

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 Il 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 Il 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 imposte 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, 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;