali, per favorire l'effettivo esercizio dei diritti della persona, o per provvedere a scopi diversi dal normale esercizio delle loro funzioni, lo Stato destina risorse aggiuntive ed effettua interventi speciali in favore di determinati Comuni, Province, Città Metropolitane e Regioni".

Emergono due distinte attività dello Stato finalizzate a garantire e valorizzare l'autonomia finanziaria delle Regioni e degli altri soggetti che concorrono a formare l'ordinamento della Repubblica. Una prima funzione ricalca, ampliandone di molto la portata, la disposizione contenuta nel vecchio testo dell'art.119 III comma che prevedeva la possibilità di assegnare alle Regioni contributi speciali per provvedere a scopi determinati. Dopo la riforma Costituzionale la funzione di intervento dello Stato si sostanzia sia nel destinare risorse aggiuntive sia nell'effettuare interventi speciali in favore di determinati Comuni, Province, Città Metropolitane e Regioni per provvedere a scopi diversi dal normale esercizio delle loro funzioni.

Per assicurare il raggiungimento di questi obiettivi, che esprimono interessi unitari e valorizzano il ruolo centrale dello Stato nel garantire che la pluralità dei soggetti e degli strumenti in cui si articola l'attività finanziaria, siano coordinati a sistema e assicurino l'unità della finanza pubblica, lo Stato è vincolato nei fini, ma libero nelle scelte degli strumenti. Lo Stato potrà quindi destinare risorse aggiuntive agli altri Enti territoriali che concorrono a formare la Repubblica e potrà esso stesso effettuare interventi speciali in favore di tali soggetti. Questa libertà riservata allo Stato nella scelta dei mezzi per realizzare la propria funzione di intervento potrebbe apparire limitativa dell'autonomia non solo finanziaria di Regioni ed Enti Locali.

In realtà il principio evidenziato dal V comma dell'art.119 introduce come corollario dell'unità del sistema finanziario e del fatto che l'ancoraggio al territorio di una parte del prelievo tributario favorisce le aree più sviluppate, un forte elemento di responsabilizzazione nell'attività finanziaria dello Stato nella realizzazione di obiettivi e politiche di sviluppo e redistribuzione. Politiche che possono avere carattere settoriale, ed essere attuate dalle Regioni o dagli altri Enti Locali, destinatari di risorse aggiuntive, nelle materie loro attribuite.

Accanto a questa funzione di intervento per materia da parte dello Stato, il V comma individua una serie ulteriore di obiettivi e di diritti economico-sociali, la cui tutela è riservata allo Stato non in quanto espressive di materie attribuite dall'art.117 alla competenza esclusiva dello Stato, ma perché rappresentano funzioni tipiche della Repubblica (art.3, II comma) che devono essere necessariamente assicurate dallo Stato in quanto espressione di diritti ed interessi non frazionabili.

In definitiva, poiché il principio di eguaglianza sostanziale assegna alla Repubblica un ruolo attivo di intervento per rimuovere gli ostacoli che limitano di fatto la libertà e l'eguaglianza dei cittadini, il V comma dell'art. 119 Cost. nel quadro della pariordinazione dei soggetti, che concorrono a costituire la Repubblica, individua nello Stato l'attore primario delle politiche di intervento e redistributive finalizzate a realizzare l'eguaglianza di fatto; Politiche che impegnano lo Stato sia attraverso la predisposizione di interventi sia attraverso la destinazione di risorse aggiuntive a Regioni ed Enti di decentramento e ne valorizzano il ruolo di equilibrio unitario.

Sul punto la giurisprudenza costituzionale ha assunto una linea interpretativa molto chiara quando ha sottolineato che gli interventi diretti dello Stato a favore degli Enti territoriali devono essere "speciali" non hanno quindi né la funzione di sostituire od integrare le funzioni di finanziamento ordinarie disciplinate dal II, III e IV comma dell'art.119 Cost. né possano consentire allo Stato di aggirare la ripartizione delle competenze legislative disciplinate dall'art.117 Cost. con interventi finanziari lesivi dell'autonomia regionale.

La questione posta in questi termini è del tutto condivisibile. Si deve tuttavia ribadire che poiché dall'art.117 III comma della Cost. non discende una riserva di attribuzione di risorse finanziarie collegate all'esercizio della potestà tributaria regionale che potrebbe essere compressa ove lo Stato espandesse la propria potestà tributaria è evidente che il confine tra interventi finanziari legittimi da parte dello Stato ai sensi dell'art.119 V comma, ed interventi lesivi dell'autonomia regionale, è un confine elastico, che va quindi valutato in concreto, caso per caso esaminando ratio e contenuti degli interventi finanziari statali, disciplinati di norma nelle leggi finanziarie annuali.

D'altra parte la questione non si pone in modo del tutto eguale per gli altri Enti territoriali. La determinazione delle funzioni fondamentali di questi ultimi e dei relativi strumenti di finanziamento sono attribuiti dall'art.117 II comma Cost. alla competenza legislativa dello Stato, che potrà quindi prevedere interventi finanziari "speciali" a favore di Comuni e Province anche in settori in cui la potestà legislativa e le funzioni amministrative sono attribuite rispettivamente a Regioni ed Enti territoriali.

Lo scrutinio dei caratteri "speciali" degli interventi, sempre per il raggiungimento dei fini richiamati dal V comma dell'art. 119 da parte dello Stato in favore delle Regioni o di determinate Regioni dovrà essere invece più stringente, perché l'assegnazione di fondi vincolati alle Regioni dovrà essere da un lato caratterizzata dalla specialità degli interventi, dall'altro non dovrà sovrapporsi o limitare l'autonomia delle Regioni stesse.

In definitiva nell'art.119 della Cost. convivono due principi di pari rango: quello dell'autonomia tributaria degli Enti territoriali, e quello dell'unità del sistema finanziario, che si sostanzia nel ruolo centrale assunto dallo Stato quale garante di entrambi i principi.

Il V comma dell'art.119 della Cost. potrebbe quindi assumere a regime un ruolo propulsivo per costruire un moderno sistema finanziario caratterizzato da un'ampia autonomia regionale e territoriale, ma anche orientato attraverso l'impiego di strumenti finanziari incentivanti al perseguimento, anche con modalità differenziate di obiettivi unitari.

## **7) La determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali**

Abbiamo già avuto modo di sottolineare come alcune funzioni che l'art.117 al II comma riconosce come di esclusiva pertinenza statale, rappresentino piuttosto competenze trasversali che materie delimitate nell'oggetto; si pensi alla tutela della concorrenza che lo Stato deve assicurare in ogni settore di attività, non solo in quelli regolati, alla tutela dell'ambiente e dell'ecosistema.

Tuttavia, dal punto di vista dei riflessi sulla finanza pubblica ed in definitiva della coerenza e della tenuta complessiva del sistema, assume particolare rilievo la lettera m) dell'art.117 comma che affida allo Stato la "determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali".

La disposizione è stata oggetto di molte critiche perché evidenzerebbe l'alterazione dell'impegno sociale dello Stato e penalizzerebbe quindi le aree meno sviluppate del nostro Paese strette tra i nuovi numerosi compiti loro assegnati dalla Costituzione e la minore possibilità di assicurarsi risorse aggiuntive per finanziare le proprie attività.



Si tratta di obiezioni reali, che sottolineano rischi che sarebbe errato sottovalutare o peggio ignorare, anche perché nel nuovo modello regionale convivono sia elementi solidaristici sia elementi competitivi. Non vi è dubbio, infatti, che un sistema di finanza pubblica che vincoli quote crescenti delle capacità fiscali del territorio al finanziamento della spesa locale rappresenti un elemento che favorisce le aree più sviluppate, destinatarie di migliori infrastrutture, dotate di maggiore capacità contributiva.

Tuttavia il carattere necessariamente flessibile che caratterizza l'attuazione dei principi costituzionali, in campo finanziario, nel rispetto di un corretto rapporto tra mezzi e fini secondo ragionevolezza, i consistenti elementi di perequazione e riequilibrio che qualificano l'attività finanziaria dello Stato e i nuovi stringenti vincoli unitari che ne definiscono e orientano l'azione, proprio nella ripartizione delle risorse a livello locale, dovrebbero garantire che il trapasso verso il nuovo sistema delle Autonomie avvenga in maniera ordinata e senza produrre eccessivi scompensi.

Sotto questo profilo, con riferimento in particolare alla determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio della Repubblica, mi pare evidente che la norma costituzionale non definisca una materia ma riconosca una competenza dello Stato che non si esaurisce nella possibilità di fissare particolari standard o livelli prestazionali.

Tali livelli sono già oggi definiti dalle leggi statali che determinano le funzioni fondamentali dei Comuni, delle Province ed i diritti in materia previdenziale, sanitaria ed assistenziale, che lo Stato, nella propria funzione di indirizzo e di governo della finanza pubblica dovrà continuare ad assicurare anche nel nuovo sistema di competenze definito dalla riforma del titolo V della Costituzione.

Del resto anche oggi pure in presenza di una disciplina unitaria dei diritti e delle prestazioni decisa a livello centrale, si assiste ad una offerta differenziata di servizi sociali sul territorio sia quantitativa sia soprattutto qualitativa.

Nel nuovo testo costituzionale, anche in materie quali l'assistenza e la Sanità di stretta competenza regionale, sarà compito dello Stato senza sovrapposizioni o interferenze, nel rispetto del principio di leale collaborazione attuare politiche adeguate al fine di ridurre le disuguaglianze esistenti nella fruizione nei diritti civili e sociali ai sensi dell'art. 3 II comma della Costituzione.

Il fatto che il nuovo testo costituzionale indichi tra le competenze esclusive dello Stato quella di assicurare sul tutto territorio nazionale il godimento dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali, non introduce rigidi vincoli di uniformità, ma fa carico allo Stato di impedire che le differenze economico-sociali che caratterizzano le diverse aree del Paese possano comportare, nei servizi offerti, differenze tali da determinare per alcuni la compressione dei diritti civili e sociali al di sotto dei livelli assicurati in passato.

In definitiva la norma in esame più che attribuire una materia definisce una competenza funzionale dello Stato che lo impegna ad assicurare, attraverso i meccanismi finanziari delineati dall'art.119 della Costituzione a tutti i soggetti autonomistici risorse idonee a finanziarie integralmente le funzioni loro attribuite e a garantire standard accettabili nella fruizione dei diritti sociali.

Per il resto la disposizione in esame assume, in parallelo a quanto stabilito dal II comma dell'art.120 per l'esercizio da parte del governo dei poteri sostitutivi, il carattere di una norma di chiusura, nel senso che resta non solo compito fondamentale dello Stato assicurare annualmente attraverso la manovra di finanza pubblica che le prestazioni concernenti i diritti civili e sociali raggiungano un livello accettabile sul tutto il territorio della Stato ma anche che in caso di adempienza sia compito del governo e quindi dello Stato di intervenire nell'ambito dei propri poteri sostitutivi per garantire l'effettiva fruizione di tali diritti.

Probabilmente l'aspetto di maggiore rilievo dei poteri sostitutivi disciplinati dall'art.120 è rappresentato non solo dall'ampiezza dei motivi che consentono al governo di esercitare la propria funzione d'intervento. Tali motivi non presuppongono l'inerzia dei diversi soggetti destinatari ai sensi dell'art.119 della Costituzione dei poteri autonomistici, ma esprimono ed evidenziano una serie di interessi unitari la cui cura prescinde dai confini dei governi locali, proprio perché si tratta di interessi connaturati con le funzioni dello Stato ordinamento e con i diritti di cittadinanza elemento questo che se da un lato, evidenzia i

profili prevalentemente nominalistici della equiordinazione, rafforza le disposizioni dell'art.120 della Costituzione nella parte in cui individua nel Parlamento la sede idonea a rilevare le diverse istanze, a contemperarle ed a comporle nel rispetto dei principi di sussidiarietà adeguatezza e leale collaborazione. Offrendo quindi per questa via, una lettura non meccanicistica del principio di sussidiarietà sia discendente sia ascendente la cui applicazione non potrà prescindere dal contemperare le spinte al decentramento che esso esprime con l'esigenza di assicurare uniformità ed efficacia nella cura di interessi di volta in volta regolati.

Si pensi ad esempio alla politica economica nella quale il ruolo dello Stato non può limitarsi soltanto alla distribuzione di risorse a livello territoriale. Essa infatti nella complessità intrinseca alle società avanzate e nella mondializzazione della competizione economica, evidenzia una serie di esigenze di sistema che non si sovrappongono alle politiche economiche territoriali, la cui attuazione è affidata alle Regioni, ma devono necessariamente integrarle in modelli a rete in una logica di sistema. Una visione non caricaturale di una moderna economia liberale non può infatti prescindere da un ruolo attivo dello Stato.

## **8) Conclusioni**

Qualche osservazione conclusiva merita il tema dell'immediata efficacia dei nuovi poteri assegnati a Regioni ed Enti Locali in tema di autonomia tributaria.

Si deve innanzitutto distinguere tra Enti Locali e Regioni. Per gli Enti Locali, abbiamo visto che la situazione dal punto di vista tributario resta sostanzialmente invariata. Questi ultimi potranno continuare ad esercitare la propria autonomia nei limiti definiti dalle leggi che regolano i tributi locali; limiti che lo Stato può anche mutare in senso restrittivo con il solo vincolo del rispetto della riserva di legge e di coerenza con gli obiettivi di finanza pubblica stabiliti annualmente nella legge finanziaria.

Per le Regioni la questione si presenta in termini più complessi perché si tratta di vedere se, ed in che misura, sia possibile emanare leggi tributarie regionali in assenza della legge statale che fissa i principi fondamentali e di coordinamento per l'esercizio della potestà tributaria concorrente da parte delle Regioni.

A me pare che la tesi dei poteri impliciti ricavabili dall'ordinamento a cui ha fatto riferimento una parte della dottrina e anche la Corte Costituzionale con la sentenza 282/2002 che consentirebbe alle Regioni di esercitare da subito le nuove funzioni legislative in materie precedentemente appartenenti alla competenza esclusiva dello Stato non possa applicarsi pedissequamente alla materia tributaria.

Innanzitutto occorre rilevare come non sia facile ricavare dall'ordinamento principi univoci in una materia in cui non esiste alcuna esperienza di rapporti Stato-Regioni; non si può poi prescindere dal collegamento funzionale tra prelievo e spesa pubblica che vincola l'esercizio della potestà tributaria da parte delle Regioni al coordinamento non solo al sistema tributario dello Stato per assicurare il rispetto non solo formale del principio di capacità contributiva, ma anche con la spesa statale di cui le Regioni sono importanti destinatari. Spesa che incide in misura spesso rilevante sulla capacità economica della famiglia e quindi non può essere ignorata nel coordinamento delle molteplici forme di prelievo statale, regionale e locale.

Abbiamo già evidenziato come la riforma del titolo V abbia da un lato ampliato e garantito l'autonomia tributaria e finanziaria delle Regioni ma anche introdotto nuovi fattori di equilibrio evidenziando nuove responsabilità e funzioni dello Stato che confermano rafforzandoli il principio di unità della finanza pubblica.

E' quindi difficile immaginare un esercizio generalizzato dell'autonomia tributaria regionale che prescinda dalla previa determinazione da parte della legge statale dei principi fondamentali, dei criteri di coordinamento e la individuazione degli ambiti di operatività di tale autonomia; principi che esprimono non solo generiche esigenze unitarie ma interessi costituzionalmente protetti, con particolare riguardo agli artt. 53 e. 81 della Costituzione.

Se si accoglie la tesi che l'autonomia tributaria regionale possa realizzarsi sia attraverso tributi propri cioè con legge della Regione sia mediante leggi dello Stato istitutive di tributi a destinazione delle Regioni, interpretando la locuzione "sistema tributario dello Stato" di cui al II comma dell'art. 117 della Costituzione come non preclusiva per lo Stato della possibilità di istituire con le proprie leggi tributi regionali e

degli altri Enti Locali, ma come esplicita conferma dell'unicità del sistema tributario cui devono necessariamente coordinarsi le leggi tributarie delle Regioni, non può negarsi che le Regioni abbiano non solo il potere, nell'esercizio della propria potestà legislativa di disciplinare autonomamente gli elementi essenziali del tributo, ma anche di determinare nei tributi a destinazione regionale istituiti dal legislatore statale una ripartizione del dovuto anche diversa da quella predeterminata dal legislatore statale.

Ma questa possibilità presuppone comunque la previa individuazione da parte delle leggi dello Stato dei criteri di coordinamento: che potrebbero, nei confronti di tributi a destinazione delle Regioni, istituiti dallo Stato prevedere il solo vincolo di non aumentare il prelievo oltre il limite posto dal legislatore statale: limite che definisce in relazione all'architettura del tributo la capacità contributiva tassabile.

D'altra parte, come abbiamo rilevato in precedenza, la definizione dei principi di coordinamento non si presta a costruzioni di tipo teorico essendo ancorata alle scelte discrezionali del legislatore e a motivazioni essenzialmente di tipo politico. Il che non significa che le determinazioni del legislatore siano del tutto libere.

Il riferimento all'armonia con la Costituzione quale parametro che affianca i principi di coordinamento stabiliti dallo Stato per l'esercizio dell'autonomia tributaria regionale, evidenzia l'esigenza di assicurare la conformità dell'esercizio dell'autonomia tributaria, così come definita dall'art.119 della Cost. da parte di Regioni ed Enti Locali, al principio di capacità contributiva.

Principio di capacità contributiva che consentirà di valutare al metro del principio di congruità dei mezzi ai fini e più in generale di quello di ragionevolezza, le scelte operate dal legislatore nella determinazione dei principi di coordinamento. Tale previsione costituzionale si ricollega direttamente al principio di capacità contributiva ed esprime accanto a un generico richiamo alla solidarietà, il fondamentale collegamento con quello di eguaglianza.

Ulteriori limiti alla discrezionalità nell'individuazione dei principi di coordinamento sono rappresentati dalla necessità di assicurare attraverso i tributi propri sia una certa elasticità di gettito, fattore reale di autonomia, sia basi imponibili caratterizzate da una ragionevole uniformità su tutto il territorio, per ridurre i trasferimenti a carico del fondo perequativo.

Le forti differenze territoriali che caratterizzano il nostro Paese dovrebbero suggerire l'adozione di un modello di autonomia regionale tributaria, simile a quello riconosciuto in Spagna alle Comunità Autonome, con la possibilità per lo Stato di eliminare eventuali tributi regionali incompatibili con il sistema tributario statale, assicurando comunque alle Regioni risorse equivalenti.

Diverso è il caso di aree economiche non disciplinate da tributi statali si pensi al patrimonio o alle imposta di successione nelle quali ben potrebbe esercitarsi fin da ora la potestà impositiva delle Regioni, proprio attingendo all'esperienza della previgente legislazione statale.

Tuttavia, anche in queste più limitate ipotesi la teoria dei poteri impliciti non sembra possa estendersi alla materia tributaria nella quale la competenza concorrente delle Regioni ha espansione minore rispetto agli altri settori.

La potestà tributaria delle Regioni è riconosciuta in modo implicito (non residuale) nel III comma dell'art.117 laddove è detto che le Regioni hanno potestà concorrente in tema di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. Dal che si evince, da un lato che la legislazione tributaria regionale non costituisce e non potrà mai costituire un sistema autonomo, dovendo coordinarsi al sistema tributario dello Stato.

Dall'altro che l'esercizio dell'autonomia tributaria regionale deve svolgersi nel rispetto dei principi fondamentali fissati con leggi dello Stato, con particolare riguardo alle esigenze di coordinamento, che sole consentono di garantire quell'armonia con la Costituzione cui deve attenersi necessariamente il legislatore regionale per far sì che la propria autonomia tributaria sia non solo conforme a Costituzione, ma affianchi in modo coerente ed armonico la legislazione tributaria dello Stato, secondo logiche di sistema.

In assenza quindi dei principi fondamentali che in campo tributario non possono ricavarsi come impliciti dall'ordinamento preesistente, specie per quanto attiene al coordinamento, e quindi in assenza di regole, che disciplinano l'esercizio della potestà impositiva regionale ritengo che

l'autonomia tributaria regionale, sia necessariamente soggetta al limite di non poter introdurre modifiche alla legislazione vigente, se non nei limiti in cui questa possibilità sia consentita da leggi dello Stato. Le esigenze di coordinamento non possono essere, infatti, considerate un elemento accessorio: esse esprimono, infatti, fondamentali esigenze di unità del sistema, sia in relazione al rispetto del principio di capacità contributiva, sia con particolare riguardo alle norme agevolative e di esenzione, al principio generale di uguaglianza. Non è infatti causale che questa esigenza di coordinamento espressa dal III comma dell'art.117 si riferisca sia alla finanza pubblica sia al sistema tributario, ed evidenzi nel collegamento tra l'art.53 e l'art.81 l'unità della finanza pubblica quale cornice entro cui si debba necessariamente esercitare l'autonomia di entrata e di spesa delle Regioni e degli Enti Locali.

Unità della finanza pubblica che si manifesta e rinnova continuamente nella dialettica Governo- Parlamento che caratterizza la legislazione finanziaria e di bilancio e che non va posta in relazione con la tradizionale visione della sovranità riferita allo Stato persona che in realtà appartiene al popolo, ma col carattere unitario degli interessi che essa esprime.

Interessi, la cui tutela in assenza di specifiche nuove sedi istituzionali non può non appartenere al Parlamento ed alle leggi della Repubblica, quale sede naturale di rilevazione, rappresentanza e contemperamento delle diverse istanze, che, nel loro concreto divenire, costituiscono ed esprimono la complessa e multiforme realtà che si identifica nella tradizionale funzione della Stato ordinamento: elemento di raccordo tra i diversi livelli di Governo in cui si articola la Repubblica, e garante attraverso la ripartizione dei mezzi finanziari dell'autonomia di ciascuno di essi.

#### **Bibliografia**

- ALFANO R., L'applicazione di Tributi ambientali nel nuovo contesto della finanza regionale in *TributImpresa*, 4, 2004;
- AMATUCCIA., voce Autonomia Finanziaria in *Enc. Giur. Treccani*;
- ANTONINI L., Competenze, finanziamento e accountability in ordine alla determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni dei diritti civili e sociali in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1, 2003;
- ANTONINI L., La prospettiva del federalismo fiscale alla luce del nuovo art. 119 della Costituzione in *Osservatorio sul federalismo*, giugno, 2002;
- BIAGI F., Alcune considerazioni sull'applicazione all'Italia del modello di federalismo fiscale spagnolo in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1, 2002;
- BIRK D., La ripartizione della sovranità impositiva nello Stato federale: l'esempio della Rep. Federale di Germania, Rel al Convegno sulle ragioni del dir. Tributario in Europa, Bologna, 2003;
- BIZIOLI G., I principi statali di condizionamento condizionano l'efficacia della potestà tributaria regionale. La Corte Costituzionale aggiunge un altro elemento alla definizione del nuovo federalismo fiscale – nota a Corte Costituzionale n. 37/2004 in *GiurCost*;
- CERIANI V., Federalismo, perequazione e tributi in *Rass. Trib.*, 5, 2002;
- DE JOANNA P., L'autonomia finanziaria: un'ipotesi di ricostruzione interpretativa fra diritti di cittadinanza e federalismo possibile in [www.federalismo.it](http://www.federalismo.it), 2002;
- DE MARIA R., La normativa "negletta" – Brevi riflessioni sull'inerzia del legislatore e sulla ritrosia della Corte Costituzionale di fronte all'art.119 in *Federalismi*, 15, 2003;
- DE MITA E., La difficile devolution tributaria in *Il Sole 24ore*, 13.01.2002;
- DEL FEDERICO L., Orientamenti di politica legislativa regionale in materia di tributi locali in *La finanza locale*, 4, 2003;
- GALLO F., Federalismo fiscale e ripartizione di basi imponibili tra Stato, Regioni ed Enti Locali in *Rass. Trib.*, 6, 2002;
- GALLO F., Quando l'attuazione del federalismo fiscale? in *Rass. Trib.*, 5, 2003;
- GHELO F., Prime osservazioni sull'articolo 119 della Costituzione in *Rass. Trib.*, 2, 2002;
- GIARDA P., le regole del federalismo fiscale nell'art. 119: un economista di fronte alla nuova Costituzione in *Le Regioni*, 6, 2001;
- GIARDA P., Sull'incompletezza del sistema di federalismo fiscale

proposto dalla nuova Costituzione. Ci sono rimedi in Osservatorio sul federalismo, gennaio, 2003;

- MORRONE A., Principi di coordinamento e qualità della potestà tributaria de Regioni ed Enti Locali – nota a Corte Costituzionale 37/2004 in GiurCost;
- MORRONE A., Il regime dei trasferimenti finanziari statali. La Regione come ente di governo e di coordinamento finanziario – nota a Corte Costituzionale n. 49/2004 in GiurCost;
- PERRONE CAPANO R., Prime riflessioni su autonomia finanziaria e riforme del Titolo V della Cost., in Riv. Del Dipartimento di Scienze dello Stato, Università degli Studi di Napoli Federico II, Napoli, 1, 2002;
- PERRONE L., La sovranità impositiva fra autonomia e federalismo in Riv. Dir. Trib., 11, 2004;
- PINELLI C., Patto di stabilità interno e finanza regionale – nota a Corte Costituzionale n. 36/2004 in GiurCost;
- VITALETTI G., Sistemi di governo e principi fiscali in Riv. Dir. Fin Sc. Fin., 2, 2003;

## La disciplina economico/finanziaria nel Trattato di Maastricht

(parte prima)

*Della prof. Luciana Di Renzo*

### 1. Indirizzi di massima per le politiche economiche(GOPE-INMPE).

La storia del coordinamento della politica economico/finanziaria in ambito comunitario ha origini lontane (fine anni sessanta del secolo scorso) ma progressi molto lenti per la permanenza di marcate differenziazioni nei sistemi degli Stati membri, anche se la lentezza del processo di convergenza in quest'area non sorprende, trattandosi di un ambito estremamente delicato in quanto la titolarità e l'esercizio del potere finanziario rappresentano una delle espressioni fondamentali della sovranità statale [A. Amatucci, 2004].

In passato, molti tentativi erano stati messi in opera per realizzare forme di coordinamento della finanza pubblica e dei bilanci degli Stati europei, ma questi tentativi ancorché interessanti e validi, non avevano conseguito alcun successo determinando regressi e ritardi nell'agenda dell'integrazione. Si pensi, ad es., alla mancata realizzazione della CED (Comunità europea di difesa) o della CPE (Comunità politica europea) agli inizi degli anni cinquanta, esperimenti che miravano ad una completa cooperazione nell'ambito della politica della sicurezza e a una piena integrazione politica, il cui fallimento comportò un ridimensionamento degli obiettivi rapportandolo a condizioni non eccessivamente onerose per i paesi aderenti. Così, i principali obiettivi della CEE, ai sensi del Trattato di Roma, furono l'istituzione di un mercato comune e il progressivo avvicinamento delle politiche economiche degli Stati membri. Da allora sono stati compiuti notevoli progressi verso la realizzazione di entrambi e un primo progetto può essere considerato il piano Werner approvato dal Consiglio nel giugno del 1970. Il piano prevedeva la progressiva attuazione di un'unione economica e monetaria entro il 1980 nonché un collegato trasferimento delle decisioni inerenti la politica congiunturale dal livello nazionale a quello comunitario in modo da giungere a una gestione armonizzata dei bilanci nazionali [R. Jochinisen, 1997]. Tuttavia, un progetto di così vasta portata poggiava su basi fragili: mancavano sia i presupposti economici che la volontà politica di rinunciare nella misura adeguata ai diritti di sovranità nazionale. La crisi del dollaro e il crollo del sistema di Bretton-Woods (sistema di cambi fissi con il dollaro come valuta guida) fornirono facili argomenti per accantonare momentaneamente i progetti unionistici. Solo nella seconda metà degli anni ottanta il tema dell'unione economica e monetaria riapparve nell'agenda europea: l'Atto Unico europeo (entrato in vigore nel mese di luglio del 1987), rappresenta una significativa riforma in tal senso. Con l'istituzione del Mercato unico e l'avvio della gestione Delors, all'insegna del motto un mercato una moneta, fu logico dare avvio a una nuova fase di integrazione accelerata. All'art. 1, comma primo, l'AUE stabilisce che la Comunità e la cooperazione politica perseguono l'obiettivo di contribuire insieme al progresso concreto dell'Unione europea, recependo una nozione giuridica di essa quale processo di trasformazione dell'insieme di relazioni tra gli Stati membri della Comunità e, precisamente, l'integrazione comunitaria continua e progressiva, la cooperazione e l'organizzazione europea in generale; mentre, l'art. 13 stabilisce che la Comunità adotta le misure destinate all'instaurazione del mercato interno che comporta uno spazio senza frontiere interne, nel quale è assicurata la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali (da completare nel 1992) [Amatucci, 1999]. Sulla base del rapporto Delors del 1989, che prevedeva un processo in tre fasi, iniziarono le trattative per realizzare l'unione economica e monetaria nonché l'unione politica in un clima di entusiasmo. È senza dubbio, dall'Atto Unico che gli Stati membri mostrano un idem sentire per la coesione economico-sociale con l'affermazione di progetti molto ambiziosi e lungimiranti che vengono coagulati dal Trattato di Maastricht. Il Trattato prospetta mutamenti incisivi per la politica monetaria-valutaria, finanziaria ed economica dell'Europa e, in particolare, pone le basi per il loro coordinamento ovvero la loro integrazione sopranazionale.

Infatti, la via scelta per giungere all'euro è stata quella gradualistica per consentire, date le divergenze economiche esistenti tra gli Stati membri,

la misurazione delle situazioni espressive della progressiva riduzione di tale divergenza.

È proprio l'UEM, dunque, a costituire la grande novità del trattato di Maastricht che indica anche il percorso a fasi per realizzare la moneta unica. L'ultima fase per accedere all'euro prevede da parte degli Stati membri il rispetto di alcuni criteri di convergenza vale a dire una serie di condizioni poste dai cinque parametri di Maastricht, risultanti dagli artt. 104C e 109J e dai protocolli quinto e sesto del trattato. Da qui una disciplina assai puntuale stabilita con una serie di regole che s'impongono agli Stati membri e che vengono di seguito riportate:

1. rispetto dei limiti di fluttuazione dello Sme per almeno due anni all'interno della banda stretta, quella di  $-/+ 2.25$  per cento, senza che intervenga nel frattempo alcuna svalutazione della moneta nazionale;
2. tasso di inflazione non superiore all'1.5 per cento in più della media dei tre Stati con l'inflazione più bassa;
3. deficit di bilancio inferiore al 3% del Prodotto interno lordo;
4. debito pubblico inferiore al 60 per cento del PIL;
5. tasso di interesse a lungo non superiore al 2 per cento in più rispetto a quello dei tre Paesi con il più basso tasso di inflazione.

Ma mentre i criteri monetari devono essere osservati al cento per cento, per quelli finanziari è previsto un minor rigore. L'art. 104C sottosezione 2 del Trattato di Maastricht stabilisce che il deficit di bilancio può essere superiore al 3 per cento se l'entità del disavanzo è diminuita sostanzialmente e in modo continuo scendendo ad un livello prossimo al parametro di riferimento o in alternativa (se) lo sfondamento del tetto è soltanto eccezionale e temporaneo e il disavanzo rimane prossimo al parametro di riferimento. Le stesse condizioni sono richieste per il debito pubblico.

In verità, già l'art. 2 del Trattato sull'Unione prevede esplicitamente la promozione comunitaria di una crescita sostenibile e non inflazionistica, un elevato grado di convergenza dei risultati economici. Inoltre, l'art. 3 A rafforza il generale principio di cooperazione tra gli Stati membri sancito all'art. 5, stabilendo il coordinamento tra le politiche economiche dei Paesi dell'Unione "alle condizioni e secondo il ritmo" previsto dal Trattato; definisce altresì gli obiettivi economici e finanziari comuni, secondo il principio di "un'economia di mercato aperta e in libera concorrenza", il principio delle sane finanze pubbliche e condizioni monetarie, e di una sostenibile bilancia dei pagamenti. Ma le innovazioni introdotte dal TUE, non si limitano unicamente agli artt. 2 e 3, perché è stata costituzionalizzata un'intera parte di disposizioni: il nuovo Titolo VI relativo alla politica economica e monetaria. [A. Mayocchi, 2003]. È stata così espressa la precisa volontà comunitaria di assumere la spesa pubblica sotto la propria diretta responsabilità, quale profilo cruciale del nuovo assetto europeo non più caratterizzato soltanto da un mercato unico ma da una politica economica e monetaria sempre più coesa e vincolante.

Non bisogna dimenticare che l'idea di convergenza pervade tutto il capo "politica economica" del Trattato, che ha per norma fondamentale l'art. 102 A, il quale chiarisce che gli Stati membri attuano la loro politica economica allo scopo di contribuire alla realizzazione degli obiettivi della Comunità definiti all'art. 2 e nel contesto degli Indirizzi di massima di cui all'art. 103 par. 2.

La formulazione della c.d. "disciplina di bilancio", prevista dagli artt. 104-104C del Trattato, si colloca nella stessa ottica. Il bilancio rimane, infatti, lo strumento fondamentale della politica economica degli Stati membri, i quali, però, pur mantenendo intatti i propri poteri in campo fiscale e la propria discrezionalità in materia di allocazione delle risorse, devono sottostare ad una disciplina comune. Ciò si spiega agevolmente con l'assenza di competenze comunitarie importanti in materia di politica economica e con l'esiguità del bilancio comunitario a fronte di quelli nazionali.

Inoltre il TUE stabilisce quattro regole fondamentali cui la Comunità, da un lato, e gli Stati membri, dall'altro, devono attenersi. In particolare: a) è vietata la concessione di scoperti di conto o qualsiasi altra forma di facilitazione creditizia, da parte della B.C.E. o da parte delle banche centrali nazionali, alle istituzioni o organi comunitari, agli Stati nonché agli enti territoriali ed agli enti pubblici dei medesimi (art. 104); b) sono vietate le misure non basate su considerazioni prudenziali che offrano ai detti soggetti un accesso privilegiato alle istituzioni finanziarie (art. 104 A); c) né la Comunità né gli Stati membri rispondono o si fanno carico degli impegni assunti da altri Stati membri (c.d. principio del "no bail-

out”, art. 104 B); d) gli Stati membri si devono sforzare di evitare, nella seconda fase dell'U.E.M., i disavanzi pubblici eccessivi che sono vietati a partire dalla terza fase (art. 104 C) [G. Della Cananea, 1996].

Tali regole, in materia di bilancio, limitando la possibilità di finanziamento dei disavanzi pubblici e negando l'accesso al credito bancario, hanno per conseguenza una riduzione della spesa pubblica, e, quindi, una riduzione dei tassi d'interesse.

Il raggiungimento dell'unione economica e monetaria è, dunque, considerato un impegno irrevocabile, progressivo e rigoroso, presidiato, da oneri di convergenza che si risolvono, in parte, in una limitazione della sovranità dei Parlamenti statali in materia di bilancio ma assicurano, d'altra parte la tenuta di tutti gli Stati nell'area dell'UEM.

Inoltre, a stregua del Protocollo sulla coesione sociale è prevista una sanzione addizionale dei deficit eccessivi: invero gli interventi finanziari del Fondo di coesione che sono riservati agli Stati con un nPIL inferiore al 90% della media comunitaria, sono comunque subordinati alla sussistenza di un “programma volto a soddisfare le condizioni di convergenza economica di cui all'art. 104C” [S. Cafaro, 1996].

Spetta in ogni caso al Consiglio, che delibera a maggioranza qualificata dei propri membri, esclusi i voti dello Stato deviante, di decidere, a seguito di una valutazione globale, se esista un disavanzo eccessivo (art. 104 C, par. 6). In ogni caso di disavanzo eccessivo, il Consiglio indirizza allo Stato deviante una Raccomandazione che resterà riservata a meno che lo Stato non vi si conformi nel termine stabilito.

La Raccomandazione, una volta resa pubblica, comporterà conseguenze di carattere politico ed economico. Sul piano politico si concretterà un giudizio negativo sulla capacità di gestione economica dello Stato deviante e, pertanto, inciderà pesantemente sulla sua credibilità; inoltre, sotto il profilo economico, non c'è da dubitare sul fatto che il mercato, soprattutto quello dei capitali, reagirà negativamente per quanto riguarda l'accesso al credito da parte dello Stato deviante, segnatamente avuto riguardo alle condizioni dei prestiti.

Gli Stati, secondo l'art. 4 del regolamento n. 3506/93, devono informare la Commissione almeno due volte l'anno, circa lo stato dei disavanzi previsti ed effettivi e il debito effettivo; il Protocollo introduce anche obblighi di adeguamento; infatti, richiede agli Stati membri di assicurare “che le procedure nazionali in materia di bilancio consentano loro di rispettare gli obblighi derivanti dal Trattato”.

Agli Stati che partecipano all'UEM sarà applicabile il nuovo art. 103 A, par. 2. Ai sensi di questo articolo qualora uno Stato membro si trovi in difficoltà o sia seriamente minacciato da gravi difficoltà, conseguenti a situazioni eccezionali ed incontrollabili, il Consiglio all'unanimità può concedergli un'assistenza comunitaria. Il trattato oltre alle misure volte agli “errori” di finanza pubblica che si concretano nei rapporti fabbisogno-PIL (3%) e debito-PIL (60%), prevede l'apparato di ottimizzazione (valutazioni della Commissione, guidelines da parte del Consiglio europeo, pressioni sul paese deviante) che non porta ad una politica economica unificata, ma, quantomeno, costituisce uno strumento di coordinamento. Questo apparato si ricava dal combinato disposto degli artt. 3 A (principio generale in tema di stretto coordinamento delle politiche economiche); 102A e 103 (le politiche economiche dei paesi membri sono questioni di interesse comune e, quindi, da coordinare attraverso azioni del Consiglio); 104C, che dispone il divieto di disavanzi eccessivi.

L'unione economica prevede un governo dell'economia che lascia un posto ragguardevole alla responsabilità degli Stati membri, poiché all'autorità monetaria spettano compiti di coordinamento e di sorveglianza multilaterale. È, dunque, una Governance fortemente decentralizzata e in tal modo fa largo spazio al principio di sussidiarietà [L. Vandelli, 1993].

Apparentemente, sotto il profilo formale, il TUE non implica per il paese membro la perdita della sovranità economica; tuttavia, ottemperare al principio di “apertura” delle economie alla concorrenza internazionale fa perdere di fatto il controllo delle principali variabili economiche del paese (crescita del reddito, dell'occupazione e dei prezzi) dal momento che il modello europeo di unione monetaria porta all'unità della moneta e della conduzione di una politica monetaria in cui i cambi sono irreversibilmente fissi e la creazione monetaria è concordata.

Per comprendere quale sia il contenuto del vincolo europeo che incombe sulle finanze nazionali è bene precisarne i tratti distintivi: esso non aggrava i procedimenti nazionali di formazione delle decisioni



finanziarie né richiede il pareggio del bilancio. All'opposto, contiene elementi di flessibilità. Il divieto dei disavanzi eccessivi riveste una duplice valenza, sostanziale e procedurale. Sul piano sostanziale, si concreta in un obbligo di risultato imponendo agli Stati di determinare e mantenere equilibri finanziari che tengano conto dell'esigenza di ridurre i disavanzi eccessivi per evitare distorsioni nell'allocazione dei fattori produttivi e nella stabilità del livello dei prezzi. Sul piano procedurale, la Costituzione europea richiede che il disavanzo sia finanziato in forme palesi escludendo i metodi, sicuramente poco trasparenti, cui i governi sono ricorsi spesso in passato: dall'acquisto dei titoli da parte della Banca centrale a condizioni diverse da quelle offerte dal mercato, alle anticipazioni ed essa richieste dal Tesoro: dunque, favorisce la pubblicità dei processi decisionali, senza aggravarne lo svolgimento; addossa sui governi la responsabilità di ricondurre il debito e il disavanzo a dimensioni compatibili con gli obiettivi di stabilità ed equità. Il divieto dei disavanzi eccessivi si prefigge, dunque, lo scopo di ristabilire un equilibrio nella composizione della spesa pubblica e di indurre i governi ad una conduzione rigorosa della politica di bilancio. Inoltre, il divieto di bail out provision ha lo scopo di evitare la formazione di aspettative circa interventi di sostegno. Il divieto di accesso privilegiato alle istituzioni finanziarie serve a garantire l'autonomia delle banche centrali, e, allo stesso tempo, l'assunzione di responsabilità da parte del Tesoro. L'obbligo di adeguamento delle procedure di bilancio, d'altro canto, mira ad assicurare che esse consentano l'adozione di misure coerenti con gli scopi comuni. Dunque, lo scopo della disciplina europea è di garantire la convergenza delle politiche nell'ambito dell'unione senza peraltro realizzare un accentramento del complesso di scelte (equitative, allocative e di stabilizzazione) effettuate nei singoli Stati [L. Di Renzo, 2001].

Ciò non significa che l'Unione si disinteressi delle istanze redistributive. All'opposto, la Costituzione europea impone che l'azione pubblica risponda a bisogni collettivi che non trovano adeguato soddisfacimento nella dinamica del mercato. Si tratta degli obiettivi sanciti dall'art. 2 Tr. Ce, fra i quali compaiono il progresso economico e sociale equilibrato e sostenibile e il rafforzamento della coesione economica e sociale, enunciati anche dall'art. B, comma 1, del TUE. La Costituzione europea esige che l'intervento pubblico sia realizzato con forme di finanziamento e di erogazione che non rischino di determinare distorsioni nel mercato, alterando l'allocazione delle risorse che questo può realizzare o la stabilità del sistema economico. Dunque, l'esercizio delle potestà relative alla finanza pubblica deve astenersi dal pregiudicare il preminente interesse comune alla solidità delle finanze pubbliche di ciascun Paese e deve rispettare le regole che presiedono al funzionamento dell'economia di mercato, comportando l'espansione della libertà di concorrenza e di circolazione anche all'interno del settore pubblico. Le tendenze in atto, dunque, hanno sospinto verso un nuovo assetto del sistema di governo dell'economia e della finanza pubblica comunitaria. Il quadro costituzionale europeo è ispirato ai principi della concorrenza e del mercato e, in questo contesto, i pubblici poteri degli Stati membri sono chiamati ad esercitare più vasti compiti di regolazione, liberalizzazione, privatizzazione all'interno degli indirizzi generali di politica economica e finanziaria definiti dall'Unione europea, le cui guidelines pur continuando a porre come centrali gli obiettivi di risanamento e di stabilità, risultano ormai orientate verso la coesione, lo sviluppo, l'occupazione, riallacciandosi al libro bianco su crescita, competitività, occupazione noto come Piano Delors 2° [Commissione Europea, 1993].

La coerenza della politica economica viene assicurata dalla Commissione europea che dispone di due strumenti per monitorare le politiche che consentono di raccogliere le informazioni per valutare se le politiche nazionali sono in linea con gli obiettivi concordati a livello dell'UE e di indirizzare un richiamo agli Stati membri nel caso in cui i disavanzi minaccino di raggiungere un livello anormalmente elevato. Tali strumenti sono:

- gli indirizzi di massima per le politiche economiche;
- i programmi di stabilità e convergenza sulla base del Patto di stabilità europeo

Con gli Indirizzi di massima per le politiche economiche viene definito un quadro sia per l'UE che per ogni singolo Stato membro. Gli Indirizzi di massima mettono l'accento sulle implicazioni delle riforme strutturali, volte a rafforzare la competitività dell'Unione: essi le impongono di

rendere i mercati più rispondenti ai cambiamenti in atto nell'economia. Ogni anno gli Stati membri comunicano alla Commissione informazioni dettagliate sulle rispettive politiche economiche in particolare sulle politiche destinate a garantire la disciplina di bilancio. I paesi che hanno adottato l'euro forniscono informazioni con il cosiddetto programma di stabilità, gli altri Stati membri invece operano tramite il programma di convergenza.

Gli Indirizzi di massima contengono sia raccomandazioni generali, sia specifiche per i singoli paesi ed evidenziano le priorità fondamentali di politica economica. Essi sono lo strumento con il Consiglio esorta gli Stati membri ad attuare le rispettive politiche economiche, in modo da contribuire alla realizzazione degli obiettivi dell'UE oltre che il mezzo attraverso cui il Consiglio stesso attua l'efficace coordinamento di tali politiche. In tal senso gli IMPE svolgono un ruolo chiave nel consigliare gli Stati membri su come adottare politiche macroeconomiche orientate alla crescita ed alla stabilità, oltre che spingere i singoli Paesi alle riforme strutturali per potenziare la crescita e, in un'ottica più ampia, quella dell'Europa nel suo complesso. È attraverso gli IMPE che il Consiglio svolge una funzione di supervisione che garantisce il giusto coordinamento delle politiche. Ciò nell'ottica del perseguimento dell'interesse collettivo comunitario fondato sull'instaurazione di un sistema economico-istituzionale che si basi sulla piena sostenibilità economica, sociale e ambientale.

La prima Relazione della Commissione al Consiglio sui grandi orientamenti di politica economica (IMPE/GOPE) e su cui quest'ultimo adottò la Raccomandazione risale al 1996 ma i veri indirizzi strategici per lo sviluppo economico e la coesione sociale sono stati individuati soltanto nel Consiglio europeo di Lisbona del marzo 2000 e confermati dal Consiglio europeo di Santa Maria da Fiera del giugno 2000 con il Piano d'Azione Europeo 2002 concentrato su quattro assi principali nel contesto della new economy: piena occupazione, innovazione tecnologica, incentivazione degli investimenti, modernizzazione dei sistemi di protezione sociale. Il Consiglio nella propria Raccomandazione sui GOPE del 19 giugno 2000 enucleava gli obiettivi prioritari da perseguire in comune con cui si evidenziavano le opportunità offerte dalla mondializzazione e da una nuova economia basata sulla conoscenza.

Le linee di policy per il 2000 si ponevano a fine di un decennio in cui l'Unione europea (UE) aveva dato impulso all'integrazione economica, stabilendo inoltre un solido quadro per l'attuazione delle politiche economiche. Peraltro, al 2000, il potenziamento del quadro generale non si era ancora tradotto in migliori risultati economici. Ciò a testimonianza delle esistenti rigidità strutturali e degli squilibri macroeconomici ancora persistenti in alcuni Stati membri. Tuttavia, nel 1999 in tutti gli Stati dell'UE si era riscontrata una notevole ripresa della crescita economica legata alla congiuntura favorevole a livello internazionale ed alla buona gestione macroeconomica.

Il Consiglio, nella propria Raccomandazione, enucleava gli obiettivi prioritari che gli Stati membri dell'Unione avrebbero dovuto perseguire in comune:

- il ritorno al pieno impiego, visto che, nonostante una diminuzione, la disoccupazione appariva ancora troppo elevata. L'obiettivo che il Consiglio si proponeva consisteva nel portare il tasso d'occupazione al 70% entro il 2010;
- l'acquisizione di un ruolo chiave da parte di innovazione e conoscenza nel determinare il livello di crescita economica in Europa. Ciò implicava la necessità di aumentare gli investimenti nelle tecnologie dell'informazione e della comunicazione (ITC), nella ricerca e sviluppo (R & S) e nelle risorse umane;
- contrastare l'invecchiamento demografico, e le rilevanti conseguenze che comporta in termini di risparmio, investimenti e finanze pubbliche. Per fronteggiare questa sfida demografica, il Consiglio sollecitava gli Stati membri a risanare le finanze pubbliche e riformare i sistemi pensionistici e sanitari;
- il miglioramento della coesione sociale e, in particolare, la lotta contro l'esclusione sociale. Le politiche economiche contribuiscono nel modo migliore anche all'integrazione sociale a patto che siano migliorate le condizioni generali per la crescita e l'occupazione;
- studiare e implementare riforme che, in un contesto economico mondiale sempre più integrato, non fossero isolate dal contesto internazionale. Si invitava l'UE a proseguire nella sua politica

commerciale comune, favorevole a mercati aperti e competitivi.

Il Consiglio raccomandava, comunque, che tutti gli obiettivi perseguiti si inquadrasero nell'ambito di una strategia globale coerente, orientata sul medio e lungo termine.

Riguardo alle politiche macroeconomiche il Consiglio riteneva che gli Stati membri dovessero operare al fine di attenersi ai tre seguenti indirizzi:

- mantenere la stabilità dei prezzi;
- operare per conseguire bilanci prossimi al pareggio o in avanzo e ridurre il debito pubblico, attraverso un'accelerazione del riequilibrio finanziario;
- ottenere una dinamica salariale compatibile con la stabilità dei prezzi e con la creazione di posti di lavoro, tendendo anche a mantenere costante il livello di responsabilizzazione delle parti sociali.

Per quel che concerneva la garanzia del mantenimento di un sistema di finanze pubbliche caratterizzato da qualità e sostenibilità, il Consiglio proponeva i seguenti indirizzi di riferimento per i Paesi dell'Unione:

- attenzione al miglioramento delle finanze pubbliche, riducendo le spese e attivando dispositivi per migliorare il controllo;
- riorientare la spesa pubblica verso il capitale, le risorse umane, l'innovazione, la R&S e le ITC;
- rendere più conveniente lavorare mediante riforme dei sistemi di prestazioni a favore dei lavoratori e riduzione della pressione fiscale;
- riconsiderare i sistemi pensionistici e sanitari;
- migliorare l'efficienza dei sistemi tributari;
- potenziare il buon funzionamento del mercato interno mediante riforme del sistema dell'IVA, cooperazione amministrativa e coordinamento fiscale tra gli Stati membri; raggiungere l'accordo sul pacchetto fiscale [Com (2000) 214 def.].

Per promuovere l'efficacia messa in atto da queste strategie e in conseguenza della congiuntura economica sfavorevole notevolmente aggravata dagli attacchi terroristici dell'undici settembre del 2001, su richiesta del Consiglio europeo nella riunione di primavera a Barcellona (marzo 2002), la Commissione adottò la Comunicazione sulla Razionalizzazione dei cicli annuali di coordinamento delle politiche economiche e per l'occupazione [Com (2002) 487 final], onde apportare miglioramenti, razionalizzare e sincronizzare i processi di coordinamento delle politiche concentrandosi sull'azione di attuazione piuttosto che sulla elaborazione annuale degli indirizzi.

La Commissione ha proposto per razionalizzare i diversi cicli di coordinamento, le misure seguenti:

- accrescere l'efficienza del coordinamento delle politiche, in particolare assicurando un migliore monitoraggio dell'attuazione;
- migliorare la coerenza e la complementarità tra i vari processi e strumenti;
- promuovere un maggiore impegno e senso di appartenenza meglio condivisi associando il Parlamento europeo, i Parlamenti nazionali, le parti sociali e la società civile;
- accrescere la trasparenza e la chiarezza del ciclo di coordinamento.
- concentrare l'azione dei vari processi di coordinamento sul medio termine e su alcuni momenti chiave dell'anno.

Ciò dovrebbe migliorare la coerenza, la trasparenza e l'efficacia dei processi preservandone l'autonomia e contribuendo alla stabilità e la prevedibilità delle politiche. I principali elementi del nuovo ciclo di coordinamento consistono:

– Preparazione del Consiglio europeo di primavera. La Commissione prepara una Relazione per il Consiglio europeo che indica i settori nei quali occorre compiere ulteriori progressi e i principali orientamenti. A questa relazione si aggiunge il pacchetto di attuazione che contiene la relazione d'attuazione dei GOPE. Verranno aggiunte varie relazioni e quadri di valutazione della Commissione (relazione di Cardiff, relazione sugli aiuti di stato, sull'innovazione e la politica delle imprese).

– Consiglio europeo di primavera. Questo Consiglio svolge un ruolo basilare nel ciclo annuale di coordinamento. Valuta i progressi realizzati e su questa base presenta gli orientamenti politici generali per le principali priorità

– Proposte della Commissione. La Commissione presenta in seguito un pacchetto di orientamenti, che contiene i GOPE e gli orientamenti per l'occupazione, per stabilire un programma di lavoro concreto basato sugli orientamenti del Consiglio europeo. Questo pacchetto è stato pubblicato per la prima volta nell'aprile 2003 e copre normalmente un

periodo di tre anni, fino al 2006. Gli orientamenti continuano ad essere formulati ogni anno per tenere conto di eventuali sviluppi importanti, ma normalmente dovrebbero rimanere stabili fino al 2006 e sarà la strategia adeguata soltanto in caso di necessità

– Adozione di nuovi orientamenti e raccomandazioni. Le competenti formazioni del Consiglio adottano i GOPE, gli orientamenti per l'occupazione ed approvano i piani d'azione per i settori di loro competenza (ad esempio la strategia per il mercato interno) dopo che il Consiglio europeo di giugno ha approvato il "pacchetto di orientamenti".

– Valutazione dell'attuazione. L'esame dei progressi è realizzato nel corso del quarto trimestre con la comunicazione sistematica di informazioni sull'attuazione delle politiche stabilite dagli Stati membri e la valutazione di queste informazioni da parte della Commissione. Le informazioni fornite dagli Stati membri potrebbero essere presentate in un unico documento e contemporaneamente, al più tardi in ottobre. I servizi della Commissione potrebbero dunque procedere alla valutazione delle informazioni e presentare una conclusione sotto forma di un nuovo "pacchetto di attuazione" contemporaneamente alla relazione di primavera, dando così inizio al nuovo ciclo.

– Grandi orientamenti delle politiche economiche. I GOPE conservano la cadenza annuale ma sono interamente riveduti soltanto ogni tre anni, salvo revisione giudicata necessaria per iniziativa della Commissione. Acquisirebbero quindi un carattere più strategico, concentrandosi maggiormente su alcune questioni fondamentali.

– Coerenza del "pacchetto di indirizzi". I contenuti dei vari strumenti dovrebbero essere definiti più chiaramente. I GOPE conservano il ruolo centrale. Trattano le politiche macroeconomiche e danno il necessario rilievo alle politiche strutturali intese a promuovere il potenziale di crescita, l'occupazione, la coesione sociale, lo sviluppo sostenibile e la transizione verso l'economia basata sulla conoscenza. Alla luce di queste raccomandazioni gli IMPE (o GOPE) varati nell'anno successivo, hanno per la prima volta preso in considerazione un periodo pluriennale a medio termine con riferimento all'arco temporale relativo al 2003-2005, costituendo un vero e proprio documento di programmazione economica (DPE) illustrativo degli indirizzi generali per tutti gli Stati membri e per la Comunità, da adoperare, eventualmente, anno per anno. I grandi orientamenti 2003-2005 si concentrano sulle questioni essenziali di politica economica e sulle priorità per i tre anni successivi al fine di conseguire gli obiettivi strategici di Lisbona: far diventare l'economia europea mondialmente più competitiva e più dinamica. Gli IMPE 2003-2005 raccomandano politiche macroeconomiche imperniate nella crescita e sulla stabilità [Raccomandazione del Consiglio 2003/555 CE]. Le politiche macroeconomiche svolgono un ruolo essenziale nel sostenere la crescita e l'occupazione, nonché nel mantenere la stabilità dei prezzi in modo che gli Stati membri possano:

- raggiungere o mantenere saldi di bilancio prossimi all'equilibrio o in avanzo lungo l'intero ciclo di congiuntura;
- in caso di disavanzo eccessivo, rimediare alla situazione a norma del patto di stabilità e di crescita;
- fatti salvi questi obblighi, evitare di condurre politiche congiunturali affinché gli stabilizzatori automatici possano espletare il loro ruolo in modo simmetrico sull'intero ciclo.

Le riforme economiche per aumentare il potenziale di crescita riguardano:

a) Le riforme strutturali. Esse sono indispensabili per incrementare il potenziale di crescita dell'Unione. Onde innescare un massimo di sinergie, esse andrebbero attuate nel modo più coordinato possibile. Gli Stati membri devono prendere i provvedimenti esposti qui di seguito nell'arco del prossimo triennio.

b) l'occupazione.

- Rendere il sistema dei prelievi e delle prestazioni sociali più favorevole alla creazione di posti di lavoro;
- garantire che i sistemi di trattativa salariale tengano conto delle differenze di produttività e mantengano la congruenza fra queste ultime e le retribuzioni stesse;
- rivedere le discipline del mercato lavorativo (accesso al mercato del lavoro, tutela, maggiore flessibilità);
- promuovere la mobilità dell'occupazione (geografica non meno che professionale);
- garantire l'incisività degli interventi a favore del mercato del lavoro.

c) la produttività.

- Incentivare la concorrenza sui mercati dei beni e dei servizi (aumentare il tasso di recepimento delle direttive del mercato interno nella legislazione nazionale, rendere i pubblici appalti più aperti, garantire l'indipendenza delle autorità garanti della concorrenza, ridurre e riorientare gli aiuti di Stato);
- accelerare l'integrazione dei mercati dei capitali (attuazione del piano d'azione sul capitale di rischio entro la fine del 2003 e del piano d'azione sui servizi finanziari entro il 2005);
- favorire lo spirito imprenditoriale e la creazione di piccole e medie imprese (PMI);
- promuovere l'investimento nella conoscenza, le nuove tecnologie e l'innovazione: aumentare le spese (sia private che pubbliche) a favore delle attività di ricerca e sviluppo (R&S), affinché raggiungano un indice del 3% del prodotto interno lordo (PIL), per esempio incentivando le attività di R&S, la tutela della proprietà intellettuale, il programma eEuropa2005, lo sviluppo del sistema satellitare di navigazione Galileo, nonché migliorando i programmi di istruzione e formazione;
- potenziare il contributo nel settore pubblico alla crescita investire maggiormente nella crescita attraverso il capitale materiale e umano, nonché nella conoscenza, aumentare l'efficienza del settore pubblico, incentivare iniziative congiunte del settore privato e pubblico.

Il Consiglio raccomanda agli organi decisionali dei Paesi che aderiscono alla zona euro di badare a dosare le politiche economiche interne in forme compatibili con la stabilità dei prezzi, nonché con la fiducia delle imprese e dei consumatori. Inoltre, nei paesi della zona euro i saldi di bilancio, con le debite correzioni congiunturali, dovranno restare vicine all'equilibrio o in eccedenza. Se del caso, dovranno migliorare il saldo annuo in misura pari almeno allo 0.5 del PIL e, in caso di disavanzo eccessivo, porre rimedio alla situazione. Essi dovranno analizzare i divari fra i tassi d'inflazione per introdurre correttivi nei settori più sensibili. Quanto al coordinamento delle politiche, i paesi della zona euro dovranno approfondire l'analisi e la discussione sull'andamento delle economie (scambio di informazioni, rappresentanza esterna...), oltre a migliorare l'efficacia delle procedure di coordinamento in materia di riforme strutturali.

La seconda parte dei grandi indirizzi di politica economica formula, per ciascuno dei paesi membri, le sfide e, nell'ambito della strategia globale, raccomandazioni specifiche che tengono conto delle differenze nei risultati, nelle prospettive e nelle strutture.

Relativamente all'Italia, ad esempio, i GOPE hanno suggerito espressamente di:

- risanare rapidamente le finanze pubbliche e garantire la sostenibilità nel lungo periodo dei conti pubblici, in un contesto di invecchiamento demografico;
- incrementare l'ancor basso tasso di occupazione, in particolare tra le donne e i lavoratori più anziani, nonché ridurre il forte divario economico tra Nord e Sud;
- incentivare l'economia basata sulla conoscenza;
- migliorare il contesto economico entro cui operano le imprese e potenziare la concorrenza nei settori dell'energia e dei servizi.

In connessione agli IMPE (2003-2005), la Commissione con Comunicazione relativa all'attuazione degli Indirizzi di massima in materia di politiche economiche per il periodo 2003-2005 [Com (2004) 20 final] ha offerto informazioni utili per aggiornare gli indirizzi di massima nel 2004.

Nel complesso, la Commissione rileva un intensificarsi del ritmo delle riforme in settori quali i mercati occupazionali, la concorrenza, il contesto economico in cui operano le imprese, le nuove tecnologie, l'istruzione e la riforma dei sistemi pensionistici. I progressi sembrano invece insufficienti in materia di integrazione dei mercati, investimento nella ricerca, sostenibilità sociale e salvaguardia durevole dell'ambiente. La Commissione esprime inoltre preoccupazione per il deteriorarsi dei saldi di bilancio in vari stati membri.

Viene ribadita la strategia di politica economica adottata dal Consiglio europeo nel giugno dell'anno precedente e confermato che questa strategia si addice anche ai paesi aderenti. Ed in effetti il punto focale dell'aggiornamento degli Indirizzi di massima è proprio l'integrazione dei nuovi Stati membri nel quadro esistente di coordinamento delle politiche economiche. Pedro Solbes Mira, all'epoca Commissario europeo per gli Affari Economici e Monetari, ha dichiarato: "L'integrazione dei nuovi

Stati membri nel quadro di politica economica dell'UE attraverso gli indirizzi di massima per le politiche è un passo importante. I nuovi paesi hanno un grande potenziale di dinamismo economico che verrà stimolato dalla loro effettiva integrazione economica e dalla realizzazione dell'agenda di Lisbona”.

Anche se i problemi strutturali che devono affrontare i nuovi Stati membri non differiscono fundamentalmente da quelli dei membri attuali dell'UE, essi sono in qualche caso più profondi: la disoccupazione è a livelli quasi doppi di quelli dell'UE-15; il disavanzo di bilancio ammonta a circa il 6% del PIL e il reddito medio è meno della metà di quello degli Stati membri attuali. Gli Indirizzi continuano ad impernarsi su tre temi principali:

- Politiche macroeconomiche orientate alla crescita e alla stabilità: a questo proposito si sottolinea l'importanza che anche i nuovi Stati membri realizzino una convergenza sostenibile in termini reali e nominali; che conseguano posizioni di bilancio sane; che riducano i disavanzi correnti e che mantengano gli incrementi nominali delle retribuzioni a livelli che siano al tempo stesso compatibili con la stabilità dei prezzi e in linea con i guadagni di produttività.

- Riforme economiche per aumentare il potenziale di crescita dell'Europa; i paesi aderenti devono: attuare politiche dell'occupazione che sostengano i mutamenti strutturali in atto nella composizione del mercato del lavoro; accrescere la produttività intensificando la concorrenza, riducendo il peso della regolamentazione, migliorando la qualità della R&S e sviluppando ulteriormente i mercati dei capitali.

- Rafforzare la sostenibilità nei settori seguenti: la stabilità economica, in particolare per far fronte all'invecchiamento della popolazione; la sostenibilità sociale, dove il lavoro è chiamato a svolgere un ruolo essenziale per spezzare le catene della povertà, e la sostenibilità ambientale, settore in cui gli investimenti nell'energia e nei trasporti possono svolgere un ruolo importante.

Vista la scala delle sfide da affrontare, è chiaro che i nuovi Stati membri si trovano davanti a scelte politiche difficili. Gli Indirizzi di massima per le politiche economiche tengono conto della situazione specifica dei paesi aderenti, per esempio prevedendo nelle raccomandazioni specifiche per paese tempi di aggiustamento più lunghi di quelli prescritti agli Stati membri attuali.

Con riferimento agli attuali Stati membri, le raccomandazioni formulate negli Indirizzi di massima per le politiche economiche adottati dal Consiglio europeo del giugno del 2003 rimangono pienamente valide fino al 2005. Alcuni limitati aggiornamenti sono stati inseriti nelle raccomandazioni rivolte a Germania, Grecia, Francia, Italia, Paesi Bassi, Portogallo e Regno Unito per invitare questi paesi a compiere degli aggiustamenti alle loro politiche di bilancio.

Le competenze in materia di politica economica dell'Unione non mutano significativamente nel Trattato della Costituzione Europea firmato a Roma il 29 ottobre 2004.

Le novità più rilevanti riguardano, infatti, il funzionamento del Consiglio dei ministri economici e finanziari (Ecofin) e i poteri della Commissione e le procedure decisionali in materia di bilancio.

La gerarchia degli obiettivi è fissata nell'articolo I-3. Subito dopo la pace e i valori dei popoli, l'Unione “offre ai suoi cittadini uno spazio di libertà, sicurezza e giustizia senza frontiere interne e un mercato unico nel quale la concorrenza è libera e non distorta”. Gli altri obiettivi economici vengono dopo: nell'ordine, l'Unione “si adopera per lo sviluppo sostenibile”; “combatte l'esclusione sociale e le discriminazioni (...); “promuove la coesione economica, sociale e territoriale, e la solidarietà tra gli stati membri” [S. Micossi, 2003].

Il coordinamento si realizza attraverso gli “Indirizzi di massima”, contenuti in una Raccomandazione del Consiglio europeo, della quale questo “informò” il Parlamento (articolo III-178). Non vi sono poteri operativi di coordinamento delle politiche di bilancio.

Nelle procedure di sorveglianza, la Commissione acquista il potere di rivolgere un avvertimento allo Stato membro che non rispetti gli Indirizzi concordati, senza interpellare il Consiglio; nonché quello di proposta riguardo alla decisione del Consiglio di rendere pubbliche le proprie Raccomandazioni allo Stato membro. Curiosamente, il potere di proposta non si estende al contenuto delle raccomandazioni (articolo III-179).

Il Consiglio dei ministri economici e finanziari dell'area dell'euro, l'euro-gruppo, trova esplicito riconoscimento nel Trattato.

Si prevede che l'euro-gruppo "adotti misure (...) per (...) rafforzare il coordinamento della disciplina di bilancio e la sorveglianza della medesima" dell'area, seppure assicurandone la coerenza con quelli dell'insieme dell'Unione (articolo III-194). Un apposito protocollo fissa le regole di funzionamento. L'euro-gruppo potrà adottare posizioni comuni per "garantire la posizione dell'euro nel sistema monetario internazionale (...) e le misure opportune per garantire una rappresentanza unificata nell'ambito delle istituzioni e delle conferenze finanziarie internazionali" (articolo III-196).

In generale, in base alla nuova Costituzione, a partire dal 2009 la maggioranza per le decisioni nei Consigli dei ministri dei 25 sarà basata sul 55% degli Stati membri che rappresentino almeno il 65% della popolazione complessiva. Quando le decisioni riguardano provvedimenti che non sono proposti dalla Commissione o dal ministro degli Esteri, e in ogni caso per le materie riguardanti politica economica e monetaria, giustizia e affari interni per la maggioranza occorrono il 72% degli Stati, pari ad almeno il 65%.

Nell'insieme, si è mantenuto l'impianto esistente, che nel complesso è valido, e le poche modifiche adottate vanno nella direzione giusta. Il Parlamento acquista un ruolo rispetto alle politiche economiche e, soprattutto, al bilancio comunitario. La Commissione guadagna poteri formali di iniziativa nella denuncia delle violazioni delle politiche comuni, ma non nelle conseguenti decisioni del Consiglio.

L'istituzionalizzazione dell'euro-gruppo e dei suoi poteri di coordinamento delle politiche di bilancio sono una risposta probabilmente obbligata al timore che si allarghi stabilmente la quota dei Paesi dell'Unione fuori dall'euro. Proprio per questo, però, evocano un pericolo di fratture nell'unità delle politiche comuni dell'area. In definitiva, un faticoso, complicato compromesso più che un disegno comune [H. Weiler, 2003].



**Libertà di stabilimento e trattamento delle perdite transfrontaliere in seno ai gruppi di società: il caso MARKS & SPENCER PLC. Prime riflessioni sulle conclusioni presentate dall'Avvocato Generale.**

*di L. Strianese*

**Sommario:** Introduzione – Fatto e Preliminary ruling richiesto alla ECJ – Le Conclusioni dell'Avvocato generale – Riflessioni conclusive.

**INTRODUZIONE**

In Data il 7 aprile 2005, l'Avvocato Generale, Poiares Maduro ha presentato le conclusioni relative alla causa [C-446/03](#).

Si tratta di una rilevante questione relativa al principio di libertà di stabilimento e al trattamento delle perdite transfrontaliere in seno ai gruppi di società, la cui successiva pronuncia potrà avere significative ripercussioni nei diversi Paesi membri.

Nella consapevolezza che le pronunzie della Corte vanno sempre lette sia con riferimento allo specifico ordinamento al quale si riferiscono, sia alle modalità con le quali il giudice remittente prospetta le questioni, si tenterà, in questa sede, di effettuare una breve ed iniziale verifica dell'impatto che la sentenza potrebbe provocare anche sul sistema tributario italiano

Prima di ciò, è però necessario accennare al fatto oggetto della controversia ed ai momenti, ritenuti, più significativi, condivisibili sotto alcuni aspetti ma in larga parte discutibili sotto altri, che hanno tratteggiato l'iter logico – argomentativo che ha condotto alle conclusioni in parola.

**FATTO E PRELIMINARY RULING RICHIESTO ALLA ECJ**

La Società Marks & Spencer (M&S), con sede nel Regno Unito, era la controllante indiretta di filiali stabilite in Germania, Belgio e Francia e non esercenti un'attività commerciale nel Regno Unito per il tramite di agenzie o succursali. Tali filiali avevano sofferto perdite, a partire dalla metà degli anni novanta, sino a quando, nel 2001, la M&S cedeva a terzi la filiale francese e cessava le attività commerciali di quelle belga e tedesca.

Nel 2000 e nel 2001, la M&S presentava alle Autorità fiscali inglesi ( Sig. Halsey, HM Inspector of Taxes), domanda di sgravio di gruppo, avente per oggetto le perdite subite dalle sue filiali; la domanda in discorso veniva rigettata in quanto il regime legale dello sgravio di gruppo non era applicabile alle società controllate che non fossero stabilite o non esercitassero un'attività commerciale nel Regno Unito.

Le decisioni di rigetto venivano, repentinamente, impugnate dalla M&S dinanzi agli Special Commissioners of Income Tax ( Giurisdizione Tributaria di Primo Grado). La ricorrente intendeva far riconoscere la incompatibilità della normativa fiscale britannica con il Diritto Comunitario, e precisamente con gli articoli 43 CE(1) e 48 CE(2). Il ricorso veniva respinto con decisione 17 dicembre 2002, con la dichiarazione secondo cui il regime fiscale britannico non è in contrasto con il Diritto Tributario.

La ricorrente impugnava, pertanto, la decisione in parola dinanzi alla High Court of Justice Charcey Division. Quest'ultima ritenne necessario sospendere il procedimento e sottoporre alla Corte due questioni pregiudiziali.

Nella questione in esame, la Corte dovrà precisare l'effetto delle disposizioni del Trattato CE concernenti la libertà di stabilimento sul regime fiscale dei gruppi di uno Stato membro. Si tratta di ragionare sulla compatibilità del Diritto Comunitario con una legislazione quale quella britannica relativa allo "sgravio di gruppo", che subordina il trasferimento di perdite all'interno di un gruppo di società alla condizione che queste ultime siano stabilite o esercitino un'attività economica nel Regno Unito.

La Causa riguarda, in via principale, il conflitto tra il potere, riconosciuto agli Stati membri, di riscuotere imposte sugli utili realizzati nel loro territorio e la libertà, conferita ai cittadini comunitari, di stabilirsi nella comunità. Volendo ricondurre su di un piano più generale l'indicazione espungibile da quanto sopra descritto, essa si identifica, da un lato, con la contrapposizione tra due logiche diverse, e dall'altro, con l'esigenza di



trovare un equilibrio nella ripartizione delle competenze tra gli Stati membri e la Comunità stessa.

L'articolo 8 dell'Income and Corporation Taxes Act (ICTA) del 1988, prevede il worldwide principle per i redditi d'impresa conseguiti dalle società residenti nel Regno Unito, il che comporta l'assoggettamento a imposizione dei suddetti redditi ovunque essi vengano prodotti, pertanto anche quelli prodotti da succursali della casa-madre (branches) localizzate all'estero. La doppia imposizione sui redditi prodotti all'estero è eliminata con la concessione di un credito per le imposte pagate all'estero (tax foreign credit). In via speculare viene concessa la deduzione alla casa-madre delle perdite sofferte dalle sue branches all'estero. Per ciò che concerne le società non residenti, invece, sono assoggettati all'imposta sulle società solo gli utili nel territorio del Regno Unito.

Qualora una società faccia parte di un gruppo, la stessa versa le imposte separatamente sugli utili conseguiti, fatto salvo il regime speciale di "sgravio di gruppo", ai sensi del quale ogni società può cedere le sue perdite ad un'altra società dello stesso gruppo e quest'ultima può dedurre tali perdite dai propri utili imponibili. Ciononostante, la società cedente dovrà privarsi del diritto di utilizzare le perdite cedute in deduzione dagli utili degli esercizi successivi.

Finalità di detto regime speciale è di non penalizzare le imprese che, anziché creare branches, decidano di sviluppare la loro attività costituendo subsidiaries, rendendo il più neutrale possibile la tassazione dei gruppi di società.

Nondimeno, sono ammesse al regime dello "sgravio di gruppo" solo le società residenti nel Regno Unito e, in adeguamento a quanto disposto dalla sentenza ICI del 16 luglio 1998, causa C-264/96(3), anche le società non residenti, ma a condizione che esercitino nel Regno Unito un'attività commerciale tramite una branch.

A seguito di impugnazione da parte della M&S per presunta incompatibilità del suddetto regime legale dello "sgravio di gruppo" con gli articoli 43 e 48 Trattato, nell'ultimo grado di giudizio, la High Court of Justice /England & Wales, ha ritenuto necessario sospendere il procedimento e sottoporre alla Corte di Giustizia le questioni qui di seguito indicate:

I. se il fatto di escludere una società dal regime di consolidamento fiscale applicabile a una società che dispone di branches in altri Stati membri costituisca una restrizione della libertà di stabilimento;

II. se il fatto di escludere una società che dispone di società controllate in altri Stati membri dal beneficio del regime di sgravio applicabile a una società che dispone di società controllate stabilite nello Stato membro, costituisca una restrizione della libertà di stabilimento e, supponendo che la legislazione britannica determini una restrizione vietata dal Trattato, se essa sia giustificabile in base a legittimi motivi ammessi dal Diritto Comunitario.

## **LE CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE**

Al fine di risolvere la questione in esame, la Corte dovrà basarsi sulle disposizioni del Trattato e sulle soluzioni che emergono dalla sua giurisprudenza, già corposamente sviluppata.

Va sottolineato che, in detto campo, il diritto derivato dal Trattato non offre spunti pressoché significativi per orientarsi. La Direttiva del Consiglio 23 luglio 1990, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi(4), evidenzia con chiarezza, l'intento del legislatore comunitario di eliminare gli svantaggi scaturiti dal fatto che le disposizioni fiscali che disciplinano i rapporti tra società controllanti e filiali di Stati membri diversi sono, generalmente, meno favorevoli di quelle applicabili ai rapporti tra società controllanti e filiali di uno stesso Stato membro(5). Ma è necessario rilevare che essa non riguarda, nello specifico, il trattamento delle perdite transfrontaliere in seno a gruppi di società. Al riguardo, è opportuno ricordare che si attende, ormai da un decennio, l'attuazione della proposta di Direttiva sul riporto delle perdite, affinché sia definitivamente chiarito se e come dette perdite possano essere riportate(6).

Essendo questo lo scenario, non dovrebbe certamente essere la Corte a sostituirsi al legislatore comunitario. Ma, sta di fatto che, una sempre più crescente serie di pronunce della Corte stessa, rese anche nella interpretazione della, precedentemente citata Direttiva madre-figlia(7) e accomunate da un palese intento creativo, hanno contribuito a definire

l'attuale posizione dell'UE in materia di tassazione societaria.

E' noto infatti, come l'elevata importanza strategica del settore relativo alle imposte dirette, intrinsecamente correlato alla sovranità degli Stati, abbia finora impedito l'avvio di un compiuto processo di armonizzazione delle stesse. I progressi compiuti in campo di integrazione economica, culminati nell'istituzione dell'Unione monetaria ed economica e nell'introduzione della moneta unica, hanno tuttavia reso necessaria una qualche forma di armonizzazione anche in questa materia, ed hanno pertanto, stimolato l'intervento della Corte di Giustizia in versione di cd. "armonizzazione negativa"(8).

Tuttavia, tale assenza di armonizzazione legislativa(9) degli Stati membri non può impedirle di esercitare la sua autentica ed unica funzione, ossia garantire la salvaguardia e la realizzazione dei principi e degli obiettivi fondamentali del Trattato.

Pertanto, contro la tesi sostenuta in particolare dal Governo Olandese interveniente nella causa in discorso, secondo cui l'unico contesto adeguato per risolvere il problema sarebbe quello del ravvicinamento delle legislazioni, si devono rimarcare con vigore, i due punti che seguono. Da un lato, dalla giurisprudenza della ECJ si può agevolmente dedurre che l'armonizzazione delle legislazioni fiscali dei Paesi membri non può costituire una condizione preliminare concreta per l'attuazione della libertà di stabilimento consacrata all'articolo 43 CE e che quindi il mancato completamento dell'opera di armonizzazione non esclude l'obbligo per ciascuno Stato membro, di applicare il proprio sistema fiscale in modo non discriminatorio(10). Dall'altro lato, l'attuazione concreta delle libertà fondamentali che concorrono all'instaurazione del mercato interno non può privare di fondamento e di rilevanza un ravvicinamento delle legislazioni nazionali. In tale quadro, il problema della non discriminazione nelle imposte dirette presenta importanti affinità strutturali con il problema dell'armonizzazione, con il quale condivide sicuramente la rilevanza ai fini del raggiungimento degli obiettivi del Trattato.(11) L'armonizzazione in questione, infatti, può avere lo scopo di facilitare l'esercizio delle libertà di circolazione, ma può anche servire a correggere le distorsioni derivanti dall'esercizio di queste stesse libertà.

La Corte, pertanto, ha già avuto modo di pronunciarsi su fattispecie analoghe a quella in esame, in cui era chiamata a conoscere del trattamento delle perdite subite all'estero da imprese comunitarie(12) oppure a precisare il regime fiscale delle imprese comunitarie che dispongono di centri di attività secondari in altri Stati membri.(13)

Come affermato nel noto caso Schumaker,(14) " se è vero che allo stato attuale del Diritto Comunitario la materia delle imposte dirette non rientra, in quanto tale, nella competenza della Comunità, ciò non toglie tuttavia che gli Stati membri siano tenuti ad esercitare le competenze loro attribuite nel rispetto del Diritto Comunitario", vietando, in particolare, di limitare " una delle disposizioni fondamentali del Diritto Comunitario" ( caso De Lasteyrie du Saillant, Causa C-9/02) e cioè la surrichiamata libertà di stabilimento consacrata all'art. 43 del Trattato, consistente nella libertà dei cittadini di uno Stato membro di stabilirsi nel territorio di un altro Stato membro, per esercitare un'attività commerciale.

Il che equivale a dire che gli Stati membri, nel configurare ed organizzare liberamente i loro sistemi fiscali, dovranno, comunque, tenere conto delle conseguenze che possono derivarne per il buon funzionamento del mercato interno. L'equilibrio che dovrà salvaguardare la Corte (balancing test) è, perciò, tra il rispetto delle competenze nazionali e le esigenze del mercato interno.

A tale scopo, in una prima fase, la ECJ aveva scelto un approccio incentrato sul principio di uguaglianza di trattamento in base alla nazionalità sancito dall'art. 12 del Trattato, il quale ha comportato la riduzione della libertà di stabilimento alla regola del trattamento nazionale, secondo cui gli Stati membri devono garantire ai cittadini degli altri Stati membri il medesimo trattamento fiscale applicato ai propri.(15)

Nel 1993, la ECJ cambiò orientamento ( caso Kraus ), adottando un criterio molto più rispondente alle esigenze del mercato, ritenendo che gli articoli 48 e 52 del Trattato ostassero a qualsiasi provvedimento nazionale, il quale, anche se si applica senza discriminazioni in base alla cittadinanza, può ostacolare o scoraggiare l'esercizio, da parte dei cittadini comunitari, delle libertà fondamentali garantite dal Trattato. Con detto nuovo orientamento, il provvedimento nazionale viene messo in

discussione non solo quando determina una discriminazione sulla base della cittadinanza, ma anche quando provoca uno specifico svantaggio per gli operatori che desiderano spostarsi o stabilirsi nella Comunità.

Alla luce di simili considerazioni, vengono ritenute restrizioni tutte le misure che vietano, ostacolano o scoraggiano l'esercizio della libertà di stabilimento. Val la pena, pertanto, sottolineare come, in maniera sempre più evidente, la ECJ si spinga nel senso di proporre un'interpretazione del principio di libertà di stabilimento, muovendosi in coerenza con le premesse che fanno risaltare gli effetti del mercato interno. Fondamentalmente, nella indicata prospettiva, le prescrizioni che da esso conseguono e complessivamente riassumibili, rimarcano che tale libertà comporta la tutela di coloro che operano all'interno di uno Stato membro, svolgendo in esso attività economiche "alle condizioni definite dalla legislazione del paese di stabilimento nei confronti dei propri cittadini" (art. 52, comma 2), ma anche, e per converso, il divieto di ogni prescrizione, seppur non discriminatoria, da parte del Paese ospitante, idoneo ad impedire al cittadino comunitario l'esercizio delle libertà fondamentali<sup>(16)</sup>. Quindi il principio di libertà di stabilimento non ha soltanto come conseguenza l'illegittimità delle disposizioni interne che discriminano, direttamente o indirettamente, tra cittadini e stranieri, ma anche quella di vietare quelle disposizioni di uno Stato membro che abbiano l'effetto di ostacolare l'esercizio del diritto di stabilimento in un altro Stato membro.<sup>(17)</sup> Il principio di libertà di stabilimento assume, pertanto, una posizione autonoma rispetto al principio di non discriminazione. E' il caso anche della vicenda Futura e Singer.<sup>(18)</sup>

La legislazione fiscale britannica è contestata per due motivi: il primo, perché non concederebbe alle società controllate estere gli stessi vantaggi attribuiti alle società che dispongono di branches estere; il secondo, perché svantaggerebbe i gruppi di società che desiderino stabilirsi all'estero rispetto ai gruppi aventi sede nel Regno Unito.

Con riferimento al primo punto, sulla base dei principi di diritto fissati nei precedenti giurisprudenziali di cui alle cause 270/83 (Commissione/Francia) del 28 gennaio 1986; C-311/97 (Royal Bank of Scotland) del 29 aprile 1999 e C-307/97 (Saint-Gobain) del 21 settembre 1999,<sup>(19)</sup> risulta palesemente che la discriminazione relativa alla scelta della forma di stabilimento è indissociabile da una discriminazione in base alla scelta del luogo di stabilimento. Alle società estere ed alle branches si applicano regimi fiscali differenti alla luce dell'organizzazione del sistema britannico di imposizione sulle società. La disparità tra le due categorie di centri di attività, quindi, non consiste nella perdita di un determinato vantaggio dovuta alla scelta di operare all'estero tramite società controllate, ma deriva da una differenza tra i regimi fiscali applicabili alle diverse forme di stabilimento.

Appare chiaro, pertanto, che le disposizioni relative alla libertà di stabilimento non ostano all'applicazione di un trattamento fiscale differenziato a persone fisiche o giuridiche che si trovino in situazioni giuridiche diverse.

Con riferimento alla contestazione di cui al secondo punto, dalla giurisprudenza della ECJ emerge che il diniego di un beneficio fiscale può essere considerato come una restrizione contraria al Trattato, se risulta legato principalmente all'esercizio del diritto di stabilimento. A tal riguardo, è fuor di dubbio che la applicazione del regime britannico della sgravio di gruppo costituisce un beneficio fiscale per il gruppo che ne fruisce, vantaggio consistente nella riduzione degli utili imponibili di gruppo. Tuttavia, detto vantaggio non viene concesso dalla legislazione britannica a quei gruppi che abbiano società controllate in un altro Stato membro o, detto in altri termini, a quei gruppi che abbiano esercitato il diritto alla libertà di stabilimento.

Nella fattispecie, il diniego controverso costituisce una "restrizione in uscita" (così come fu qualificata dalla pregressa giurisprudenza della Corte) caratterizzata da un trattamento sfavorevole imposto alle società che intendano costituire società controllate in altri Stati membri.<sup>(20)</sup> Occorre, dunque, verificare se la restrizione suddetta possa essere giustificata in forza del Diritto Comunitario, dal momento che – secondo costante giurisprudenza della Corte – una misura restrittiva non è vietata dall'articolo 43 del Trattato a condizione che persegua uno scopo legittimo compatibile con il Trattato stesso e sia giustificata da motivi imperativi di interesse generale.

A tale proposito, viene respinto l'argomento del Governo tedesco, secondo cui la presa in considerazione delle perdite da parte dello Stato interessato è inammissibile in quanto condurrebbe ad una riduzione del

gettito fiscale e a gravi difficoltà di bilancio.(21) La Corte ha ripetutamente puntualizzato che “ la riduzione delle entrate tributarie non può essere considerata un motivo imperativo di interesse generale che possa essere fatto valere per giustificare un provvedimento che sia, in linea di principio, in contrasto con una libertà fondamentale”(22)

Occorre, invece, considerare attentamente l'argomento fondato sul rischio di una perdita di competenza o di controllo sul sistema fiscale dello Stato membro, giustificato: o dall'applicazione del principio fiscale della territorialità, o dalla garanzia di coerenza del sistema fiscale britannico.

In relazione alla prima eventualità, il Governo britannico sostiene che il rifiuto di accordare lo sgravio delle perdite di gruppo con riferimento a società controllate estere non esercenti attività commerciali nel Regno Unito, risponde al principio di territorialità – ammesso dalla prassi fiscale internazionale e dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia – secondo cui non si può offrire un vantaggio fiscale se non si dispone di potere impositivo. Infatti, se non sussiste il potere di tassare gli utili delle società controllate che non hanno sede nel Regno Unito, non si può tenere conto delle perdite di tali filiali per offrire un vantaggio al gruppo cui esse appartengono. E' vero che nella sentenza Futura Participation e Singer(23) la ECJ ha ammesso che il principio fiscale di territorialità è applicabile in Diritto Comunitario, tuttavia, non occorre equivocare l'esatto significato che la stessa intende attribuire a tale principio. La Corte, semplicemente, riconosce la necessità di tenere conto dei vincoli derivanti dalla coesistenza delle sovranità fiscali degli Stati membri.

Il principio fiscale di territorialità previene i conflitti di competenza tributaria tra gli Stati membri.(24) Ci si domanda, allora, se la concessione del vantaggio possa compromettere la coesistenza delle sovranità fiscali degli Stati membri.

Nella fattispecie, sembra che nulla osti a che il Regno Unito estenda il beneficio dello sgravio alle società controllanti che dispongono di società controllate non residenti. Infatti, la domanda rientra nel quadro di un regime di gruppo adottato dal Regno Unito. Essa riguarda non l'imposizione su di un unico soggetto passivo residente che esercita le proprie attività principali all'estero, bensì un trasferimento di perdite tra società appartenenti allo stesso gruppo. All'interno del gruppo, la domanda viene presentata dalla società controllante stabilita nel Regno Unito, che è soggetta, in quanto tale, ad un obbligo fiscale illimitato in tale Paese.

In realtà, il Regno Unito appare orientato verso l'ammissione del beneficio alla società controllante che ne faccia richiesta, condizionatamente alla compensazione con l'assoggettamento ad imposta della società controllata cedente. Argomento questo che, fondato sul principio di territorialità, si ricollega, quindi, strettamente al principio della coerenza fiscale riconosciuto dalla Corte nella sentenza Bachmann.(25)

Ebbene, la giurisprudenza della Corte ammette che tale esigenza di garanzia di coerenza del sistema fiscale possa giustificare una normativa atta a limitare le libertà comunitarie, evitando che l'esercizio delle stesse possa determinare perturbazioni ingiustificate alla logica interna dei regimi fiscali nazionali.

Pur tuttavia, ciò non implica che la suddetta garanzia possa essere utilizzata come argomento per opporsi agli obiettivi perseguiti nell'ambito del mercato interno, favorendo situazioni od operatori nazionali. Questo delicato equilibrio può tradursi in una regola di “doppia neutralità”: da un lato, le norme tributarie nazionali devono essere neutre rispetto all'esercizio delle libertà di circolazione e, dall'altro l'esercizio della libertà di circolazione dev'essere il più possibile neutro rispetto ai meccanismi fiscali adottati dagli Stati membri. Il diritto di stabilimento non può essere utilizzato dagli operatori economici al solo scopo di mettere a rischio l'equilibrio e la coerenza dei regimi fiscali nazionali; il che si verificherebbe, se il diritto in questione venisse esercitato per sottrarsi illecitamente alle legislazioni nazionali o per sfruttarne artificialmente le divergenze.(26) Di conseguenza, la nozione di coerenza fiscale è volta a garantire che i cittadini non utilizzino le disposizioni comunitarie per vantaggi non connessi alle libertà di circolazione.(27)

Nel caso di specie, i Governi che hanno presentato osservazioni sostengono unanimemente che sarebbe coerente concedere sgravi di gruppo solo qualora si potessero tassare i profitti delle società che partecipano allo sgravio. La ricorrente contesta tale argomento,

richiamandosi ad una giurisprudenza costante della Corte,(28) secondo cui un nesso diretto può esistere solo trattandosi di un unico prelievo fiscale e di un solo contribuente ( come nel summenzionato caso Futura Participation e Singer) e, nel caso in oggetto, il beneficio concesso alle società controllanti ed il prelievo che può essere imposto alle filiali riguardano contribuenti diversi e rientrano in regimi fiscali distinti.

Se sono effettivamente questi i limiti entro i quali può essere fatto valere l'argomento della coerenza fiscale, è indubbio che tale argomento deve essere respinto, come si è già fatto supra.

Comunque, l'interpretazione su descritta, della nozione di coerenza fiscale poggia su criteri troppo rigidi, che non sempre risultano pertinenti rispetto all'obiettivo perseguito dalle normative in causa. Ne consegue che il margine di discrezionalità concesso agli Stati membri per giustificare i loro regimi fiscali è eccessivamente ridotto.

A tal fine, sopraggiunge una valutazione della coerenza anzitutto alla luce della logica del regime fiscale in discussione.

Lo scopo del regime britannico dello sgravio di gruppo è quello di neutralizzare, sotto il profilo fiscale, gli effetti della costituzione di un gruppo di società, mediante l'autorizzazione a far circolare le perdite all'interno del gruppo.

Tuttavia, ciò significa anche che non deve derivarne un vantaggio supplementare per il gruppo stesso. Si spiega così, il divieto di utilizzare due volte le perdite cedute: le perdite vengono trasferite da una società a vantaggio di un'altra, e in cambio la società cedente perde il diritto di utilizzare nuovamente dette perdite nell'ambito del sistema di imposte sulle società.

E' però, necessario verificare se il suddetto rischio sussista. Lo Stato membro interessato non può vietare qualsiasi trasferimento di perdite solo perché non può assoggettare ad imposta le controllate estere. Se così fosse, la restrizione applicata andrebbe molto al di là di quanto necessario per tutelare la coerenza del regime di gruppo. Invero, una restrizione di questo tipo perseguirebbe anche obiettivi estranei alla logica del regime, quali proteggere il gettito dello Stato membro interessato o favorire i gruppi che esercitano tutte le loro attività economiche nel territorio di detto Stato. Tali obiettivi sarebbero, in ogni caso, contrari al Diritto Comunitario.

In circostanze come quelle del caso di specie, pertanto, è determinante il fatto che lo Stato membro tenga conto del trattamento applicabile alle perdite delle filiali nel loro Stato di stabilimento. La giustificazione fondata sulla coerenza del regime di sgravio di gruppo, può essere accolta solo se le perdite subite all'estero possono essere assoggettate ad un trattamento equivalente nello stato in cui esse si sono generate. Quindi, se è coerente che, in determinati casi, lo sgravio di gruppo possa essere negato, è quanto meno necessario che un simile rifiuto si giustifichi e si basi sulla presa in considerazione delle situazioni in cui si trovano le filiali nel loro stato di stabilimento. Una coerenza fiscale condizionata, dunque, a cui ricorre l'Avvocato generale, non prendendo posizioni più nette riguardo al contrasto tra gli assetti normativi interni degli Stati membri e le esigenze del mercato interno comunitario.

A tal fine, il Regno dei Paesi Bassi solleva un'obiezione, affermando che l'autorizzazione al trasferimento delle perdite subite all'estero nell'ambito dei regimi di gruppo adottati dagli stati membri potrebbe determinare uno sconvolgimento generale dei regimi nazionali, dal momento che è agevole prevedere che i gruppi di società ricorreranno sistematicamente al trasferimento di perdite e che quest'ultimo sarà diretto esclusivamente verso le società del gruppo stabilite negli stati membri in cui le aliquote d'imposta sono più elevate, paventando uno sviluppo di un verosimile "traffico delle perdite" a livello comunitario, minacciando l'equilibrio di bilancio degli Stati interessati e minando alle fondamenta i loro sistemi economici e sociali. Pericolo paventato, quindi, vero o solo apparente visto che le disparità di trattamento che possono derivare per il gruppo non hanno altra origine se non dalle disparità esistenti tra le normative nazionali.

Si potrebbe, da ultimo, eccepire che sarebbe troppo difficile per il Regno Unito, verificare se esista la possibilità di ottenere uno sgravio in un altro Stato membro. Tuttavia, gli Stati membri dispongono di strumenti di cooperazione rafforzata, ai sensi della Direttiva del Consiglio 19 dicembre 1977, n. 77/799/Cee, la quale " offre possibilità di ottenere informazioni necessarie analoghe a quelle esistenti fra gli uffici tributari sul piano interno".(29) Solo una soluzione di questo tipo può consentire, sull'accidentato terreno dell'armonizzazione comunitaria

del settore delle imposte sui redditi, di mantenere un equilibrio tra le competenze fiscali riservate agli Stati membri e le esigenze di libertà derivanti dal mercato interno, non spettando, comunque, alla Corte definire un regime uniforme per tutti gli Stati membri, ma delimitare gli obblighi imposti allo Stato membro interessato alla partecipazione alla comunità.

### **RIFLESSIONI CONCLUSIVE**

Tralasciando la prima questione pregiudiziale, la seconda questione è stata risolta nel senso della difformità alla libertà di circolazione e di stabilimento, salvo il temperamento della prova che le medesime perdite non siano dedotte due volte.

A tale fine, mentre appaiono condivisibili le motivazioni che hanno indotto l'Avvocato generale a rigettare gli argomenti che giustificavano la disparità di trattamento (nella perdita di gettito dello Stato membro che ne deriverebbe e nel principio di territorialità, secondo cui, se non sono assoggettabili ad imposizione i redditi prodotti dalle subsidiaries residenti in altri Stati membri, allo stesso modo non possono essere deducibili le perdite fiscali dalle stesse sopportate), dubbi suscitano, per converso, le motivazioni con cui l'Avvocato generale ha rigettato la tesi secondo cui la disparità di trattamento trovava giustificazione in esigenze di coerenza del sistema fiscale britannico (e, deve ritenersi, dei sistemi fiscali degli altri Stati membri che presentano una disciplina della fiscalità di gruppo, tra cui l'Italia<sup>(30)</sup>).

In tal caso si ritiene, pertanto, che l'Avvocato generale abbia finito per far pendere eccessivamente la bilancia dal lato del pieno esplicarsi del mercato interno comunitario, allorché ha proceduto al delicato giudizio di bilanciamento tra il rispetto delle competenze fiscali nazionali in materia di imposte sui redditi e le esigenze del mercato interno, non prendendo in adeguata considerazione tutte le implicazioni che comporta la cessione di perdite tra società residenti in differenti stati membri, seppure appartenenti al medesimo gruppo societario.

Particolarmente, non adeguatamente motivata appare l'argomentazione volta a superare l'obiezione sollevata dal Regno dei Paesi Bassi (concernente un eventuale "traffico delle perdite") che va, non sopravvalutata ma sicuramente ben considerata.

Ebbene, se si tiene presente che il riporto delle perdite è un istituto che attiene al concetto di reddito e che, di conseguenza, la perdita deriva da costi inerenti, riferibili al soggetto che l'ha prodotta, ammettere il commercio delle perdite equivale ad ammettere il commercio di costi. Questo commercio di perdite appare legittimato solo nell'ambito di un sistema fiscale comunitario armonizzato così come lo è già nell'ambito dei vari sistemi fiscali statali (tra cui, si ribadisce, quello italiano) che abbiano accolto la tassazione di gruppo.

Viceversa, allorché ci si trovi di fronte a 25 differenti sistemi fiscali, spesso in competizione fiscale tra loro al fine di attrarre capitali ed investimenti sul proprio territorio e con regole di determinazione del reddito d'impresa tutt'altro che armonizzate, la concessione (sostanzialmente incondizionata) della possibilità di commerciare infragruppo costi tra differenti Stati membri, equivale al riconoscimento di una incondizionata possibilità di trafficare tra le regole di determinazione del reddito d'impresa dei vari Stati membri, con l'elevato pericolo di legittimare comportamenti dei contribuenti che, in nome del pieno esplicarsi delle libertà di circolazione e di stabilimento, avrebbero come principale o esclusiva finalità, lo sfruttamento delle predette divergenze.

D'altronde, lo stesso Avvocato generale, allorché ha fatto riferimento alla regola dell'"doppia neutralità", ha precisato che, da un lato, le norme tributarie nazionali devono essere neutre rispetto all'esercizio delle libertà di circolazione e, dall'altro, l'esercizio delle libertà di circolazione deve essere il più possibile neutro rispetto ai meccanismi fiscali adottati dagli Stati membri, aggiungendo che il diritto di stabilimento non può essere utilizzato dagli operatori economici al solo scopo di mettere a rischio l'equilibrio e la coerenza dei regimi fiscali nazionali; il che si verificherebbe se detto diritto venisse esercitato per sottrarsi illecitamente alle legislazioni nazionali, o per sfruttarne artificiosamente le divergenze.

Ed è proprio tale effetto (come, del resto, riconosciuto dallo stesso Avvocato generale) che intende evitare la nozione di coerenza fiscale: la garanzia che i cittadini non utilizzino le disposizioni comunitarie per trarne vantaggi non connessi alle libertà di circolazione.

Tuttavia, qualora, la ECJ dovesse, comunque, pronunciarsi, considerato anche che la Commissione<sup>(31)</sup> ha affermato che la mancanza di una normativa comunitaria sulla compensazione transfrontaliera delle perdite dei gruppi societari nella Comunità, rappresenta, attualmente, uno dei maggiori ostacoli al buon funzionamento del mercato interno, si ritiene che vada posta adeguata attenzione alla circostanza che, l'utilizzo transnazionale delle perdite fiscali infragruppo corrisponde all'utilizzo transnazionale delle differenti regole di determinazione del reddito d'impresa nei 25 Stati membri, prevedendo più incisive condizioni (rispetto a quella proposta dall'Avvocato generale, consistente nella prova che le perdite non siano dedotte due volte nei due Stati membri coinvolti), al fine di ritenere prevalente la salvaguardia delle esigenze del pieno esplicarsi del mercato interno rispetto alla coerenza dei sistemi fiscali degli Stati membri.

Si rileva, infine, che, nella ipotesi in cui la Corte dovesse accogliere le conclusioni dell'Avvocato generale (ampliando o meno le condizioni cui è subordinato l'utilizzo transfrontaliero delle perdite fiscali infragruppo), potrebbero delinearsi significative conseguenze sull'impianto normativo interno al nostro Paese, in materia di riporto delle perdite fiscali, descritto precedentemente. Una soluzione potrebbe consistere nell'estensione delle disposizioni normative in materia di consolidato nazionale<sup>(32)</sup> alle società controllate residenti negli altri Stati membri, prevedendo svariate condizioni di accesso e limitando l'ambito di applicazione soggettivo del consolidato mondiale,<sup>(33)</sup> alle sole società non residenti extracomunitarie.

Una diversa alternativa potrebbe essere quella di abrogare delle disposizioni normative in materia di consolidato nazionale, di consolidato mondiale e di regime della trasparenza delle società di capitali e nella riformulazione delle disposizioni normative contenute negli articoli 8 ed 84 del Tuir e nella contestuale previsione di nuove disposizioni simili a quelle inglesi in materia di "sgravio di gruppo", che legittimano un vero e proprio contratto di compravendita delle perdite fiscali. Le riflessioni su esposte sono solo il frutto di ragionamenti che, nell'immediato, possono affollarsi nella mente di chi si appresta a leggere le Conclusioni in commento, è evidente che ogni conseguenza sarà strettamente vincolata alla pronuncia della Corte ed ai riflessi che essa, concretamente, produrrà sugli ordinamenti interni dei Paesi membri.

In un tale scenario, non bisogna mai trascurare di valutare il fatto che le contraddizioni in cui incappa la ECJ, anche nella causa in esame, traggono origine dalla necessità di conciliare la propria giurisprudenza col limite invalicabile costituito, pare, dalla mancanza di una Direttiva specifica.

D'altro canto, il Diritto Comunitario è infatti, una costruzione complessa nella quale, ogni passo in avanti costituito dalla cessione di "porzioni di sovranità" risulta essere una decisione precipuamente politica, che deve essere concordata dagli Stati membri, e non può quindi, essere realizzata in via "furtiva" da un organo di tipo tecnico quale è la ECJ, pena le evidenti incoerenze e contraddizioni che connotano parte della sua giurisprudenza.

L'approccio sicuramente, disorganico connaturato al metodo casistico, adottato dalla ECJ, fa sì che essa si trovi in un primo momento ad attaccare singoli istituti di normative nazionali, e solo in un secondo momento, a dover trarre le conseguenze sistematiche di interventi diversi e rispondenti a ratio divergenti, con il pericolo di trovarsi costretta a svolgere una attività creativa che va spesso al di là di quanto stabilito nei Trattati.

Se, pertanto, l'odierno livello di armonizzazione in campo di imposizione diretta è del tutto inadeguato rispetto agli ambiziosi schemi della UE,<sup>(34)</sup> è altresì ineluttabile che la decisione di progredire in detto settore spetta agli organi politici dell'UE, ed in primo luogo al Consiglio.

Da una angolazione pratica, tutto ciò sarebbe utile, anche ad evitare la situazione di generalizzata incertezza in cui sembra versare la materia della imposizione diretta sulle società, nella quale, a fronte del dato formale di una sostanziale autonomia degli Stati membri, gli operatori economici sono costretti a confrontarsi con la eventualità di interventi demolitori e destabilizzanti della Corte, come è, di recente, accaduto, ad esempio, con le normative concernenti la thin capitalization,<sup>(35)</sup> e come è possibile che avvenga nel settore della tassazione di gruppo, oggetto della causa in commento, ed il cui probabile esito del giudizio, potrebbe imporre a tutti gli Stati membri, l'adozione di un regime di tassazione di

gruppo “mondiale”, determinando da un lato, la corsa di alcuni Stati membri (segnatamente l'Italia)(36) a dotarsi di un tale sistema ed anche a doverlo rimaneggiare o rimodulare alla luce dei risvolti giurisprudenziali scaturenti dalla pronuncia della ECJ, e dall'altro, il blocco nell'utilizzo di detti sistemi da parte degli operatori economici, nell'attesa che la Corte ne definisca i caratteri minimi di compatibilità con la normativa comunitaria.

#### **Note**

**(1)** Art. 43 [52] Trattato: “Nel quadro delle disposizioni che seguono, le restrizioni alla libertà di stabilimento dei cittadini di uno Stato membro nel territorio di un altro Stato membro vengono gradatamente soppresse durante il periodo transitorio. Tale graduale soppressione si estende altresì alle restrizioni relative all'apertura di agenzie, succursali o filiali, da parte di uno stato membro stabiliti sul territorio di uno Stato membro. La libertà di stabilimento importa l'accesso alle attività e al loro esercizio, nonché la costituzione e gestione di imprese e in particolare di società ai sensi dell'art. 48 [58] comma 2, alle condizioni definite dalla legislazione del Paese di stabilimento nei confronti dei propri cittadini, fatte salve le disposizioni del capo relativo ai capitali”.

**(2)** Art. 48 [58] Trattato: “ Le società costituite conformemente alla legislazione di uno Stato membro e aventi la sede sociale, l'amministrazione centrale o il centro di attività principale all'interno della Comunità, sono equiparate, ai fini dell'applicazione delle disposizioni del presente capo, alle persone fisiche aventi la cittadinanza degli Stati membri”.

**(3)** Per osservazioni più approfondite sulla sentenza ICJ: Enrico Nuzzo, Libertà di stabilimento e perdite fiscali: il caso Imperial Chemical Industries plc (ICI), in Rass. trib., 6/1999, 1814 ss.

**(4)** Direttiva 90/435/CEE (GU L 225, pag. 6). Per approfondimenti: Fedele, la Direttiva “madre-figlia” e la disciplina attuativa come complesso normativo unitario e sistematico: i criteri interpretativi, in Rass. Trib. 4, 2001, 1259. Contra, invece, nel senso che l'eliminazione della doppia imposizione sugli utili societari sia la ratio principale della Direttiva, Fantozzi, L'attuazione della Direttiva Cee madre-figlia in Italia. Confronto fra la Direttiva e la legge italiana di attuazione, in Riv. di Dir. Trib., 1993,523; G. Tesauro, Diritto Comunitario, terza edizione, 2003, CEDAM; Carmini-Mainardi, Elementi di diritto tributario comunitario, Padova, 2000,135.

**(5)** Come la Corte ha ricordato nella sentenza 18 ottobre 2003, causa C-168/01, Bosal.

**(6)** Si tratta, infatti, di una questione non ignota alle istituzioni comunitarie. Il 6 dicembre 1990, la Commissione ha presentato una proposta di Direttiva del Consiglio relativa alla contabilizzazione, da parte delle imprese, delle perdite subite dalle sedi stabili e dalle filiali situate in altri Stati membri (91/C 53/03). Secondo la succitata proposta, si possono prevedere, sia per le filiali, sia per le organizzazioni stabili: il metodo della detrazione delle perdite con successiva reintegrazione, che consente di dedurre dagli utili imponibili dell'impresa le perdite subite dalle organizzazioni secondarie stabilite in altri Stati membri, a condizione che gli utili di queste ultime siano successivamente reintegrati nei risultati dell'impresa fino a concorrenza delle perdite dedotte; o il metodo della contabilizzazione, che consiste nell'integrare tutti i risultati delle organizzazioni estere in quelli dell'impresa. Poiché la proposta in parola non ha ottenuto seguito, la Commissione ha deciso di ritirarla e di avviare nuovi negoziati con gli Stati membri. Essa ritiene che la mancanza di una normativa comunitaria sulla compensazione transfrontaliera delle perdite dei gruppi societari nella Comunità, costituisca, attualmente, uno dei più significativi ostacoli al buon funzionamento del mercato interno ( Comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento europeo e al Comitato economico e sociale europeo – Un mercato interno senza ostacoli inerenti alla tassazione delle società: risultati, iniziative in corso e problemi ancora da risolvere [COM (2003) 726 ] ).

**(7)** Direttiva 23 luglio 1990, recentemente modificata dalla Direttiva 22 dicembre 2003, 2003/123/CE.

**(8)** Il concetto di “ integrazione” o “armonizzazione negativa” è stato elaborato per spiegare come, nei settori in cui l'intervento diretto normativo degli organi politico-amministrativi della UE non risultava possibile, si è potuti ugualmente avanzare verso un'armonizzazione delle



legislazioni nazionali, a seguito degli interventi della ECJ. Le pronunce di quest'ultima, veri e propri esempi di "giurisprudenza creatrice", hanno, nei fatti, rilevato la incompatibilità con il Diritto comunitario di determinanti istituti di diritto nazionale, mettendo i legislatori degli Stati membri, nelle condizioni di abrogare le normative incompatibili. Una strategia di questo tenore, che opera per mezzo della eliminazione di discipline esistenti piuttosto che l'introduzione di normative nuove, di certo può essere qualificata come "negativa". In tal senso: F. Vitale, Corte di Giustizia. Imposte dirette e i limiti della cd. "armonizzazione negativa", in Riv. Dir. Trib., 7/8, 2004, pagg. 139 ss; per osservazioni ulteriori in materia: Gammie, The role of the European Court of Justice in the Development of Direct Taxation in the European Union, in ICFD Bulletin, 86 ss.; Vanistaendel, The role of the ECJ in the Field of Direct Taxation, in Eur. Tax., 172003.

**(9)** Sul punto, C. Sacchetto, Armonizzazione fiscale nella Comunità Europea, in "Enc.giur.", Roma, 1988, II; F. Tesauero, Profili della fiscalità comunitaria, in "Boll. Trib.", 1988, pagg. 1751 ss; A. Fantozzi, Il sistema tributario italiano verso il mercato unico europeo, in Rass. Trib., 1988, pagg. 551 ss; P. Russo-R. Cordeiro Guerra, L'armonizzazione fiscale nella Comunità Europea, in Rass. trib., 1990, pagg. 629 ss; G. Croxatto, armonizzazione fiscale e mercato unico europeo, in "Le Società", 1990, pagg. 105 ss; F. Gallo-g. Melis, L'elusione fiscale internazionale nei processi di integrazione tra Stati: l'esperienza della Comunità Europea, in Justiça tributaria: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributario, Max Limonad, San Paolo, 1998, pagg. 165 ss; F. Amatucci, Il principio di non discriminazione fiscale, Padova, 1998, pagg. 117 ss.

**(10)** Bachmann, (causa C-204/90) pag. 280, punto 11: "Non bisogna, infatti, dimenticare che, in genere, sono i cittadini degli altri Stati membri quelli che, dopo aver occupato un impiego in Belgio, fanno ritorno nel loro Stato d'origine, in cui le somme dovute dagli assicuratori sono soggette ad imposta, e che non possono quindi compensare l'impossibilità di detrarre contributi, sul piano fiscale, con l'assenza di somme dovute dagli assicuratori. E' innegabile che questo inconveniente è dovuto alla mancanza di armonizzazione delle legislazioni fiscali degli Stati membri, "ma l'armonizzazione non può essere eretta a presupposto per l'applicazione dell'articolo 48 del Trattato".

**(11)** P. Adonnino, Il principio di non discriminazione nei rapporti tributari fra paesi membri secondo le norme della CEE e la giurisprudenza della Corte di Giustizia delle Comunità, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1993, pagg. 63 ss.

**(12)** Ad esempio: sentenze 15 maggio 1997, Causa-250/95, Futura Participation e Singer; Causa C-264/96, ICI; causa C-200/98, X e Y; Causa C-141/99, AMID.

**(13)** In tal senso: Causa C-330/91, Commerzbank; Causa C-311/97, Royal Bank of Scotland; Causa C-307/97, Saint.Gobain ZN.

**(14)** Causa C-279/93, sentenza del 14 febbraio 1995. Cfr. P. Pistone, La non discriminazione anche nel settore dell'imposizione diretta: intervento della Corte di Giustizia, in Dir. Prat. Trib., 1995, pagg. 1471 ss.

**(15)** L'Avvocato generale sottolinea che la riduzione della libertà di stabilimento alla sola regola della non discriminazione in base alla nazionalità presenta, all'atto pratico, due gravi difetti: 1) la prova della comparabilità tra le situazioni considerate diviene problematica, in quanto in materia di imposte dirette la situazione dei residenti e quella dei non residenti in uno Stato membro non sono di regola, comparabili, occorrendo, perciò esaminare lo scopo della misura controversa al fine di verificare se sussista una discriminazione; 2) si determina una certa confusione nel sistema delle motivazioni che giustificano le normative atte ad ostacolare la libertà di circolazione: se, da un lato, si è ritenuto che è possibile giustificare le normative nazionali discriminatorie sulla base di motivi imperativi di interesse generale, diversi da quelli indicati dal Trattato (ad esempio, il principio di coerenza fiscale), dall'altro, si è ritenuto che tale giustificazione va effettuata sulla base delle disposizioni derogatorie espressamente previste dal Trattato.

**(16)** Si veda, P.J.K. Kapteyn e P. Verlooren Van Themaat, Introduction to the European Communities, after the coming into force of the Single European Act, Deventer, 1990, pagg. 429 ss; B. Terra e P. J. Wattel, European Tax Law, The Hague, 1997, pag. 13; P. J. Wattel, Home neutrality in an internal market, in Eur. Tax, May 1996, pag. 161; P.

Mengozzi, Il Diritto Comunitario e dell'Unione Europea, vol. XV, 1997, pag. 310, in F. Galgano, Trattato di diritto commerciale e di diritto pubblico dell'economia, Padova.

**(17)** Secondo tale interpretazione, la non discriminazione costituisce species rispetto al genus libertà di stabilimento, rappresentando, quindi, una forma di quelle restrizioni cui l'art. 43 opera riferimento. In tal senso G. Melis, Libertà di circolazione dei lavoratori, libertà di stabilimento e principio di non discriminazione nell'imposizione diretta: note sistematiche sulla giurisprudenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee, in Rass. Trib. 4/2000, pagg 1151 ss; e così anche E. Nuzzo, Libertà di stabilimento e perdite fiscali: il caso Imperial Chemical Industries plc (ICI), cit., pag. 1826.

**(18)** Futura Partecipazione SA-Singer, CGCE, 15 maggio 1997, in "Raccolta", 1997, pagg. 2492 ss. Anche in Riv. dir. Trib. , 1998, II, pagg. 15 ss, con nota di G. Melis ( Stabili organizzazioni, obblighi contabili e riporto delle perdite: un'occasione perduta).

**(19)** Per approfondite osservazioni v. P. Pistone, Precludere l'applicazione delle convenzioni bilaterali alle stabili organizzazioni di imprese residenti in un altro paese comunitario può essere incompatibile con la libertà di stabilimento, in Riv. di Dir. Trib. Internaz. "2/2000, pagg. 167 ss.

**(20)** Pertanto, non è necessario stabilire se la normativa britannica costituisca una forma indiretta di discriminazione in base alla nazionalità, così come fanno le varie parti in causa quando si domandano se le società controllate non residenti, quando distribuiscono una parte dei loro utili alla società controllante britannica, si trovino nei confronti di quest'ultima in una posizione equiparabile a quella delle controllate stabilite nel Regno Unito.

**(21)** E' sufficiente, infatti che esista anche una sola controllata non residente perché il rischio fatto valere dal Governo del Regno Unito possa verificarsi. Più esattamente, poi, la sentenza sottolinea che la riduzione di entrate fiscali risulta non rientrare tra gli obiettivi enunciati dal Trattato. Così E. Nuzzo, Libertà di stabilimento e perdite fiscali. Il caso Imperial Chemical Industries plc (ICI), cit, pag. 1822.

**(22)** Punto 49, caso Manninen, causa C-319/02.

**(23)** Futura Partecipazione e Singer (causa C-250/95). Per un commento, v. M. Lombardi, Riporto delle perdite per stabili organizzazioni di non residenti, in Corr. Trib., 38/97, pagg. 2809 ss.

**(24)** Esso non può essere utilizzato per esentare gli Stati membri dagli obblighi loro imposti dal Diritto Comunitario. Il rispetto della sovranità fiscale non può essere interpretato , in Diritto Comunitario, come espressione di un principio di " autarchia fiscale". Sottoscrivendo il Trattato, gli Stati membri hanno accettato di assoggettarsi ad un regime di libera circolazione delle persone all'interno della Comunità, da cui derivano vincoli precisi. Detto regime, in particolare, impone agli Stati membri di prendere in considerazione le situazioni transnazionali ai fini dell'applicazione dei loro sistemi fiscali e di adattare tali sistemi di conseguenza.(punto 62 delle Conclusioni dell'Avv. gen. Relative al causa in commento).

**(25)** Causa C-204/90, sentenza del 28 gennaio 1992.

**(26)** V., in particolare, conclusioni dell'Avv. Gen. Fennelly, nella causa Metallgesellschaft e a., C-410/98.

**(27)** In altre parole, si tratta di evitare che i " free movers" si trasformino, grazie alle libertà conferite dall'obiettivo del mercato interno, in "free riders" ( v. A. Cordewener, M. Dahlberg, P. Pistone, E. Reimer e C. Romano: "The Tax Treatment of Foreign Losses: Ritter, M & S, and the Way Ahead", in European Taxation, 2004, pagg. 221).

**(28)** V., in particolare, sentenza Bosal, causa C-168/01.

**(29)** G.U. L 336, pag. 15. Direttiva che è stata recentemente, modificata dalla Direttiva del Consiglio 21 aprile 2004, 2004/56/CE.

**(30)** Una delle principali novità del nuova Testo Unico delle Imposte sui Redditi, conseguente all'approvazione della L. 7 aprile 2003, n. 80, recante la delega al Governo per la riforma del sistema fiscale statale, consiste nella introduzione della tassazione del reddito su base consolidata: per effetto della riforma è stato introdotto per la prima volta , il cosiddetto " consolidato fiscale". Si tratta di un nuovo meccanismo di tassazione consolidata nazionale che costituisce senza dubbio un'innovazione rilevante per i gruppi societari, consentendo l'aggregazione dei risultati positivi e negativi delle diverse società italiane, con applicazione dell'imposta ( IRES) solo sul reddito netto del gruppo.

**(31)** Nella COM (2003), 726.

**(32)** V. nota n. 30.

**(33)** Ad esso sono dedicati gli articoli, da 130 a 142 del Nuovo Testo Unico. Il meccanismo del consolidamento transnazionale, a differenza di quello domestico caratterizzato dall'integrale compensazione degli utili e delle perdite delle società partecipanti, è strutturato quale sistema di imputazione pro quota "per trasparenza" alla società controllante residente, dei redditi delle società estere controllate, ovvero in proporzione alla corrispondente quota di partecipazione al capitale di ciascuna società estera consolidata. Si tratta di uno strumento che pone l'ordinamento tributario italiano all'avanguardia in Europa, poiché soltanto pochi Paesi consentono, attualmente, alle società residenti nel proprio territorio, il consolidamento degli imponibili delle partecipate estere. La disciplina del consolidato in parola, può, tuttavia, presentare alcune difficoltà applicative, che rischiano di diminuire l'appeal dell'istituto nei confronti della platea di contribuenti potenzialmente interessati.

Nell'ambito di considerazioni generali, è rilevante sottolineare che, la possibilità di optare per la disciplina del consolidato mondiale (offerta, peraltro, ad una platea piuttosto ristretta di contribuenti), è uno degli strumenti predisposti dal legislatore della riforma del sistema fiscale, per consentire l'ottimizzazione della pianificazione fiscale di gruppo. L'imputazione, in capo alla società controllante residente di grado più elevato, dei redditi delle società partecipate estere implica, nel caso di tassazione dei redditi di soggetti non residenti, l'abbandono del principio della territorialità e l'applicazione del principio della worldwide taxation: in definitiva, gli utili di ciascuna partecipata estera vengono ad essere trattati, sotto il profilo fiscale, in maniera analoga agli utili delle stabili organizzazioni estere della società controllante. In alternativa tale regime opzionale, i gruppi societari potranno, in ogni caso, avvalersi dell'ordinario regime tassazione introdotto dal D.Lgs. n. 344 del 2003, nell'ambito del quale sarà, tra l'altro, possibile fruire della cosiddetta participation exemption (il cui contraltare è peraltro, costituito dall'introduzione dell'indeducibilità generalizzata delle svalutazioni operate sulle partecipazioni societarie. Si veda, al riguardo, quanto sostenuto dall'Assonime nell'audizione parlamentare dell'8 ottobre 2003, avente ad oggetto l'approvazione dello schema di decreto legislativo della nuova imposta delle società [IRES]). Mentre la disciplina ordinaria (di nuova introduzione) risponde all'esigenza di consentire la sterilizzazione dei riflessi impositivi dei rapporti partecipativi con società estere, l'alternativa offerta dal consolidato mondiale, permette di considerare unitariamente il flusso reddituale del gruppo. In sostanza, attraverso la speciale opzione per il consolidato transnazionale, gli utili finora non tassati in quanto prodotti da una entità autonoma (la controllata estera) al di fuori del territorio dello Stato, saranno considerati alla stregua di redditi prodotti all'estero da un soggetto residente (il gruppo o, rectius, la controllante). Pertanto, la scelta tra i due regimi a disposizione ("ordinario" o, alternativamente, opzione per il consolidamento degli imponibili) sarà condizionata dalla comparazione, effettuata nell'ambito della più ampia pianificazione fiscale, dei risultati conseguibili in termini di determinazione della base imponibile del gruppo multinazionale.

**(34)** Per un approfondimento sulla insufficienza dei risultati raggiunti nel settore della imposizione diretta rispetto alle reali necessità dell'UE, si veda, tra i molti, Gallo, Mercato Unico e fiscalità: aspetti giuridici del coordinamento fiscale, in Rass. Trib., 3, 2000, pagg 725 ss.

**(35)** Sentenza 12 dicembre 2002, C-324/00, Lankhorst-Hohorst, in Racc. 2002, I-11779.

**(36)** V. note n. 30 e n. 33.

## La Tonnage tax

di A. Dorrello

Sommario: 1. Premessa; 2. I due modelli di tonnage tax; 3. Il quadro normativo in Italia; 3.1 Ambito soggettivo ed oggettivo; 3.2 Base imponibile; 3.3 Plusvalenze, minusvalenze, obblighi contabili; 3.4 Bilancio consolidato. Transfer price interno.

### 1. Premessa

L'introduzione di normative restrittive in materia societaria, fiscale, di protezione ambientale e di reclutamento degli equipaggi ha provocato nel settore armatoriale il fenomeno del cd. flagging out, ossia il passaggio del naviglio da una bandiera nazionale ad un Registro open che comporta l'applicazione di vincoli meno cogenti ed onerosi.

Si calcola che, nel mondo, oltre il 60% delle navi maggiori di 1000 tonnellate di stazza lorda è registrato in un Paese diverso quello che esercita l'effettivo controllo su di esso e che, nella gran parte dei casi, si tratta di Stati senza una propria attività marittima nazionale che hanno creato un registro navale open allo scopo di attirare risorse fiscali dall'estero(1).

Negli ultimi decenni i Paesi membri della Comunità europea non hanno potuto intraprendere efficaci politiche per ridimensionare il fenomeno del flagging out, in quanto la concessione di agevolazioni alle imprese amatoriali che riportavano le loro flotte sotto il controllo dei registri nazionali rischiava di infrangere la normativa comunitaria sugli aiuti di Stato.

Nel 1997 la Commissione Ue nelle linee guida "Nuovi orientamenti sugli aiuti di Stato al trasporto marittimo" Com. (96)-81 ha individuato per la prima volta la proficuità di misure fiscali finalizzate ad agevolare le imprese marittime e nel "Libro bianco del 2002" ha autorizzato gli Stati membri ad introdurre, a determinate condizioni, una tassazione commisurata al tonnellaggio allo scopo dichiarato di assicurare il ritorno del maggior numero di navi sotto la bandiera comunitaria.

### 2. I due modelli di tonnage tax

I modelli teorici dell'imposta forfetaria sulla stazza del naviglio sono due: il "modello greco", che prevede la determinazione forfetaria dell'imposta applicando dei coefficienti a dati extracontabili, ed il "modello olandese" che prevede la determinazione forfetaria della base imponibile che viene poi tassata con l'aliquota ordinaria.

Il "modello greco" è, ad oggi, applicato solo in Grecia ove costituisce l'unica modalità di tassazione e l'imposta è determinata con parametri regolati in base alla categoria, alla stazza ed all'età del naviglio.

Invece, il "modello olandese" è più diffuso e si applica, oltre che nei Paesi Bassi, Danimarca, Norvegia, in Germania, in Spagna, nel Regno Unito, in Italia e, da ultimo, anche in India(2).

I due modelli hanno in comune il fine di sottrarre le aziende marittime alla tassazione ordinaria del reddito di impresa certamente più onerosa rispetto ad una imposta che prescinde dal risultato economico dell'azienda amatoriale.

Va sottolineato altresì che tutti i tipi di tonnage tax sono penalizzanti rispetto al naviglio più vecchio: si tratta di un chiaro fine extra-fiscale dell'imposta che spinge gli armatori a rinnovare le flotte con maggiore frequenza.

Infine, nella normativa italiana, sempre con fine extra-fiscale, è prevista la decadenza dal beneficio dell'opzione qualora la società amatoriale non provvede all'addestramento dei cadetti (art. 157, c. 3. D. Lgs. 344/2003)

### 3. Il quadro normativo in Italia

Il d. lgs. n. 344/2003, di attuazione della riforma del sistema fiscale italiano, ha introdotto anche nel nostro ordinamento tributario la tonnage tax, adottando il modello olandese, configurato nella specie come una modalità alternativa di tassazione rispetto alla tassazione ordinaria del reddito di impresa, alla quale sono assoggettate di norma le imprese armatoriali che non effettuano l'opzione della tassazione forfetaria entro i primi tre mesi dell'esercizio, con durata decennale e rinnovabile.

L'irrevocabilità della durata dell'opzione è prevista al fine di ostacolare

eventuali comportamenti elusivi realizzabili mediante la scelta della tassazione ordinaria per gli esercizi sociali in passivo e per la tassazione forfetaria in presenza di utili.

La normativa fiscale ha previsto anche due ulteriori agevolazioni alle imprese che optano per la tonnage tax: le perdite degli anni precedenti all'opzione sono riportabili successivamente e le plusvalenze da cessione di naviglio sono soggette ad una forma di imposizione ridotta.

### **3.1 Ambito soggettivo ed oggettivo**

L'ambito soggettivo della disciplina è riferito alle s.p.a., alle s.r.l., s.a.p.a e s.c.r.l. che impiegano nel traffico internazionale marittimo navi iscritte al Registro navale italiano ed utilizzate per le attività di trasporto merci, trasporto passeggeri, soccorso rimorchio, realizzazione e posa in opera di impianti ed altre attività di assistenza in alto mare.

### **3.2 Base imponibile**

La base imponibile è calcolata moltiplicando il reddito giornaliero forfetariamente determinato ed indicato nell'art. 156 per le tonnellate in stazza netta della nave.

Il reddito giornaliero presunto, classificato in quattro scaglioni, diminuisce quanto più è pesante la nave: si tratta quindi di un'imposta regressiva.

Ad esempio una nave di 10.000 tonnellate ha un reddito presunto di 0,0090 euro al giorno pari a 90,00 euro mentre una nave di 30.000 tonnellate solo 60,00 euro.

Dal computo dei giorni vanno sottratti quelli di mancata utilizzazione per manutenzione, ammodernamenti ed altro e l'art. 156, u.c., precisa altresì che non è ammessa alcuna deduzione dalla base imponibile.

L'importo così ottenuto si deve moltiplicare per coefficienti che sono minori di uno per il naviglio con età inferiore a dieci anni e superiore ad uno per le navi più vecchie.

Il regime della tonnage tax non è però compatibile con l'attività di noleggio a "scafo nudo" ossia nei casi in cui l'armatore cede a noleggio la nave senza equipaggio ad un altro armatore che provvede al personale ed al materiale di consumo. In tal caso il reddito della nave deve essere determinato analiticamente e, qualora la durata dei noli superi la durata massima del 50% dei giorni di effettiva navigazione di ogni singola nave per il 51% della flotta, si decade per dieci anni dalla possibilità di opzione per la tonnage tax.

### **3.3 Plusvalenze, minusvalenze, obblighi contabili**

Le plusvalenze e le minusvalenze da cessione sono comprese nell'imponibile determinato ai sensi dell'art. 156 e quindi non rilevano autonomamente ai fini dell'imposizione.

Tuttavia, qualora la cessione abbia ad oggetto una nave già in proprietà dell'armatore prima dell'applicazione della tonnage tax, sarà soggetta ad imposta, unitamente al reddito forfetario, anche la differenza tra il prezzo di cessione ed il costo non ancora ammortizzato del cespite.

Le imprese armatoriali non possono dedurre componenti negativi di reddito correlati ai componenti positivi determinati forfetariamente. Possono dedurre però i componenti negativi correlati ad altri redditi da sottoporre ad imposizione ordinaria e con obbligo di contabilità separata.

Va precisato che non sono ricomprese nell'ambito di applicazione della "tonnage tax" i redditi che derivano da attività non intrinsecamente connesse al trasporto marittimo come, ad esempio, la vendita di prodotti o servizi non destinati ad essere consumati a bordo, di prodotti di lusso, dei ricavi del casinò di bordo.

### **3.4 Bilancio consolidato. Transfer price interno.**

I contribuenti che optano per la determinazione del reddito imponibile con tonnage tax non possono, ai sensi dell'art. 158, optare per la tassazione di gruppo o per il bilancio consolidato mondiale né in qualità di controllanti né in qualità di controllati.

Allo scopo di contrastare eventuali comportamenti elusivi è altresì disposta l'applicabilità delle norme sui prezzi di trasferimento alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi tra imprese in tassazione ordinaria e le imprese in tonnage tax.

**Note**

(1) L. Del Federico, Riforma Ires- Introduzione alla tonnage tax, in [www.studiodelfederico.it](http://www.studiodelfederico.it)

(2) G. Di Muro, *Anche in India sbarca la tonnage tax*, in *Il FiscoOggi* del 9/9/2004.