

L'autonomia tributaria dei comuni nella prospettiva del federalismo fiscale

Vincenzo Freda

©2021

Premessa, 1 – Obiettivi del federalismo fiscale, 2 – Nozioni di teorie di federalismo fiscale, 5 – Il sistema fiscale locale nell'Italia repubblicana fino alla svolta federalista, 11 – La riforma costituzionale del titolo V con riferimento alle principali modifiche di impatto fiscale, 16 – Oggetto e finalità della legge delega n. 42/2009, 20 – Principi e criteri direttivi della legge delega n. 42/2009, 23 – L'autonomia tributaria, 26 – Potestà regolamentare dei comuni, 29 – I tributi comunali, 31 – Bibliografia di riferimento, 40

Premessa

Il sistema tributario degli enti locali da sempre è stato al centro di ripetuti interventi normativi che, con l'accelerazione e la direzione impressa dal legislatore negli anni a cavallo del nuovo secolo, ne hanno rivoluzionato profondamente l'impianto e ricostituito una rilevanza tendenzialmente assimilabile a quella statale. È innegabile, infatti, la portata innovativa del percorso verso il federalismo fiscale in linea con la tendenza a promuovere e rendere effettiva l'autonomia degli enti territoriali in tutti gli aspetti e dunque anche in quello finanziario. La materia investe il tema della struttura dei rapporti istituzionali tra lo Stato e gli enti territoriali ed è legata al processo di trasformazione della Costituzione materiale e formale del nostro paese dove pure non sono mancati tentativi di strumentalizzazione in senso secessionista del progetto di riforma, rimarcando connotazioni più genuinamente federaliste.

Per carattere e significato estremamente generici, il termine “federalismo fiscale” si presta ad una pluralità di interpretazioni anche contrastanti: da alcuni è visto come il punto di arrivo di chi sa quale grande riforma istituzionale e anche costituzionale, da altri è contrastato come responsabile di quasi tutte le difficoltà finanziarie del paese. Più semplicemente, federalismo fiscale è l'organizzazione per livelli di governo di un paese e, come tale, il suo uso prescinde dal tipo di inquadramento costituzionale dello Stato e appare perfettamente compatibile con i concetti di decentramento, articolazione territoriale e autonomia di enti elettivi che costituiscono il nucleo centrale dell'azione

legislativa¹. In estrema sintesi, il processo normativo di costruzione del modello di federalismo fiscale in Italia si è dispiegato in due direzioni: da un lato, individuando nuovi tipi di prelievo e di finanziamento (sotto forma di tributi propri, di addizionali all'imposta personale sul reddito e di compartecipazioni ai tributi erariali); dall'altro, consentendo a Comuni, Province e Regioni di emanare norme giuridiche proprie in grado di disciplinare, insieme alla legge dello Stato, i tributi di competenza.

Sotto questo aspetto il federalismo municipale rappresenta una parte del più ampio processo di riforma intrapreso in Italia, ispirato da importanti e nobili principi quali la trasparenza, la responsabilità, la sussidiarietà e il decentramento, con l'obiettivo di ridisegnare i rapporti tra cittadini e istituzioni pubbliche fondati sul concetto costituzionale di autonomia locale che non sottende solo un discorso di costi e benefici in termini economici, ma anche di democrazia e partecipazione.

L'istanza federalista in materia fiscale, sintetizzata nella celebre formula *no taxation without representation* (nessuna imposizione senza rappresentanza), si sostanzia di un sistema di forte autonomia locale, basato sul finanziamento del fabbisogno necessario in relazione al costo standard dei livelli essenziali delle prestazioni e delle funzioni fondamentali svolte dagli enti territoriali, che valorizzi la qualità dell'azione amministrativa e promuova l'effettiva responsabilizzazione degli amministratori. In primo luogo, in virtù della vicinanza alle comunità locali, i governi di livello inferiore garantiscono un migliore soddisfacimento delle preferenze delle persone che vi appartengono. In secondo luogo, i cittadini possono esercitare democraticamente un controllo sull'operato dei governi locali (che hanno direttamente contribuito ad eleggere) più efficace di quello nei confronti dei governi di livello superiore, imponendo agli amministratori l'assunzione di una maggiore responsabilità in relazione all'utilizzo delle risorse introitate attraverso il prelievo fiscale, valutando la qualità dei servizi offerti per le prestazioni fondamentali (*accountability*).

Obiettivi del federalismo fiscale

La definizione di federalismo fiscale non è chiara né univoca poiché l'espressione è usata con significati diversi che rilevano la complessità di un fenomeno che si colloca trasversalmente nel mondo delle scienze giuridiche ed economiche e delle politiche istituzionali². In una prima accezione, si riferisce alla teoria della configurazione territoriale ottimale del governo della finanza pubblica, ritenendo nella forma del

1 Petretto (2018), "Dalla legge delega 42/2009 al nuovo centralismo : quali prospettive per il federalismo fiscale in Italia", in *DISEI Working Paper*, n. 11, p. 1.

2 Jossa (2001). "Dibattito sul federalismo fiscale", in *Rivista economica del Mezzogiorno*, 1-2, p. 185. Pedrini (2009), *Federalismo tra istanze di efficienza, fallimenti di mercato e fallimenti del governo. Lo strumento delle unioni territoriali*, p. 8.

decentramento locale la dimensione decisionale più efficace in termini di efficienza allocativa. In una successiva, sta ad indicare l'idea che la titolarità dei prelievi tributari e delle spese pubbliche debba appartenere alle collettività territoriali che le producono, rovesciando il meccanismo della fiscalità da un sistema a raccolta centralizzata nel suo opposto³. Nella prospettiva attuale, il federalismo fiscale è essenzialmente una forma di organizzazione finanziaria per livelli di governo di un paese, che presuppone un certo grado di decentramento e articolazione territoriale di enti elettivi, con cui s'intende la dottrina che ripartisce su più livelli di governo le entrate e le imposte⁴. In tal senso, l'espressione rimanda alla teoria della spesa pubblica e alle teorie economiche sui compiti dello Stato e sulla tassazione inerenti la più ampia questione della separazione di poteri e compiti tra amministrazione centrale e amministrazioni periferiche, nonché la gestione di strumenti e competenze legislative e fiscali tra i diversi livelli di governo.

Il fenomeno ha interessato anche l'Italia dove, sin dall'entrata in vigore della sua Costituzione, è stato avviato un percorso che, nonostante le varie difficoltà di natura economico-finanziaria e politica, ha portato a un certo grado di compimento il progetto di autonomia tributaria degli enti locali, con cui si è proceduto a spostare l'offerta di beni e servizi pubblici dal centro alla periferia per raggiungere una migliore efficienza del sistema fiscale, nonché una maggiore responsabilizzazione ed efficacia dell'azione amministrativa, devolvendo alcuni poteri e funzioni ai livelli decentrati di governo⁵.

Nel corso della seconda metà del Novecento, in presenza di un limitato dovere di presa fiscale da parte dei livelli governo inferiori, il modello organizzativo della finanza locale italiana si è caratterizzato come un sistema di spesa derivata di cui lo Stato si è assunto l'onere, sovvenzionando indistintamente tutte le amministrazioni locali e, in base al criterio della spesa storica, soprattutto quelle più inefficienti che avevano creato maggiori disavanzi e alimentato il debito pubblico⁶.

A partire dagli anni Novanta è stato avviato un processo di decentramento dei poteri dallo Stato agli enti locali, consistito inizialmente nell'assegnazione di maggiore autonomia tributaria e in seguito nel trasferimento di compiti e funzioni statali. Con la riforma costituzionale del 2001 è stato ridisegnato il sistema delle competenze legislative di Stato e Regioni, ampliato il ruolo degli enti locali nello svolgimento delle funzioni amministrative e definite le regole costituzionali di finanziamento dell'intero sistema delle autonomie. La svolta federalista si è poi concretizzata con la legge 42/09 che ha regolato la distribuzione del potere di spesa e di tassazione tra il governo centrale e quelli periferici, determinando il passaggio dal sistema di finanza derivata a quello di finanza

3 Perfetti (2009), "Federalismo fiscale : questioni di fondo", in *Studi e ricerche*, 3, p. 178.

4 Giarda (2004), "Federalismo fiscale", in *Enciclopedia del Novecento*, Treccani.

5 Fausto (1999), "Note sulla teoria economica del federalismo fiscale", in *Rivista economica del Mezzogiorno*, XIII, 3-4, p. 457.

6 Strianese (2013), "Autonomia tributaria regionale : i tratti descrittivi della distanza tra il trend normativo e gli aspetti applicativi", in *Innovazione e diritto*, 6, p. 151.

propria con l'abolizione di gran parte dei trasferimenti statali ed il superamento del criterio della spesa storica a favore di un sistema di forte autonomia locale⁷.

Nell'ottica di un progressivo avvicinamento delle istituzioni al cittadino e un forte decentramento dei poteri in materia tributaria dallo Stato centrale verso la periferia, l'approvazione della riforma fiscale in senso federale ha costituito un passaggio epocale che ha affermato in modo netto il principio della responsabilità degli amministratori nel reperimento delle risorse, consentendo agli elettori di controllarne democraticamente l'operato e valutarne la qualità in relazione all'effettivo utilizzo degli introiti derivanti dal prelievo fiscale⁸. Si è trattato di un procedimento complesso per la necessità di individuare i limiti di autonomia reciproci e di stabilire, in particolare, le regole di ingerenza del governo centrale in materia di attività di spesa e di prelievo tributario. Un modello che ha generato non poche situazioni di criticità, legate al concreto rispetto dei principi teorici e all'efficienza della cosa pubblica, e di conflitti tra gli enti competenti alla gestione.

Ribadito che la locuzione federalismo fiscale⁹ fa riferimento al sistema di relazioni finanziarie che si instaurano in un ordinamento tra governo centrale e governi periferici, ne consegue che prescinde dal tipo di stato o dalla sua cornice costituzionale¹⁰. Si tratta di un concetto, un insieme di principi, che aiuta nella predisposizione dei rapporti finanziari e nell'attribuzione delle funzioni tra i livelli nazionali e locali del governo applicabile tanto agli Stati aventi forma federale o confederale, quanto a Stati privi di una costituzione di tipo federale. Sotto questo aspetto riflette la tendenza diffusa all'interno della nuova Europa in cui i vecchi stati nazionali si articolano al loro interno secondo un modello sussidiario delle competenze, cedendo poteri verso il basso¹¹. E, in un certo senso, spiega anche i tentativi di ricorrere a formule nuove per definirlo. È il caso del nostro ordinamento dove, nel quadro dei principi qualificanti di autonomia e decentramento delle funzioni amministrative¹², rappresenta un modello innovativo di

7 *Ivi*, p. 152-153.

8 Antonini (2009), "La rivincita della responsabilità : a proposito della nuova legge sul federalismo fiscale", in *I quaderni della sussidiarietà*, 7, p. 5.

9 Matta (2001), "Il federalismo fiscale: realtà o utopia?", in *Rivista giuridica del Mezzogiorno*, 3, p. 727. In Italia il federalismo fiscale, che non era espresso nella Costituzione del 1948, è oggi previsto a seguito della riforma del titolo V dall'art. 119 che ne contiene i principi. Il termine è stato inserito nel nostro ordinamento nella legislazione del biennio 1999-2000, in riferimento al finanziamento della spesa sanitaria attribuita alle Regioni per indicare che le competenze attribuite alle Regioni richiedono adeguate risorse per poter essere esercitate.

10 Jossa (2001), *op. cit.*, p. 194.

11 Caravita (2011), "Federalismi federalismo europeo federalismo fiscale", in *Federalismi.it: rivista di diritto pubblico italiano, comunitario e comparato*, p. 3.

12 Art. 5. "La Repubblica, una e indivisibile, riconosce e promuove le autonomie locali; attua nei servizi che dipendono dallo Stato il più ampio decentramento amministrativo; adegua i principi ed i metodi della sua legislazione alle esigenze dell'autonomia e del decentramento".

finanziamento degli enti territoriali che si prefigge di introdurre meccanismi di responsabilizzazione in capo agli amministratori pubblici locali (*accountability*), in grado di apportare maggiore efficienza allocativa delle risorse e più ampie possibilità per i cittadini di selezionare mediante confronto i buoni governi¹³.

Il modello di federalismo fiscale verso il quale appare orientato il Titolo V della Costituzione è quello di tipo solidaristico e cooperativo¹⁴, piuttosto che di tipo competitivo, laddove non vengono stabiliti limiti all'autonomia impositiva degli enti sub-centrali dai livelli di governo superiori. Il federalismo cooperativo non comporta alcuna disarticolazione dell'unità nazionale dal momento che le leggi statali mantengono il coordinamento tra i diversi livelli di governo e il potere di fissare i limiti entro i quali gli enti territoriali possono esercitare la propria autonomia. La cui attuazione, nell'ottica di una parziale redistribuzione delle risorse, presuppone un sistema perequativo in grado di compensare le diversità tra aree geografiche in termini di dotazioni e bisogni, tenendo conto della differente capacità fiscale. La funzione perequativa dello Stato centrale si rivela decisiva per garantire i livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali su tutto il territorio nazionale per la capacità di contemperare il principio autonomistico con quello solidaristico.

Nozioni di teorie di federalismo fiscale

Una prima elaborazione della teoria del federalismo fiscale risale agli inizi della seconda metà del Novecento negli Stati Uniti d'America, favorita anche dalla circostanza che il Paese è uno dei più grandi e importanti Stati Federali, secondo cui le decisioni in materia di finanza pubblica devono essere ripartite tra i diversi livelli di governo. Per quel che concerne i criteri di distribuzione ottimale delle decisioni tra i diversi livelli di governo si fa riferimento alle funzioni principali che lo stato deve assolvere: stabilizzazione, redistribuzione, allocazione. Data l'importanza strategica della funzione macroeconomica di stabilizzazione del reddito e dei prezzi, la competenza sulle decisioni di spesa e di prelievo tributario che incidono su elementi fondamentali dell'economia di un paese (quali, ad esempio, l'inflazione, la disoccupazione, la redistribuzione della ricchezza) dovrebbe restare un'attribuzione esclusiva del governo centrale, non essendo le amministrazioni locali in grado di adottare politiche che possano influenzare il livello complessivo dell'attività economica. Diversamente, la responsabilità sulla funzione allocativa può essere trasferita agli organi di governo decentrati, presentando aspetti che ben coincidono con la specificità di tale assetto¹⁵.

13 Tosi (2011), "Il federalismo fiscale a due anni dalla legge delega", in *IRPET*, 3, p. 1.

14 Pedrini (2009), *op. cit.*, p. 13.

15 Fausto (1999), *op. cit.*, p. 463.

A questo riguardo occorre distinguere tra beni pubblici puri e beni pubblici locali. Per quanto concerne i primi (difesa nazionale, politica estera, sicurezza, giustizia, ecc.), ragioni di interesse collettivo o economie di scala impongono che la responsabilità debba spettare all'ente di governo di livello più alto; mentre sugli altri beni la competenza può essere affidata ai livelli di governo inferiore, rivelandosi più adatti alla fornitura locale in relazione al maggior coinvolgimento delle comunità¹⁶. Data l'eterogeneità della domanda di beni pubblici che differisce da una comunità all'altra, ai fini di un'allocazione efficiente è necessario che il processo decisionale sia delegato al più basso livello di governo possibile, dotato del più ampio grado di autonomia per quanto riguarda la determinazione della quantità di beni locali da produrre. Ciò per una ragione principale: maggiore è il grado di vicinanza ai cittadini, meglio funziona la capacità di adattare la produzione alle esigenze della comunità¹⁷. In questi termini, la teoria tradizionale del federalismo fiscale rappresenta l'impianto concettuale per legittimare un ordinamento di finanza pubblica decentralizzato, basato sull'idea che l'attribuzione delle funzioni di spesa e di prelievo a diversi livelli di governo assicuri un'allocazione più efficiente delle risorse pubbliche per la fornitura di beni e servizi il cui consumo è limitato territorialmente ai residenti, generando politiche pubbliche più vantaggiose per i cittadini locali. Tale sistema è infatti in grado di conoscere meglio i bisogni e le preferenze dei cittadini e di differenziare, su questa base, la fornitura di tali beni e servizi ripartendone il costo tra i contribuenti-residenti¹⁸.

Per l'economista Richard Musgrave, che ha coniato l'espressione, il federalismo fiscale è un sistema che massimizza la soddisfazione delle preferenze individuali in materia di beni e servizi pubblici attraverso il decentramento delle decisioni di spesa e di entrata. Ciò consente ai gruppi che vivono nei vari Stati o enti sub-nazionali di esprimere le loro diverse preferenze per i servizi pubblici, sebbene ciò comporti inevitabilmente differenze nei livelli della tassazione e di efficienza delle prestazioni. E il rischio che queste differenziazioni possano interferire con l'efficiente allocazione delle risorse e con la localizzazione delle attività economiche è il prezzo da pagare alla suddivisione politica¹⁹. Il merito della questione riguarda il tema delle regole di equità orizzontale (uguale trattamento di uguali) nella tassazione delle persone fisiche, cioè il principio di eguaglianza e parità di trattamento del cittadino di fronte al fisco. Il sistema fiscale degli Stati Uniti si caratterizza, ora come allora, per una sovrapposizione di diversi sistemi tributari: quello del governo federale e quello degli stati membri²⁰. In ragione dell'ampia

16 Gayer-Rosen (2014), *Scienza delle Finanze*, 4. ed., Milano: McGraw-Hill Education.

17 Espa-Felici (2003), "La riforma del Titolo V della Costituzione: la ripartizione delle competenze", in *Rapporto annuale 2003 sull'attuazione del federalismo*, p. 40.

18 Galli-Scaglioni (2015), *Le teorie del federalismo fiscale*, p. 3.

19 Giarda (2004), *op. cit.*

20 Pedrini (2009), *op. cit.*, p. 4.

autonomia riconosciuta agli stati federati in materia tributaria, il cittadino americano si ritrova a pagare, a parità di reddito, imposte diverse a seconda dello stato di residenza²¹. In presenza di una violazione del principio di uguaglianza del peso tributario sostenuto dai cittadini, nonché in prospettiva di una perdita di benessere per la collettività come conseguenza della diversità del carico fiscale applicato nelle diverse aree, trova legittimazione l'iniziativa del governo centrale di interferire con l'azione dei governi di livello inferiore, attuando programmi di trasferimento finanziario a favore delle comunità costrette ad applicare aliquote impositive più elevate. Nella sua formulazione originaria, dunque, il federalismo fiscale si qualificherebbe come uno strumento di contrasto all'eccesso di localismo o particolarismo prodotto dal totale decentramento della politica tributaria, esplicitazione di un'istanza di riequilibrio delle disuguaglianze regionali²².

Negli anni successivi l'attenzione si è spostata sul criterio di utilizzazione del prelievo tributario, per il quale le imposte vanno pagate in base al beneficio che il singolo cittadino trae dall'attività di spesa del governo periferico. E la questione di come misurare la parità di trattamento è stata risolta includendo nel sistema delle valutazioni (oltre al carico fiscale) il livello dei benefici della spesa pubblica finanziata dalla tassazione. Secondo questa prospettiva, la parità di trattamento si realizza quando il maggior peso tributario che grava sui cittadini di una regione o di uno Stato federato è compensato dai maggiori benefici derivanti dall'accesso ai servizi pubblici²³. Tale forma di riequilibrio, in termini di maggiore efficienza di servizi erogati a fronte della diversità di prelievo tributario, esclude di fatto le ragioni di intervento correttivo da parte del governo centrale, lasciando ai cittadini la valutazione dei costi-benefici quale espressione della diversità delle preferenze. La cui determinazione si manifesta non solo nelle scelte di voto, con cui si seleziona la classe politica, ma anche in quelle residenziali, con lo spostamento da una comunità ad un'altra che soddisfi più ampiamente le proprie aspettative di utenti-contribuenti²⁴.

Secondo Tiebout, un meccanismo alternativo a quello politico in grado di determinare l'efficienza allocativa è costituito dalla mobilità con cui persone e imprese si spostano da una giurisdizione all'altra unicamente alla ricerca di condizioni ottimali di servizi forniti e peso fiscale. Le diverse combinazioni di beni pubblici (per qualità e quantità delle prestazioni) e forme di imposta, che contraddistinguono l'offerta delle comunità locali, inciderebbero sulla distribuzione territoriale della popolazione, condizionando la localizzazione della residenza. Le persone sarebbero incentivate a stabilizzarsi laddove le condizioni complessive fossero più rispondenti alle loro preferenze. Il modello configura un sistema di elevata mobilità spaziale nell'acquisto dei beni pubblici da parte dei

21 Bizzioli (2010), *Il federalismo fiscale*, Soveria Mannelli, Rubbettino, p. 11-13.

22 *Ivi*, p. 6.

23 Giarda (2004), *op. cit.*

24 Gayer-Rosen (2014), *op. cit.*

cittadini che, in questo senso, votano con i piedi realizzando un meccanismo di allocazione volontaria che segue una logica analoga a quella del consumatore che sceglie i negozi e i beni privati da consumare²⁵.

Alla dimensione ottimale dei governi locali costituiti su base volontaria fa riferimento invece la teoria dei club proposta da Buchanan²⁶. Secondo questo modello un gruppo di persone, caratterizzato da preferenze affini, si associa per usufruire in quantità ottimale di uno o più servizi di carattere collettivo forniti dall'organizzazione ai propri membri su cui vengono ripartiti i costi della fornitura, realizzando una corrispondenza tra cittadini paganti e beneficiari del servizio pubblico erogato. I cittadini residenti nelle diverse giurisdizioni locali sono assimilabili ai membri dei club che hanno preferenze omogenee rispetto a determinati servizi o attività²⁷.

Va osservato che il tema del federalismo fiscale è indifferente al modello costituzionale, dove la contrapposizione tra sistemi diversi di organizzazione operanti sul territorio (secondo cui la pari dignità istituzionale tra autorità centrali e periferiche è ammissibile solo nello stato federale mentre negli stati regionali si costituirebbe un rapporto gerarchicamente sovraordinato) riveste un carattere fisiologico, connesso all'autonomia politica delle articolazioni del potere pubblico, ma non per questo antagonistico come dimostrano le varie esperienze statali europee²⁸. Per certi aspetti si tende ad assimilarlo a concetto di decentramento²⁹ distinguendo tra stati unitari e stati composti. Nel primo caso, dove la potestà deliberativa in ambito legislativo, amministrativo e tributario è attribuita esclusivamente agli organi centrali dell'apparato statale e gli enti periferici possiedono un'autonomia molto ridotta di competenze di tipo amministrativo, si parla di decentramento burocratico. Nel secondo caso, dove s'intende la dislocazione di poteri e funzioni tra i diversi soggetti dell'ordinamento pubblico e agli enti territoriali periferici vengono attribuite competenze di tipo legislativo e di indirizzo politico oltre a quelle di tipo amministrativo, si parla di decentramento politico.

La teoria del decentramento cerca di fornire una giustificazione concettuale dell'esistenza di diversi livelli di governo. Secondo Oates, in presenza di preferenze differenziate tra individui appartenenti a comunità diverse, un sistema decentralizzato trova la sua principale legittimazione nella capacità di soddisfare le preferenze di un numero maggiore di cittadini senza compromettere altri aspetti del meccanismo rispetto ad un sistema centralizzato che produce soluzioni uniformi³⁰. Il decentramento, infatti, risponderebbe all'incapacità del governo centrale di acquisire informazioni sulle

25 Fausto (1999), *op. cit.*, p. 461.

26 *Ivi*, p. 460.

27 Galli-Scaglioni (2015), *op. cit.*, p. 7.

28 Jossa (2001), *op. cit.*, p. 191.

29 Pedrini (2009), *op. cit.*, p. 8.

30 Fausto (1999), *op. cit.*, 463.

preferenze dei cittadini e di differenziare l'offerta di beni e servizi pubblici, i cui benefici devono essere esplicitati solo all'interno di una comunità, mediante adattamenti dei livelli di consumo adeguati alle sue esigenze specifiche al fine di evitare perdite di benessere collettivo. Questo implica l'attribuzione di compiti pubblici ai diversi livelli di governo nonché di un'appropriata assegnazione dei mezzi di finanziamento. L'efficienza, dunque, si rispecchierebbe in una maggiore corrispondenza tra le decisioni politiche e le preferenze dei cittadini-elettori, nonché utenti dei servizi pubblici, favorendo condizioni ottimali per ogni comunità³¹.

Gli sviluppi teorici più recenti hanno definitivamente superato l'identificazione del federalismo con l'instaurazione di uno Stato federale. Si tende ormai a parlare di processi di federalizzazione³², intendendo con ciò tutti quei processi che riguardano esperienze costituzionali assai diverse tra loro, caratterizzate dalla ripartizione dei poteri politici tra distinti livelli di governo, sia verso l'esterno sia verso l'interno: delegando quote di potere alle organizzazioni sovranazionali per poter regolare l'economia globale su una scala più ampia, da una parte; riconoscendo spazi di autonomia alle comunità minori con l'obiettivo di favorire maggiore discrezione sulle scelte pubbliche rispetto alle istanze della popolazione e un più efficace strumento di verifica dell'efficienza dei governanti e della loro aderenza ai programmi, dall'altra³³. In questo modo, quindi, si possono far rientrare nell'ambito del federalismo non soltanto quelle peculiari figure organizzative chiamate Stati federali, ma anche gli Stati regionali, le Confederazioni di Stati e le stesse Unioni sovranazionali³⁴.

L'espressione federalismo fiscale sta ad indicare, quindi, la concezione economico-politica volta a realizzare una proporzione diretta tra le imposte riscosse in una determinata area territoriale del Paese e le imposte effettivamente utilizzate all'interno della stessa area dall'autorità politica corrispondente. Secondo questa dottrina la titolarità delle entrate fiscali dovrebbe appartenere soprattutto alle comunità territoriali corrispondenti, mentre gli Enti di livello superiore potrebbero attingervi solo in via derivata. Il federalismo fiscale si struttura, pertanto, attraverso la condivisione e gestione a più livelli delle competenze e degli strumenti fiscali tra i diversi livelli di governo. La territorialità, espressione del principio di responsabilità (*accountability*), costituisce un elemento connotativo essenziale del modello, in base al quale il gettito tributario prelevato da un determinato territorio per buona parte dovrà rimanere nell'ambito della comunità che lo ha prodotto e versato³⁵. Ciò al fine di rafforzare l'idea nel cittadino che l'imposizione corrisposta è destinata a finanziare servizi che l'ente pubblico fornisce

31 Pedrini (2009), *op. cit.*, p. 30.

32 Bizzioli (2010), *op. cit.*, p. 7.

33 Pedrini (2009), *op. cit.*, p. 2.

34 Jossa (2001), *op. cit.*, p. 194.

35 Jossa (2001), *op. cit.*, p. 186.

direttamente a lui o comunque alla comunità in cui vive, contribuendo ad aumentare il senso di partecipazione alla formazione delle entrate pubbliche e ad evitare comportamenti di elusione fiscale. Dunque, un maggiore grado di decentralizzazione e di autonomia politica determina governi locali più responsabili e accorti verso i cittadini che, non potendo votare con i piedi secondo il modello di mobilità elaborato da Tiebout, valutano l'operato della classe amministrativa con il voto elettorale potendo decidere di non rieleggere gli amministratori inefficienti. Si tratta di un modello competitivo che favorisce la responsabilità degli amministratori locali attivando un effetto di incentivo alla corretta gestione. Infatti, per aumentare la probabilità di essere rieletti, gli amministratori (principalmente quelli inefficienti) sono incentivati a migliorare la qualità della loro attività di governo attraverso una maggiore efficienza nell'uso di fondi pubblici, a minimizzare i costi organizzativi e a massimizzare il benessere collettivo adattando l'offerta di beni pubblici e delle misure fiscali alle preferenze dei cittadini³⁶. Ciò naturalmente presuppone un elevato grado di trasparenza e connessione tra centri decisionali e responsabilità di finanziamento, da un lato, e un forte interesse informativo dei cittadini sulla condotta dei propri amministratori in confronto a quella degli amministratori di altre giurisdizioni locali, dall'altro.

Elementi di criticità rilevabili sul piano dell'efficienza allocativa possono essere riconducibili ad un incremento delle spese amministrative connesse al proliferare di governi di diverse dimensioni, determinando squilibri di costi e benefici nella fornitura di beni e servizi. Infatti, più ampio è il numero di governi minori, più elevati sono i costi gestionali e di coordinamento necessari per adottare e attuare politiche pubbliche³⁷. Tale circostanza, se da un lato può costituire un effetto deterrente di crescita, dall'altro lato può rappresentare un potenziale di maggiore innovazione e sperimentazione nella fornitura di beni e servizi da parte di giurisdizioni concorrenti tra loro, incentivando meccanismi di sana competizione in termini di gestioni più efficienti e con ritorni positivi sull'apparato economico locale³⁸.

In assenza di vincoli stringenti di bilancio, inoltre, potrebbero evidenziarsi distorsioni e irresponsabilità nei comportamenti fiscali dei livelli di governo inferiore. Il ricorso sistematico alle risorse del governo centrale per finanziare le politiche locali potrebbe indurre gli amministratori locali ad espandere oltre misura la spesa locale, generando sprechi e inefficienze a discapito della stabilità finanziaria e dell'intera popolazione nazionale su cui andrebbero a ricadere i costi di finanziamento per sanare situazioni di deficit e indebitamento³⁹.

36 Galli-Scaglioni (2015), *op. cit.*, p. 5. Si tratta del modello competitivo senza mobilità dei contribuenti sviluppato da Breton e Salmon, basato sulla concorrenza verticale e orizzontale tra livelli di governo e giurisdizioni, simile a quella che si svolge in gare e tornei, per conquistare il consenso degli elettori.

37 Pedrini (2009), *op. cit.*, p. 25.

38 Galli-Scaglioni (2015), *op. cit.*, p. 12.

39 *Ivi*, p. 11.

Sul piano redistributivo un collegamento stretto tra decisioni di spesa e autonomia finanziaria potrebbe creare forti problemi di disparità di trattamento dei cittadini, rispetto a beni e servizi ritenuti qualificanti per l'esistenza stessa di uno stato unitario. Il principio di territorialità, per il quale il gettito delle imposte riscosse in un determinato territorio deve rimanere in quel territorio, nella sua integrale affermazione comporterebbe (soprattutto per i paesi caratterizzati da differenze profonde nei livelli di reddito regionale) disegualianze tali da inficiarne il presupposto di costituzionalità. Per equilibrare la tensione tra eguaglianza e differenziazione e disinnescare l'eventuale *vulnus* nella parità di trattamento dei cittadini, il legislatore della riforma ha affiancato al principio di territorialità delle imposte quello di coesione fiscale, individuando nel sistema perequativo un correttivo per scongiurare, o quanto meno limitare, gli eventuali squilibri socio-economici derivanti da un sistema fiscale fortemente decentrato⁴⁰. Un buon sistema di federalismo fiscale non solo deve essere in grado di valorizzare le diverse preferenze degli individui di una comunità ma anche di attenuare e governare le diversità che verrebbero ad emergere nel caso di basi imponibili differenziate per abitante nei vari territori.

Il sistema fiscale locale nell'Italia repubblicana fino alla svolta federalista

La disciplina normativa che regola la finanza locale (intesa quale parte della finanza pubblica dello Stato riferita agli enti territoriali) è stata oggetto nel corso degli anni di una serie di interventi legislativi caratterizzati da spinte distinte e opposte direzioni, riflesso delle diverse teorie istituzionali e concezioni economiche dominanti che sottostavano ai modelli di finanziamento di volta in volta adottati. Questo spiega sufficientemente l'andamento oscillante seguito dagli ambiti di intervento e spazi di potestà impositiva degli enti locali: fortemente compressi o quasi del tutto azzerati in alcuni periodi, rafforzati ed ampliati in altri. Motivazioni prettamente politiche ma anche ragioni strettamente finanziarie, legate alle congiunture economiche nazionali e globali, hanno influenzato le decisioni organizzative in materia di finanza locale, determinando fasi alterne di massiccia centralizzazione e riconoscimento di ambiti di autonomia.

Nell'Italia repubblicana appena uscita dalla guerra, la finanza locale era caratterizzata da un sistema misto, composto da molteplici imposte e sovrime, da compartecipazioni e addizionali, oltre che da sussidi e proventi dal Governo centrale⁴¹. L'eccessiva pluralità di imposte e tasse e la mancanza di coordinamento dei tributi locali fu il nodo focale

40 Pica (2009), "Il federalismo fiscale : schede tecniche e parole chiave", in *Quaderno Svimez*, 21

41 Di Majo-De Simone (2017), "L'evoluzione dei tributi locali in Italia dall'unificazione al 1970", in *Collana del Dipartimento di Economia Roma Tre*, w.p. 214, p. 7-8.

della discussione in seno all'Assemblea costituente che oppose i favorevoli a un'autonomia più spiccata degli enti locali ai sostenitori di una visione più statalista⁴² e che si concluse con una soluzione di compromesso nella generica formulazione dell'art. 128: «Le Province ed i Comuni sono enti autonomi nell'ambito dei principi fissati da leggi generali della Repubblica che ne determinano le funzioni». Ciò nonostante e in assenza di attuazione dei presupposti della riforma, permaneva la confusione nel contribuente, il quale non riusciva a distinguere le imposte facenti capo allo Stato e quelle dovute all'impositore locale.

Pur non procurando un gettito elevato, le imposte numericamente importanti rappresentavano la maggior parte degli introiti degli enti a cui assicuravano una certa autonomia finanziaria. Tuttavia, nell'arco di venti anni il grado di copertura delle entrate tributarie globali sulle uscite fece registrare un calo progressivo di circa 13 punti e, parallelamente, diminuì di circa il 15% anche la quota delle uscite ordinarie garantita dalle entrate correnti, incrementando il disavanzo e di conseguenza l'indebitamento che nella facoltà di contrarre mutui per pareggiare i disavanzi cronici di bilancio ebbe una delle maggiori cause⁴³.

I risultati degli studi prodotti dalle varie commissioni che si susseguirono tra il 1945 e il 1963 confermarono il quadro di grave inefficienza del sistema tributario locale riconducibile ad una serie di elementi quali: l'eccessiva varietà di imposte e tasse, anche sullo stesso oggetto, dello Stato e degli enti locali; una pluralità di enti tassatori a fronte di un'unica capacità contributiva del cittadino; la precarietà dell'accertamento fiscale da parte dei Comuni; la diversa capacità contributiva dei cittadini tra aree geografiche; la disparità di risorse finanziarie degli enti locali con una prevalenza di dotazioni in termini di infrastrutture e servizi sociali nelle regioni del Nord rispetto al Sud⁴⁴.

A queste storture si cercò di ovviare con un progetto organico di ristrutturazione del sistema di finanza locale che si concretizzò con la riforma tributaria degli anni Settanta⁴⁵, fornendo al Governo centrale strumenti di controllo dell'economia con conseguente drastica riduzione dell'autonomia tributaria. L'istituzione del sistema regionale, attuato qualche anno prima, sembrava richiedere sul piano del contesto normativo un bilanciamento in materia di finanza territoriale ritrovato, per l'appunto, sulla centralità

42 Viti (2010), «La finanza comunale in Italia prima e dopo la riforma tributaria degli anni '70, in *Rivista On Line della Scuola superiore dell'economia e delle finanze*, Anno VII, n. 2. Cfr. Commissione economica dell'Assemblea Costituente (1946)

43 I tributi propri rappresentavano circa il 55% delle entrate correnti totali a fronte del 15% di trasferimenti statali. Il grado di copertura delle entrate tributarie globali sulle uscite effettive scese dal 59,7% del 1951, al 46,8% del 1972 e la quota delle uscite correnti garantita dalle entrate correnti diminuì dall'81,7% al 66,5%. Viti (2010), *op. cit.*, p. 6.

44 *Ivi*, p. 4.

45 Il riferimento è alla legge n. 825 del 9 ottobre 1971, *Delega legislativa al Governo della Repubblica per la riforma tributaria*, e ai successivi decreti delegati in vigore dal 1974.

del ruolo dello Stato erogatore e distributore di risorse, in quanto garante dello sviluppo armonico dell'intero Paese e responsabile rispetto alla comunità nazionale⁴⁶.

L'attribuzione al Governo centrale della quasi totalità della funzione impositiva rivoluzionò completamente il vecchio sistema misto, rendendo la finanza dei Comuni una finanza derivata, priva di proprie e autonome risorse e basata invece su trasferimenti a carico dello Stato a compensazione della perdita di gettito derivante dalla soppressione di molti tributi locali (quali l'imposta di famiglia, incompatibile con l'imposta erariale sul reddito delle persone fisiche, e quella sui consumi sostituita dall'imposta sul valore aggiunto)⁴⁷.

Improntata all'idea di adeguare il sistema tributario a quello degli altri paesi nonché ridurre gli abusi locali, attenuare le disuguaglianze ed incrementare l'efficienza della gestione del territorio, la riforma fiscale disattese le aspettative determinando una serie di controindicazioni⁴⁸. In primo luogo, emerse un'incapacità nel contenimento della spesa pubblica da parte dei comuni che, in assenza di vincoli di bilancio, si sentivano incentivati ad aumentare i livelli di spesa finanziata dal Governo senza doversi curare della loro copertura e, soprattutto, non dovendo più rispondere ai cittadini delle scelte in campo fiscale che ricadevano invece in capo allo stato impositore. In secondo luogo, la separazione tra reperimento e uso delle risorse (spettanti il primo allo Stato e il secondo agli enti locali) oltre a favorire la deresponsabilizzazione nei confronti dei governati, aveva determinato nei governi locali anche una forma di estraneità nella fase di accertamento delle entrate e, soprattutto, di disincentivazione al recupero dell'evasione fiscale. Infine, il meccanismo di distribuzione dei fondi si era rivelato anche iniquo nella ripartizione delle risorse. Rimasto ancorato al gettito dei tributi soppressi, il sistema delle compensazioni finì col determinare una situazione di disparità tra gli enti che non rispondeva affatto ai fabbisogni di spesa attuale, penalizzando quelli che, per povertà territoriale o cattiva gestione passata, ricevevano contributi minori⁴⁹.

Il processo di centralizzazione del sistema finanziario si concluse nel 1977 con l'emanazione dei cosiddetti decreti Stammati che, nel disporre l'obbligo di aumentare le aliquote dei tributi e delle tariffe dei servizi municipali, si ponevano l'obiettivo di ridurre lo stato di forte indebitamento in cui versavano i comuni e frenare l'espansione delle spese correnti. Da un lato, allo stato si addebitavano le rate di ammortamento dei mutui mentre agli enti locali si imponevano maggiori vincoli in materia di assunzione di mutui e personale. Dall'altro, si basava l'erogazione statale delle somme sul criterio della spesa storica, con il pagamento della differenza tra spese correnti ed entrate proprie dei

46 Bernabei (2016), *op. cit.*, p. 196. Ne conseguiva che l'autonomia concessa finiva per contenersi in una parziale libertà di spesa ed in un pressoché simbolico livello di potere normativo, con sostanziale smantellamento del modello di finanza locale preesistente.

47 Viti (2010), *op. cit.*, p. 7-12. Marongiu (2001), *Storia dei tributi degli enti locali*, Padova, Cedam.

48 Marongiu (2001), *op. cit.*, p. 301.

49 Bernabei (2016), *op. cit.*, p. 197.

Comuni ancorata all'anno precedente, maggiorata per le realtà meridionali, ma senza alcun controllo sulla reale consistenza ed utilizzo. Un sistema quello dei trasferimenti che finiva col premiare la tendenza al disavanzo degli enti di cui lo stato era divenuto di fatto il prestatore, provocando un aumento del debito pubblico. Così l'obiettivo di eliminare il ricorso ai debiti bancari per finanziare le spese correnti venne di fatto neutralizzato dallo stesso meccanismo di deresponsabilizzazione della spesa locale, generando in termini compensativi un'enorme mole di trasferimenti statali al sistema delle autonomie locali⁵⁰.

Un imponente sistema di trasferimenti statali ha contrassegnato negli anni Ottanta la finanza locale, dipendente per circa l'80% del proprio fabbisogno dai finanziamenti dei governi centrali. Con la creazione di fondi perequativi, che implementavano la composizione delle entrate comunali (trasferimenti statali e entrate proprie, tributarie ed extratributarie), si cercò di sopperire alle difficoltà degli enti più svantaggiati al fine di bilanciare dotazioni finanziarie e offerta di servizi. Inoltre, alla pressione esercitata verso un adeguamento delle tariffe per i servizi forniti sul territorio, si accompagnò il tentativo, parzialmente riuscito, di ridurre la dipendenza finanziaria dallo stato mediante l'introduzione di un nuovo tributo comunale sulle attività produttive, l'ICIAP⁵¹.

Il processo di ricostituzione dell'autonomia tributaria degli enti locali prende forma nel corso degli anni Novanta sulla spinta delle correnti ispiratrici del decentramento amministrativo che puntavano ad una specificazione del ruolo degli organi di governo periferico nel quadro di un apparato normativo ridefinito. Dapprima la legge n. 142 dell'8 giugno 1990 sull'autonomia finanziaria ed impositiva dei Comuni e delle Province e a seguire le leggi Bassanini dal 1997 al 1999 operarono un trasferimento rilevante di competenze amministrative dal centro alla periferia, favorendo il processo di trasformazione da un sistema di finanza derivata ad un sistema di finanza autonoma mediante l'istituzione di nuovi tipi di prelievo e il conferimento del potere di emanare norme tributarie per la disciplina delle entrate di competenza⁵².

Le modifiche normative percorsero tutto il decennio e ridefinirono completamente la struttura della fiscalità locale, segnando l'abbandono del sistema della finanza derivata a vantaggio di una maggiore responsabilizzazione degli enti locali in ordine alla redazione dei propri bilanci, mediante l'individuazione di specifiche fonti di entrata a copertura delle spese e la possibilità di gestirle autonomamente assumendosi l'onere della scelta⁵³.

50 Viti (2010), Il massiccio finanziamento degli enti locali dai Decreti Stammati alla fine degli anni '80, in *Rivista On Line della Scuola superiore dell'economia e delle finanze*, Anno VII, n. 2, p. 2-8.

51 Introdotta con legge n. 144/1989 l'ICIAP (abolita nel 1997), riuscì a far scendere la dipendenza finanziaria delle amministrazioni comunali dallo Stato dall'80% al 66-68% alla fine degli anni Ottanta. Viti (2010), *op. cit.*, p. 13-15.

52 Bernabei (2016), *op. cit.*, p. 198. Viti (2010), "Il nuovo ordinamento della finanza comunale in Italia a partire dagli anni '90: la progressiva riduzione dei trasferimenti erariali alla luce di un'accresciuta autonomia finanziaria", in *Rivista On Line della Scuola superiore dell'economia e delle finanze*, Anno VII, n. 2, p. 1-14.

53 Il d.lgs. n. 507/93, emanato in attuazione della legge delega n. 421 del 1992, con la quale il Parlamento, sviluppando i principi sanciti dalla l. 142/90, aveva dato al Governo la delega per procedere ad una

Parallelamente si assiste ad un progressiva riduzione dell'intervento statale che assume un ruolo esterno di supplente, volto a garantire determinati livelli minimi di servizi sul territorio nazionale mediante trasferimenti con funzione meramente compensativa e non più sostitutiva delle entrate proprie degli enti locali⁵⁴.

Strumento significativo di questo cambio di rotta verso un assetto autonomistico è l'attribuzione dell'imposta immobiliare ICI, il cui gettito ha costituito una parte importante delle entrate correnti dei Comuni a partire dal 1993, e a seguire di un numero sempre più elevato di tributi propri in grado di apportare la quantità di entrate soddisfacente a fronteggiare le uscite e adempiere alle funzioni amministrative che erano state decentrate ai livelli istituzionali inferiori, gravati della responsabilità della programmazione degli investimenti sul territorio⁵⁵.

Mentre alla legge statale in forza del principio di legalità era riservata la fissazione degli elementi essenziali dei tributi locali (quali fattispecie imponibile, soggetti passivi ed aliquote massime), agli enti locali si lasciava la regolamentazione delle restanti fasi impositive in modo che meglio si confacesse alle caratteristiche e peculiarità delle singole e differenti realtà, con competenza in materia di accertamento e riscossione, e margini di manovra limitati alle aliquote, alle detrazioni e alle esenzioni. Previste anche nuove modalità di gestione che, oltre a quella diretta, contemplavano la forma associata tramite convenzioni e consorzi nonché l'affidamento a soggetti terzi iscritti all'albo dei concessionari di servizi fiscali⁵⁶. Non trascurabili, infine, le innovazioni finanziarie nel settore degli investimenti per attivare fonti alternative di finanziamento attraverso l'emissione di obbligazioni proprie.

Il nuovo assetto autonomistico della finanza locale, ricostituito dagli interventi normativi degli anni Novanta, poteva contare su un ampio sistema di entrate sostenuto principalmente da tributi propri più o meno rilevanti per entità di gettito, su cui è stato accresciuto il potere regolamentare degli enti; integrato da addizionali a tributi erariali, che non implicano attività gestionali da parte degli enti locali ad eccezione della facoltà di determinare l'entità del prelievo; rafforzato mediante la devoluzione o compartecipazione di gettiti e tributi erariali.

Le diverse leggi emanate nel corso degli anni '90 sono state coordinate e trasfuse nel d.lgs 267/2000, il Testo Unico degli Enti Locali (TUEL), che rappresenta un passo in

revisione della finanza locale "al fine di consentire alle Regioni, alle Province e ai Comuni di provvedere ad una rilevante parte del loro fabbisogno finanziario attraverso risorse proprie, introdusse la TARSU e la TOSAP. L'anno prima si era avuta l'ICI (d.lgs. n. 504/1992) e in quelli a seguire l'IRAP (d.lgs. n. 446/1997) e l'addizionale comunale all'IRPEF (d.lgs. n. 360/1998). Giovanardi (2005), *L'autonomia tributaria degli enti territoriali*, Milano, Giuffrè, p. 13.

54 Bernabei (2016), *op. cit.*, p. 198-199.

55 Clarich (2012), "Federalismo fiscale e federalismo amministrativo", in *Giornale di diritto amministrativo*, 1, p. 106

56 Boria (2013), *op. cit.*, 5, p. 433.

avanti nella evoluzione delle autonomie locali. In particolare, per la rilevanza in materia contabile e finanziaria, la parte seconda (Ordinamento finanziario e contabile, artt. 149-269) è interamente dedicata al bilancio, alla struttura finanziaria e alla possibilità di operazioni economiche da parte degli enti locali che ricomponne tutta la normativa in materia emanata negli anni precedenti⁵⁷. Vengono trattati compiutamente tutti gli istituti finanziari e contabili, fornendo una completa disciplina dell'aspetto finanziario degli enti territoriali improntato ai principi di autonomia e sussidiarietà, rimarcando il collegamento tra le funzioni e i servizi offerti e le risorse in capo agli enti locali stessi.

La riforma costituzionale del titolo V con riferimento alle principali modifiche d'impatto fiscale

In linea con l'andamento delle modifiche di riassetto delle funzioni amministrative attuate nel corso dell'ultimo decennio del XX secolo, la riforma del Titolo V parte II della Costituzione⁵⁸ ha determinato una nuova configurazione dei rapporti tra Stato e Autonomie locali. Nell'individuare gli elementi che compongono la Repubblica, la nuova formulazione dell'art. 114 ne muta sia l'elencazione che la sequenza, disegnando un modello ordinamentale nuovo caratterizzato da un pluralismo istituzionale paritario. Iniziando dal livello di governo più vicino ai cittadini, il Comune⁵⁹, l'elenco comprende lo Stato stesso che, secondo tale logica di equiordinazione, diviene uno degli elementi costitutivi della Repubblica, posto al medesimo livello costituzionale degli altri apparati locali⁶⁰: non più una Repubblica ripartita in Regioni, Province, Comuni, ma costituita da strutture paritetiche, senza distinzione tra livelli gerarchici⁶¹.

Va osservato che il concetto di parità istituzionale definita col nuovo assetto non intacca le funzioni di tutela degli interessi nazionali dello Stato che rimane titolare della sovranità e del ruolo di garante degli interventi di riequilibrio territoriale negli ambiti materiali attribuiti alle Regioni. La previsione di settori di legislazione esclusiva, in materie di assoluta rilevanza civile, sociale, economica e tributaria, nonché la competenza nella definizione dei principi fondamentali a cui le regioni devono adeguarsi ne sono la conferma. Cercando di superare l'impostazione tradizionale basata sulla residualità del ruolo normativo ed istituzionale di Regioni ed enti locali, disposti secondo una linea

57 Bernabei (2016), *op. cit.*, p. 199.

58 Legge costituzionale n. 3 del 2001, varata successivamente agli esiti positivi del referendum confermativo del 7 ottobre 2001 sul testo di legge approvato in Senato l'8 marzo 2001.

59 Gallo (2002), "Prime osservazioni sul nuovo art.119 della Costituzione", in *Rassegna Tributaria*, 2.

60 Tosi-Giovanardi (2006), "Federalismo (diritto tributario)", *Dizionario di diritto pubblico*, a cura di Sabino Cassese, Milano, Giuffrè, v. III, p. 2478.

61 Espa-Felici (2003), *op. cit.*, p. 29.

gerarchica espressione del principio di supremazia dello Stato, la riforma ne ha ridisegnato i rapporti secondo una visione pluralista dell'ordinamento. Pertanto, nuove funzioni legislative e amministrative, nonché poteri di autodeterminazione fiscale sul versante delle entrate e delle spese volti a limitare dipendenze e condizionamenti statali, sono state assegnate ai vari enti secondo un criterio di attribuzione che privilegia il livello di governo inferiore rispetto a quello superiore⁶². In tal modo, si delinea un sistema interistituzionale a rete o a più livelli di autonomie territoriali, composto di una pluralità di ordinamenti giuridici autonomi ma allo stesso tempo coordinati e comunicanti fra loro, che non esclude in ogni caso l'importanza di un livello superiore⁶³.

La distribuzione delle competenze legislative fra Stato e Regioni è stabilita dall'art. 117 in base a un criterio incentrato sulla triplice ripartizione tra competenze esclusive dello Stato nelle materie specificamente indicate nel II comma, competenze concorrenti Stato-Regioni nelle materie indicate nel III comma e competenza residuale delle Regioni nelle altre materie. In questa riformulazione, all'esito della revisione costituzionale del 2012 che ha rovesciato il criterio di suddivisione degli spazi di potestà legislativa, le Regioni hanno ottenuto il riconoscimento di ambiti maggiori di competenze e autonomia⁶⁴. Il testo previgente, infatti, enunciando espressamente le materie di competenza legislativa regionale, attribuiva allo Stato un potere di legiferazione generale e residuale. Mentre, con la suddetta inversione, il secondo comma definisce l'ambito di materie in cui deve essere esercitata la potestà legislativa esclusiva da parte dello Stato, lasciando alle Regioni quella residuale, ossia relativamente a ogni materia non espressamente riservata allo Stato. Il rafforzamento della posizione regionale si evince altresì dal comma terzo dell'art. 117, inerente alle materie a legiferazione concorrente, per le quali l'iniziativa legislativa spetta comunque alle Regioni, salvo che per la determinazione dei principi fondamentali riservati alla normativa dello Stato⁶⁵.

62 La sussidiarietà è il principio ispiratore generale, evidente all'interno del testo del nuovo articolo 118 in tema di ripartizione delle funzioni amministrative, in base al quale si affida all'ente più vicino al cittadino la cura degli interessi collettivi, il cui intervento è ritenuto più efficace e coerente, in virtù di una più pregnante conoscenza dei bisogni specifici del contesto territoriale di riferimento, a meno che l'intervento del livello di governo superiore non determini un risultato migliore. Cfr. art. 4, c. 3 lettera a) della legge 59/97. Clarich (2012), *op. cit.*, p. 106.

63 Espa-Felici (2003), *op. cit.*, p. 30. Sulla base dell'articolo 120, il Governo può sostituirsi agli organi degli altri livelli, in caso di mancato rispetto di norme e trattati internazionali o della normativa comunitaria, o a tutela dell'unità giuridica ed economica del paese.

64 *Ivi*, p. 41.

65 L'articolo 117 Cost. prevede che allo Stato spetti esclusiva potestà legislativa su un certo numero di materie, tra cui il sistema tributario e contabile dello Stato (comma 2, lett. e); mentre alla legislazione regionale spetta, salvo che per la determinazione dei principi fondamentali (potestà legislativa concorrente), il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario (comma 3); alla Regione, ma in via primaria, senza quindi che lo Stato individui i principi fondamentali (competenza legislativa residuale), spetta esclusiva potestà su tutte le materie non attribuite alla legislazione dello Stato (comma 4).

All'allocazione delle funzioni amministrative fa invece riferimento l'art. 118 che, in via principale, individua nel Comune l'ente titolare in quanto più vicino alle esigenze dei cittadini che rappresenta. Non esclude, tuttavia, che nell'ipotesi di inadeguatezza e per motivi di unitarietà dette funzioni possano essere assunte dai livelli di governo sovra comunali (Province, Regioni ed infine lo Stato). Alla base del federalismo fiscale c'è il principio di sussidiarietà⁶⁶ che attua in senso verticale la ripartizione delle competenze nella fornitura di beni e servizi (e relative fonti di finanziamento) regolandone l'assegnazione al livello di governo più basso in grado di svolgere tale funzione. Ma la sussidiarietà opera anche come criterio generale di delimitazione dell'area delle funzioni locali nella sua accezione orizzontale, cioè intercorrente nei rapporti tra privati e pubbliche amministrazioni⁶⁷.

Se la revisione degli 114, 117 e 118 ha rappresentato la novità più rilevante in tema di ripartizione istituzionale della Repubblica e di potestà legislativa, nonché di funzioni amministrative ai diversi livelli di governo, la dimensione finanziaria degli enti locali trova il suo fondamento nell'art. 119 che rappresenta l'aspetto più significativo per quanto concerne gli effetti economico-finanziari del nuovo assetto costituzionale⁶⁸. Nella nuova formulazione⁶⁹ l'articolo 119 riconosce a tali enti autonomia di entrata e di spesa, specificando poi che essi hanno entrate proprie. In effetti, una sorta di autonomia fiscale era già prevista dal vecchio enunciato dell'art. 119, che riconosceva alle Regioni autonomia finanziaria nelle forme e nei limiti stabiliti da leggi della Repubblica. Tuttavia, con l'intervento di riforma costituzionale traspare la volontà del legislatore di risolvere

66 Espa-Felici (2003), *op. cit.*, p. 41. Il trasferimento di funzioni amministrative a Regioni ed Enti locali è un fenomeno che affonda le sue radici nella legge n. 59 del 1997 (la prima delle leggi Bassanini) che delegava al Governo il conferimento di funzioni e compiti alle autorità territorialmente e funzionalmente più vicine ai cittadini interessati per la riforma della Pubblica Amministrazione e per la semplificazione amministrativa. È questo testo che introduce al concetto di “sussidiarietà” quale criterio di differenziazione della allocazione delle funzioni in considerazione delle caratteristiche demografiche, territoriali e strutturali degli enti riceventi e la loro idoneità organizzativa (adeguatezza) a garantire l'esercizio delle competenze sono gli altri principi seguito per individuare il nuovo grado di autonomia amministrativa dei diversi livelli di governo componenti la Repubblica dalla riforma costituzionale ai sensi dell'art. 114, comma 1.

67 Pedrini (2009), *op. cit.*, p. 31. Gallo (2016), “L'incerta sorte del federalismo fiscale”, in *il Mulino*, 2, p. 359-360.

68 Perrone Capano (2009), “Verso il federalismo fiscale, tra limiti istituzionali non risolti e persistenti criticità del sistema tributario statale”, in *Innovazione e diritto*, 1, p. 4

69 1. I Comuni, le Province, le città metropolitane e le Regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa. 2. I Comuni, le Province, le città metropolitane e le Regioni hanno risorse autonome. Stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario”, art. 119 modificato dall'art. 4 della legge Costituzionale n. 1 del 20 aprile 2012. La riscrittura dell'art. 119 che detta i principi fondamentali su cui deve fondarsi il sistema di finanziamento di Regioni, Province e Comuni, si accompagna all'abrogazione dell'art. 128 che prevedeva che “le Province e i Comuni sono enti autonomi nell'ambito dei principi fissati da leggi generali della Repubblica che ne determinano le funzioni”.

alcune ambiguità presenti nel testo originario, determinanti un forte accentramento della finanza territoriale⁷⁰.

Le innovazioni principali rispetto al dettato originario dell'articolo riguardano aspetti significativi del sistema di finanziamento degli enti territoriali. In primo luogo, l'estensione sul piano soggettivo dell'autonomia finanziaria, oltre che alle Regioni, anche a Comuni, Province e Città metropolitane, ponendo questi enti sullo stesso piano delle prime. Secondo, la precisazione dell'autonomia finanziaria degli enti locali con riguardo sia al versante delle entrate che a quello delle spese, diversamente dal vecchio enunciato che limitava genericamente il riferimento alla sola autonomia finanziaria senza definirne gli aspetti essenziali. Terzo, l'attribuzione di tributi ed entrate proprie stabiliti e applicati in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario⁷¹. Quarto, l'assegnazione di compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibili al loro territorio, mentre il vecchio articolo 119 prevedeva quote di tributi erariali. Quinto, l'introduzione di un fondo perequativo senza vincoli di destinazione, ancorato alla capacità fiscale per abitante. In ultimo, la previsione di risorse aggiuntive e interventi speciali dello Stato in favore di determinati enti locali per finalità definite e comunque ulteriori rispetto al normale esercizio delle funzioni. Mentre il vecchio articolo 119 prevedeva contributi speciali assegnati a singole Regioni per provvedere a scopi determinati e particolarmente per valorizzare il Mezzogiorno e le Isole⁷².

Sebbene la portata innovativa della riforma sia davvero considerevole, tuttavia la misura della valenza effettiva e sostanziale del riconoscimento dell'autonomia fiscale a tutti i livelli territoriali non può non tener conto dell'esame intrecciato con altri articoli fondamentali, i cui vincoli costituiscono il quadro entro cui anche il decentramento fiscale può svilupparsi⁷³. Non solo perché il cosiddetto pluralismo istituzionale paritario non esclude la titolarità della sovranità dello Stato (art. 5 Cost.), ma anche perché è la

70 Bernabei (2016), *op. cit.*, p. 195.

71 Strianese (2013), *op. cit.*, p. 157-158. L'autonomia tributaria territoriale viene, altresì, modulata dal legislatore costituzionale in maniera tale da indicare il differente grado di intervento in materia tributaria tra Regioni e gli altri enti locali. Nonostante il riconoscimento della facoltà di stabilire ed applicare tributi propri a tutti gli enti territoriali, la potestà normativa e tributaria degli enti locali minori differisce da quella delle Regioni, non prevedendo l'istituzione autonoma di tributi²⁹. Vi sono due sistemi tributari principali, quello statale e quello regionale, ed uno secondario, il sistema locale.

72 Giarda (2001), "Le regole del federalismo fiscale nell'articolo 119: un economista di fronte alla nuova Costituzione", in *Le Regioni*, 6.

73 Bernabei (2016), *op. cit.*, p. 192. A Costituzione invariata, la dottrina italiana e la giurisprudenza costituzionale hanno ampiamente condiviso la tesi che ai poteri dell'autonomia può assegnarsi soltanto una funzione integratrice rispetto alla potestà normativa primaria dello Stato. Questo tratto caratteristico dipende dall'indispensabile rapporto di gerarchia sussistente tra la fonte primaria del diritto, esplicita dallo Stato in modo da assicurare l'unità complessiva del sistema, e le fonti secondarie degli Enti locali comunali e provinciali, le quali possono operare entro limiti specificatamente assegnati e nelle forme appositamente stabilite dalle norme di produzione che le riguardano.

riserva di legge in tema di fiscalità che ne fa il custode di un potere fiscale riconosciuto a priori (art. 23 Cost.) a suggerire una lettura più articolata di tale autonomia⁷⁴. In altri termini, se per un verso il riferimento all'esistenza di tributi ed entrate propri tende a rinforzare nel nuovo dettato costituzionale l'indipendenza tributaria degli enti locali, per l'altro presuppone l'esistenza di un atto o una fonte avente forza di legge che definisca il provvedimento fiscale precisandone gli elementi essenziali, escludendo che qualsivoglia fattispecie tributaria possa essere identificata da una fonte secondaria. Ne consegue che, seppur in controtendenza con il passato l'autonomia tributaria abbia ottenuto tutela costituzionale, le politiche fiscali dei governi locali devono essere contenute entro il perimetro definito dalla legislazione dello Stato a cui sono ancora riconosciute prerogative sovrane nella potestà di imposizione fiscale⁷⁵.

Oggetto e finalità della legge delega n. 42/2009

Nel processo di riforma della finanza locale, la legge delega al Governo del 5 maggio 2009 n. 42 rappresenta una tappa fondamentale per concretizzare l'autonomia di entrata e di spesa degli enti territoriali fissata dall'art. 119 della Costituzione. Sul piano lessicale, impone il termine federalismo fiscale tanto nella comunicazione dei mass media quanto nella terminologia legislativa. Sul piano attuativo rilancia il completamento del percorso sul versante del finanziamento delle autonomie territoriali ancora bloccato a un meccanismo di sostanziale finanza derivata. Per queste ragioni la legge delega esprime una duplice finalità. In primo luogo, sanare lo squilibrio che dopo la riforma del titolo V si era venuto a creare tra il processo (ben avviato) di decentramento delle funzioni amministrative e quello dell'autonomia finanziaria degli enti territoriali⁷⁶. In secondo luogo, riempire il vuoto normativo che, in assenza di norme transitorie dall'entrata in vigore della riforma e a causa dell'inerzia del legislatore ordinario nell'attuazione a regime dei suoi principi, aveva determinato una produzione notevole di contenzioso, richiedendo l'intervento suppletivo della Corte costituzionale ad interpretare i limiti dell'autonomia impositiva delle Regioni nel quadro del sistema fiscale dello Stato⁷⁷.

La legge interviene per fornire una soluzione al problema conferendo la delega al Governo di introdurre nell'ordinamento, attraverso appositi decreti legislativi, il cosiddetto federalismo fiscale o meglio per l'attuazione dell'art. 119 in materia di

⁷⁴ Giarda (2001), *op. cit.*

⁷⁵ Mastromarino (2012), "Fiscal federalism all'italiana. Ripartire dalla Costituzione", in *Rivista dell'Associazione italiana Costituzionalisti*, n. 2, p. 2. Bernabei (2016), *op. cit.*, p. 203-204.

⁷⁶ Minni (2012), "Cosa resterà di questo federalismo fiscale", in *Autonomie locali e servizi sociali*, 1, p. 67.

⁷⁷ Pignatone (2011), "Principi fondamentali per il coordinamento del sistema tributario e ricorso alla delega legislativa in materia di Federalismo fiscale", in *Federalismi.it*, p. 40. Strianese (2013), *op. cit.*, p. 159. Bernabei (2016), *op. cit.*, p. 207.

autonomia tributaria da parte degli enti locali. L'obiettivo del passaggio ad un sistema di finanza propria è realizzato attraverso il superamento del criterio della spesa storica a favore del criterio del costo standard (con conseguente abolizione degli annosi trasferimenti statali) in grado di garantire autonomia di entrate e di spesa finanziaria ai governi locali, responsabilizzando gli amministratori locali ad una gestione più efficiente e consentendo ai cittadini di selezionare, in base ai risultati conseguiti, i governi buoni da quelli inefficienti mediante il confronto e il conseguente voto.

Diversificando le funzioni di spesa sulla base del loro grado di necessità (classificate in tre categorie principali: spese riconducibili alle funzioni fondamentali, spese relative ad altre funzioni e spese finanziate con i contributi speciali), la norma associa a funzioni diverse fonti di finanziamento specifiche⁷⁸. Il principio generale di finanziamento è quello per cui la copertura integrale delle spese inerenti alle funzioni ritenute essenziali (o fondamentali) sia realizzata attraverso il gettito derivante dall'attribuzione di tributi propri, compartecipazioni al gettito dei tributi erariali e regionali, addizionali a tali tributi la cui manovrabilità è stabilita tenendo conto della dimensione demografica nonché dei caratteri dell'economia locale e urbana a cui si applica, quote di un fondo perequativo, nuove forme impositive di istituzione statale o regionale, nonché di tributi di scopo⁷⁹. Mentre la copertura delle spese inerenti le altre funzioni, non finanziate integralmente, è assicurata dal gettito derivante da tributi propri, con le compartecipazioni al gettito di tributi non meglio specificati (quindi sia erariali che regionali) e col fondo perequativo basato sul concetto di capacità fiscale per abitante⁸⁰. Infine, il sistema di finanziamento delle spese è bilanciato dalla soppressione dei trasferimenti statali ad eccezione degli stanziamenti destinati ai fondi perequativi e alimentati dalla fiscalità generale⁸¹.

L'idea di fondo è che ciascuno degli enti territoriali dovrebbe disporre di risorse autonome tali da poter finanziare integralmente le funzioni fondamentali e i servizi essenziali resi alla comunità di riferimento in condizioni di uniformità e secondo standard definiti su base nazionale⁸². Qualora non fosse in grado di provvedervi con le proprie finanze (quelle cioè derivanti dai tributi propri e dalle compartecipazioni), è lo

78 Petretto (2018), *op. cit.*, p. 16.

79 *Ivi*, p. 4-6, 16-17. La struttura del fisco locale finisce per assumere caratteri diversi a seconda che si sia in presenza di un sistema economico locale agricolo e/o montano, industriale, terziario e amministrativo, turistico. Nei Comuni turistici (città come Firenze e Venezia), si registrano quote molto rilevanti di entrata dall'imposta di soggiorno, dai pedaggi di accesso per i bus turistici e dai biglietti d'ingresso ai musei comunali. Per cui questi Comuni in genere possono rinunciare ad alti livelli dell'addizionale IRPEF. Comuni, con attività di terziario avanzato, come Bologna, avranno una quota di imposizione immobiliare più elevata, unitamente a elevati proventi dei servizi pubblici e ad una più alta addizionale IRPEF. Nei Comuni in cui prevalgono le attività industriali si registrano livelli di TARI molto elevati, a causa dei rifiuti generati dal sistema di imprese.

80 Strianese (2013), *op. cit.*, p. 170-171.

81 *Ivi*, p. 174.

82 Strianese (2013), *op. cit.*, p. 156.

Stato che si occupa di assicurarne il finanziamento integrale attraverso un fondo perequativo, costituito da partecipazioni al gettito erariale derivanti dal prelievo fiscale di tutte le Regioni. Mentre per le funzioni non fondamentali e i servizi non essenziali lo Stato si farebbe carico della loro copertura solo in minima parte, responsabilizzando gli enti locali a fare per lo più affidamento esclusivamente sul livello di entrate che il territorio è in grado di assicurare⁸³.

In tema di individuazione delle fonti di entrata la norma contempla una molteplicità di interventi normativi.

Si prevede che la legge statale individui i tributi propri di Regioni, Comuni e Province, definendone i presupposti, i soggetti passivi, le basi imponibili, le aliquote di riferimento valide per tutto il territorio nazionale, anche in sostituzione o modificazione di tributi già esistenti ed anche attraverso l'attribuzione agli stessi enti di partecipazioni e addizionali relative al gettito dell'erario. Dato che la delega fa leva proprio sulla flessibilità della fiscalità, agli enti locali viene riconosciuta la possibilità di modificare le aliquote di tributi propri o introdurre agevolazioni entro i limiti stabiliti dalla legislazione statale.

Per le entrate non assoggettate ad imposizione statale, viene dato potere alla legge regionale di istituire tributi propri⁸⁴, nuovi tributi degli enti locali (che, nei limiti della delega ricevuta, possono a loro volta determinare variazioni delle aliquote, disporre esenzioni e introdurre agevolazioni) nonché riservare agli enti locali partecipazioni al gettito dei tributi e delle partecipazioni regionali. La Regione, nello stabilire l'ammontare della partecipazione al gettito dei tributi erariali agli enti locali, secondo la delega, deve tener conto del luogo di consumo (per i tributi aventi come presupposto il consumo), della localizzazione dei cespiti per i tributi basati sul patrimonio e del luogo di prestazione del precettore dei tributi riferiti ai redditi delle persone fisiche⁸⁵.

Relativamente al meccanismo perequativo, che si sostanzia nell'assegnazione ai governi locali di un trasferimento pari alla differenza tra spese e risorse effettive per permettere loro di adempiere alle funzioni di cui sono responsabili, la necessità di un'efficiente ed equa distribuzione delle risorse comporta inevitabilmente una ridefinizione del sistema dei trasferimenti statali agli enti locali. In un contesto di superamento del sistema di finanza derivata verso l'autonomia di entrata e di spesa, i trasferimenti statali sono basati non più sull'attribuzione di risorse secondo il criterio della spesa storica (che

83 Perrone Capano (2009), *op. cit.*, p. 8.

84 Strianese (2013), *op. cit.*, p. 161. Si considerano propri ed autonomi della Regione solo i tributi istituiti attraverso legge regionale e vengono esclusi da questo ambito quelli definiti propri che sono però istituiti dalla legge statale e solo attribuiti alle Regioni.

85 *Ivi*, p. 165. Esiste una dualità di tipologie di coordinamento del sistema tributario e che detta funzione è rimessa da una parte alle Regioni, per quanto riguarda l'ambito dei rapporti con gli enti locali di riferimento nel proprio territorio, e dall'altra è compito dallo Stato, per quel che concerne invece i principi fondamentali.

paradossalmente premiava gli enti meno efficienti favorendo la deresponsabilizzazione) ma sul finanziamento del fabbisogno necessario valutato al costo standard per livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali e le funzioni fondamentali. L'applicazione del criterio della spesa storica, a cui era improntato il meccanismo dei finanziamenti statali, aveva fatto confluire nel computo del costo dei servizi sia i fabbisogni reali che gli sprechi prodotti dalle inefficienze di gestione. Mentre il passaggio al criterio della spesa standard mira al contenimento di tali sprechi attraverso un uso più razionale delle risorse indirizzate al finanziamento del costo effettivo del servizio definito a livello nazionale⁸⁶.

Sempre in un'ottica improntata ai criteri di efficienza e responsabilità in tema di gestione delle entrate e spese, la norma prevede meccanismi premiali nei confronti di quegli enti che, a parità di servizi offerti, sapranno garantire maggiori livelli di qualità delle prestazioni erogate e, al contrario, misure sanzionatorie per quelli che risulteranno meno virtuosi, contemplando nei casi più gravi anche ipotesi di ineleggibilità o interdizione degli amministratori.

Dalla norma nel suo complesso emerge l'intento di promuovere un forte impegno di responsabilità a tutti i diversi livelli di governo, valorizzando l'efficienza e la trasparenza delle scelte amministrative nel vincolarle al consenso e al controllo democratico della cittadinanza di riferimento per i riflessi inevitabili sulle dinamiche elettorali in presenza di eventuali cattive gestioni. Non solo, ma attraverso il sistema dei meccanismi premiali la norma persegue anche un coinvolgimento maggiore in tutte quelle attività volte al contrasto dell'evasione e al recupero del sommerso potendo incamerare quote percentuali rispetto alle somme raccolte, e a cooperare alla semplificazione del sistema fiscale, alla riduzione degli adempimenti a carico dei contribuenti, al contenimento della pressione fiscale, alla trasparenza del prelievo e all'efficienza nell'amministrazione dei tributi.

Principi e criteri direttivi della legge delega n. 42/2009

I principi e criteri direttivi specificati dalla legge delega, a cui si è attenuto il Governo nell'emanazione dei decreti attuativi del federalismo fiscale, rilevano un'esigenza di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario attraverso l'individuazione di regole uniformi per la determinazione delle funzioni e dei servizi assegnati a ciascuna istituzione e dei livelli essenziali delle prestazioni da garantire, nonché meccanismi tesi alla standardizzazione dei costi attraverso un'adeguata quantificazione degli stessi in relazione a ciascuna funzione prestazione o servizio erogato, affiancati da strumenti di

⁸⁶ Antonini (2014), "Il cosiddetto federalismo fiscale. Un giudizio d'insieme su una riforma complessa", in *Le Regioni*, 1-2., p. 26-28.

verificabilità e di comparabilità dei bilanci delle pubbliche amministrazioni. Seppur di difficile individuazione per numero eccessivo e vaghezza delle espressioni utilizzate⁸⁷, la norma fa leva sui concetti generali di territorialità, divieto di sovrapposizione, correlazione, leale cooperazione, improntati a una logica di maggiore responsabilizzazione nell'esercizio delle funzioni da parte di tutti i livelli di governo e nel connesso impiego delle risorse finanziarie da utilizzate.

Per il principio di territorialità spettano agli enti locali quei tributi che presentano un ragionevole collegamento con il territorio di competenza. Il limite territoriale definisce l'ambito del dovere contributivo legato alla comunità di appartenenza, stabilendo un rapporto diretto tra tassazione e territorio in funzione del quale le imposte che il cittadino paga devono finanziare concretamente e fattivamente le spese che su quel territorio sono sostenute in maniera tale da incentivare il senso civico collettivo, ridurre gli sprechi delle amministrazioni, combattere l'evasione fiscale. Ciò comporta la ripartizione agli enti territoriali di una quota del gettito fiscale riferibile al loro territorio, generato con la devoluzione di compartecipazioni al gettito di tributi erariali e con l'istituzione da parte dello Stato sia di tributi locali propri che di addizionali sulle basi imponibili di tributi erariali⁸⁸.

Il divieto della doppia imposizione preclude di istituire tributi aventi lo stesso presupposto economico dei tributi statali, evitando sovrapposizioni che potrebbero generare situazioni di conflitto tra il sistema tributario regionale e quello statale⁸⁹. Tuttavia, tale principio risulterebbe eccessivamente restrittivo dell'autonomia degli enti sub-statali, dal momento che i presupposti economici utili da assoggettare ad imposizione (reddito, patrimonio, consumi e trasferimenti) sono quasi totalmente utilizzati dalla legislazione statale, costituendo di fatto una limitazione dello spazio operativo di intervento delle regioni in materia tributaria⁹⁰.

La corrispondenza tra beneficio connesso alle funzioni esercitate e prelievo fiscale per finanziarle è sottesa al principio di correlazione che trova la sua logica espressione negli enti territoriali, in forza della stretta vicinanza alle esigenze dei cittadini, piuttosto che

87 Pignatone (2011), *op. cit.*, p. 48.

88 Strianese (2013), *op. cit.*, p. 167.

89 *Ini*, p. 166.

90 Antonini (2005), "L'attuazione del federalismo fiscale", in *Rivista di diritto pubblico, comunitario e comparato*. Gallo (2016), *op. cit.*, p. 362. Stante il suddetto divieto [della doppia imposizione]... finché non si deciderà di regionalizzare o municipalizzare ex lege alcuni tributi statali che si prestano a rendere effettiva l'autonomia tributaria e più premiante il federalismo fiscale, lo spazio riservato all'esercizio della potestà legislativa primaria della regione in materia e al potere impositivo secondario degli enti locali minori resterà minimo. Esso sarà limitato tutt'al più o all'istituzione di quei pochi tributi cosiddetti «corrispettivi» e di «scopo» non annoverabili tra i tributi erariali (gli unici cioè che, almeno allo stato attuale, la regione potrebbe teoricamente stabilire di sua iniziativa, avendone il potere ai sensi degli artt. 117, quarto comma e 119), ovvero alla fissazione di aliquote di tributi propri derivati tra il minimo e il massimo previsti dalla legge statale.

nello Stato a cui competono funzioni esercitate nell'interesse della intera comunità (ad esempio politica estera, redistribuzione del reddito, politiche macroeconomiche, livelli essenziali delle prestazioni, ecc.). Favorendo l'equivalenza tra il prelievo fiscale attuato da un determinato ente (cosa tassata) e il beneficio che l'ente percettore del gettito fornisce alla comunità che amministra (cosa amministrata) una sorta di simmetria tra responsabilità finanziaria e responsabilità amministrativa (realizzata attraverso una verifica periodica della congruità dei tributi rispetto al finanziamento delle prestazioni), la correlazione richiama il principio di trasparenza nelle scelte economiche rendendo possibile il controllo democratico nei confronti degli eletti da parte dei cittadini/contribuenti fruitori dei servizi finanziati da quella raccolta di gettito⁹¹. Inoltre, la concreta corrispondenza tra cosa tassata e cosa amministrata rimanda al principio di territorialità inteso come limite per il quale solo i soggetti residenti (o comunque chiunque fruisca effettivamente della prestazione) sono tenuti a corrispondere il relativo tributo⁹².

La leale cooperazione fra i vari livelli di governo è il fondamento della struttura attuativa del federalismo fiscale, che attiene non solo alla condizione di pari dignità istituzionale riconosciuta dalla costituzione, ma anche alla sua particolare fisionomia solidarista, legata a meccanismi di cooperazione e sussidiarietà in grado di garantire una effettiva tutela della universalità dei diritti dei cittadini e, al contempo, la crescita della comunità nazionale attraverso un circuito responsabile tra prelievo e impiego delle risorse secondo una logica di efficienza.

Per ovviare ad eventuali asimmetrie tra entrate e uscite, a favore dei governi locali più svantaggiati sono stati previsti specifici meccanismi di trasferimento pari alla differenza tra spese e risorse effettive in modo da ridurre i divari fiscali e rendere il sistema della finanza locale più equo e sostenibile. Si tratta dei meccanismi di perequazione che si distinguono in: verticali (da enti di livello superiore a quelli inferiori) e orizzontali (tra enti dello stesso livello); totali (con finanziamento integrale della differenza di gettito pro capite e la capacità media nazionale) o parziali (con integrazione per una quota percentuale sulla differenza). L'attribuzione delle risorse e l'allocazione dei trasferimenti è regolata secondo specifici parametri e indicatori adatti a costituire la misura per i canali di perequazione basati sulla determinazione dei fabbisogni essenziali di spesa (prevedendo copertura totale per il costo dei servizi corrispondenti tramite valutazione

91 Tuttavia questo possibile arricchimento della strumentazione fiscale nel senso della maggiore responsabilità si è rivelato, per ora, puramente teorico... solo tributi propri, dotati di un ampio margine di manovrabilità rispetto ai trasferimenti e alle compartecipazioni, potrebbero garantire un altrettanto effettivo collegamento tra la responsabilità della tassazione e quella della spesa... Solo in tali casi, infatti, gli amministratori – come si dice – «ci mettono la faccia» e i cittadini sono chiamati a misurare direttamente il costo dei fondi pubblici e a confrontarlo con il relativo beneficio. Il che non esclude certo l'intervento finanziario dello Stato, ma lo rende indispensabile solo quando si tratta di assicurare l'uguaglianza tra cittadini a prescindere dai territori di appartenenza. Gallo (2016), *op. cit.*, p. 362.

92 Pica (2009), *op. cit.*

standard) e delle capacità fiscali (che costituiscono la misura di calcolo per la copertura delle altre funzioni, così da ottenere una sorta di livellamento tra i diversi territori)⁹³.

Il fabbisogno per la spesa corrente è individuato in base al valore standardizzato della spesa, al netto degli interessi e le spese in conto capitale. Mentre la spesa storica include sia i fabbisogni reali che le inefficienze del sistema (che ne costituiscono l'elemento negativo frutto di una cattiva gestione), la nozione di costo standard invece si riferisce al servizio erogato in condizioni di efficienza tenendo conto dei livelli essenziali delle prestazioni, intesi come uguale livello di servizio a parità di bisogni⁹⁴. Collegato a fattori oggettivi esterni e a livelli predefiniti di erogazione, il costo standard è un valore misurabile e confrontabile, che incorpora al tempo stesso un criterio di efficienza, e rappresenta la base per la determinazione del fabbisogno standard. Entrambi costituiscono i parametri fondamentali di riferimento cui rapportare il finanziamento a copertura integrale della spesa relativa alle funzioni fondamentali e ai livelli essenziali delle prestazioni⁹⁵.

L'altro parametro utilizzato nel meccanismo di perequazione è la capacità fiscale che può definirsi come il gettito che un ente territoriale è potenzialmente in grado di raccogliere attraverso la tassazione di basi imponibili locali. Alle disuguaglianze di gettito regionale pro-capite, dovute alla diversa consistenza delle basi imponibili, sopperisce l'intervento dello strumento perequativo espressamente orientato a ridurre in varia misura (quindi senza annullare) le differenze con la media nazionale per quei territori aventi una minore capacità fiscale per abitante, tenendo in conto anche il fattore della dimensione demografica. Oltre che in termini redistributivi delle risorse tra territori con diversa capacità di produzione del reddito, la funzione del fondo perequativo è significativa soprattutto in considerazione della necessità di conseguire il risultato dell'affermazione della responsabilità politica dell'autorità locale in ordine alle sue scelte di spesa e all'efficienza con cui persegue i suoi obiettivi.

L'autonomia tributaria

La realizzazione degli obiettivi della riforma in materia di federalismo fiscale municipale è stata demandata al d.lgs. n. 23/2011 che incide in maniera sostanziale sull'autonomia finanziaria dei Comuni e ne definisce la nuova struttura delle entrate mediante forme di tassazione versate e trattenute in loco. A ben vedere, sebbene le regole di coordinamento previste nella delega concedono spazi di fiscalità locale su tributi propri e una legislazione regionale in materia di tributi locali, non si può dire che abbiano avuto un effettivo e

93 Petretto (2018), *op. cit.*, p. 25-30.

94 Antonini (2009), *op. cit.*, 7.

95 Petretto (2017), *op. cit.*, p. 11.

coerente svolgimento nel decreto attuativo⁹⁶. Sembra infatti prevalere un sistema di entrate quasi interamente rimesso alla disciplina statale, con margini minimi di intervento per gli enti locali limitati alla previsione di tributi di scopo e sul turismo, all'introduzione di strumenti tariffari e di prestazioni patrimoniali non tributarie, delineando nel concreto un sistema di decentramento di funzioni e di gettito di tributi disciplinati dalla legge statale⁹⁷.

L'autonomia tributaria è espressione del più ampio concetto di autonomia politica intesa quale manifestazione degli interessi e dei bisogni della comunità. Disponendo di una potestà di indirizzo politico nell'individuare finalità e priorità nell'ambito delle proprie competenze, è indispensabile che gli enti locali possano disporre dei mezzi necessari al loro conseguimento⁹⁸. In un sistema di pluralismo istituzionale paritario, ispirato a criteri di equiordinazione e coordinamento tra i vari elementi che costituiscono l'ordinamento dello stato, l'attribuzione di una serie di competenze e funzioni a un determinato livello di governo presuppone e richiede la disponibilità di mezzi economici sufficienti al loro esercizio. In altri termini, esige un'autonomia finanziaria che non può consistere soltanto nel ristretto significato della libertà di impiego delle risorse rese disponibili da livelli di governo superiori, ma nella capacità di autodeterminare liberamente, nell'ambito dei tributi propri ad essi attribuiti e da essi eventualmente amministrati, parte delle entrate tributarie e di esserne titolari in funzione di un completo svolgimento dell'autonomia locale⁹⁹.

Il riconoscimento di una piena autonomia finanziaria, connesso alla potestà di istituire tributi propri e anche nuovi tributi degli enti locali, di devolvere compartecipazioni al gettito del proprio erario e applicare sistemi perequativi a favore degli enti situati sul proprio territorio, ridefinisce il ruolo delle Regioni. Nell'ambito del nuovo sistema del federalismo fiscale disegnato dalla legge 42/2009, le Regioni divengono il fulcro della finanza decentrata, rivestendo un ruolo di coordinamento e promozione dell'autonomia finanziaria degli enti locali. Eppure concedendo che dal punto di vista sostanziale il coordinamento della finanza pubblica resti fortemente caratterizzato dal predominio

96 Buzzacchi (2012), "La fiscalità municipale : l'evoluzione dalla riforma federalista al decreto liberalizzazioni", in *Federalismi.it: rivista di diritto pubblico italiano, comunitario e comparato*, p. 4.

97 Petretto (2018), *op. cit.*, p. 3-6. A seguito della legge delega e i relativi decreti attuativi, oltre il 90% della spesa delle Regioni («servizi essenziali») e circa l'80% della spesa dei Comuni («funzioni fondamentali») è garantita dallo stato. L'autonomia decisionale si esprime solo al margine, cioè solo per le spese non coperte da garanzia statale, e con l'autonomia tributaria residua... emerge un'autonomia tributaria limitata se si guarda alle componenti di spesa che va a finanziare, trattandosi di non più del 20% del totale della spesa.

98 Preziosi (2005), "I nuovi poteri tributari delle autonomie locali", in *Rivista di diritto tributario*, 1.

99 Giovanardi (2005), *op. cit.*, p. 60. Boria (2013), *op. cit.*, 5, p. 414-415. La capacità di realizzare gli obiettivi e le finalità delle comunità territoriali non può essere scissa dal potere di gestire i flussi finanziari, sia sul versante della spesa che su quello delle entrate, secondo un criterio di correlazione strumentale tra risorse economiche e risultati politici e sociali. Il potere tributario viene così correttamente identificato come funzione primaria ed indeclinabile del ciclo vitale della comunità, in quanto coesistente per il raggiungimento degli scopi di sopravvivenza e di sviluppo espressi dal vivere in società.

della finanza statale¹⁰⁰, è innegabile la portata storica del cambiamento se, sul piano formale, si considera la nuova ripartizione della potestà legislativa con i poteri connessi alle Regioni di istituire tributi con proprie leggi in relazione a presupposti non già assoggettati a imposizione erariale¹⁰¹.

Il presupposto inderogabile per definire il grado di estensione dell'autonomia in materia di prestazioni patrimoniali imposte esercitabile dai comuni è la riserva di legge dell'art. 23 della Costituzione, strettamente collegato al principio di legalità¹⁰². Secondo questo orientamento, la legge deve contenere in tutto o in parte la disciplina della materia coperta dalla riserva allo scopo di assicurare piena tutela a interessi generali e pubblici fra loro diversamente connessi. Al riguardo, va tenuto in conto che, in un contesto di pluralismo istituzionale che ripartisce a più livelli la competenza legislativa, l'operatività della riserva di legge non è riferibile alla sola legge di fonte statale ma trova applicazione anche con riferimento a quella di fonte regionale. Posto che la disciplina identificante i tributi compete in via primaria alla legge (ed agli atti aventi forza di legge), che ne definisce presupposti e soggetti dell'imposizione, ne deriva che il sistema finanziario e tributario dei comuni e degli altri enti minori è subordinato sia rispetto a quello statale sia a quello regionale, disponendo di un ambito di autonomia normativa molto più ristretto e delimitato per effetto della riserva¹⁰³.

Se il potere di stabilire tributi da parte degli enti minori trova un limite invalicabile nell'art.23, in virtù del quale gli elementi essenziali dell'imposizione devono necessariamente essere stabiliti con legge statale, sul piano attuativo il diritto di applicarli, che costituisce una manifestazione intrinseca dell'autonomia tributaria, resta una loro prerogativa indiscussa¹⁰⁴.

Oltre alla disciplina dell'attuazione, spetta a Comuni e Provincie autonomia normativa limitata in tema di: a) integrazione dei criteri di riparto, con interventi sulla disciplina delle aliquote e della base imponibile (quest'ultima laddove non risulti già predeterminata dalla definizione del presupposto); b) disciplina delle agevolazioni; c) istituzione (o soppressione) di tributi interamente disciplinati dalla legge¹⁰⁵.

100 Lo Stato istituisce un fondo perequativo per i territori con minore capacità fiscale (art. 119, comma 3), esercitando una potestà legislativa esclusiva (art. 117, comma 2, lett. e); ed è sempre lo Stato che assegna alle autonomie locali risorse aggiuntive ed interventi speciali per promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale (art. 118, comma 5). Vi è poi da considerare l'opportuna salvaguardia di matrice solidaristica posta dall'art. 117, comma 2, lettera m), che riserva alla legislazione esclusiva dello Stato la determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale.

101 Strianese (2013), *op. cit.*, p. 163.

102 Bernabei (2016), *op. cit.*, p. 205.

103 Giovanardi (2005), *op. cit.*

104 Bernabei (2016), *op. cit.*, p. 208-2010.

105 Boria (2013), "La potestà regolamentare e l'autonomia tributaria degli enti locali", in *Rivista di diritto tributario*, XXIII, 5, p. 411. L'autonomia consiste tipicamente nella capacità di definire su base normativa le

Potestà regolamentare dei comuni

Tale autonomia degli enti minori non può che esprimersi mediante atti normativi di rango secondario, cioè i regolamenti, con riferimento a taluni elementi dei tributi locali, come modalità di accertamento e riscossione e introduzione di eventuali agevolazioni. Per effetto della connotazione relativa del principio di riserva di legge, è possibile omettere dalla disciplina legislativa parti o aspetti della prestazione tributaria e delegarne la regolamentazione ad atti diversi, cioè a fonti di grado inferiore¹⁰⁶. Gerarchicamente subordinata alla legge ordinaria, il regolamento è la fonte secondaria con cui solitamente viene dettata la disciplina specifica della singola obbligazione tributaria prevista *ex lege*. Grazie all'attribuzione di ulteriori competenze in ambito fiscale, i regolamenti degli enti locali hanno assunto una rilevanza maggiore rispetto al passato divenendo lo strumento attuativo di quell'autonomia finanziaria di entrata riconosciuta dall'art. 119 della Costituzione. L'esplicita attribuzione agli enti locali di una "autonomia finanziaria di entrata e di spesa" e del conseguente potere di stabilire e applicare "tributi propri in armonia con la Costituzione" dovrebbe offrire agli enti stessi un margine di discrezionalità e di autonomia nella determinazione di detti elementi, maggiore di quello che consentiva il precedente regime costituzionale. Anche se l'ente locale non ha il pieno potere legislativo di imporre il tributo, ha comunque un potere regolamentare con cui può stabilire gli elementi strutturali dell'obbligazione tributaria, nell'ambito e nelle materie espressamente indicati dalla legge ordinaria che ne identifica gli elementi essenziali (soggetti passivi, presupposto economico e criteri per determinare il *quantum* della prestazione dovuta dal contribuente). Mentre la legge costituisce la base che legittima il potere di imposizione dell'ente locale per finanziare le funzioni pubbliche attribuitegli e delimita lo spazio di manovra del suo potere regolamentare, ai Comuni è consentito soltanto regolare o attivare tributi propri derivati istituiti con legge dello Stato (e potenzialmente anche della Regione), completando la disciplina con l'emanazione di regolamenti comunali allo scopo di acquisire il gettito, regolamentare i procedimenti di accertamento e di riscossione¹⁰⁷. Se in alcuni casi l'attivazione è obbligatoria, in altri invece è facoltativa.

La potestà regolamentare degli enti territoriali in materia tributaria viene esercitata con delibera di Consiglio (comunale o provinciale a seconda della tipologia di ente) assunta contestualmente all'approvazione del bilancio annuale di previsione¹⁰⁸ e, in forza del principio diffuso anche in diritto tributario che esclude la retroattività delle norme, con

situazioni giuridiche nella propria sfera di competenza e si realizza pertanto attraverso l'esercizio di un potere normativo... esprime l'attitudine di un ente a regolare fattispecie giuridiche rientranti nell'ambito assegnato alla propria sfera di competenza.

106 *Ivi*, p. 416.

107 Boria (2013), *op. cit.*, 5, p. 419-420.

108 Come previsto dall'art. 52 comma 2 del d.lgs. n. 446/1997. Boria (2013), *op. cit.*, 5, p. 424.

effetti nel successivo anno solare rispetto a quello di emanazione. In quanto fonte normativa secondaria, il regolamento assume la natura di una sorta di atto indipendente, che potrebbe essere emanato anche in assenza di una norma gerarchicamente sovraordinata, cioè una legge di fonte primaria che espressamente l'autorizzi e fissi la cornice di principi. Tuttavia, resta fermo il criterio secondo cui il regolamento indipendente deve pur sempre attenersi alle prescrizioni dettate dalle norme primarie vigenti, evitando potenziali conflitti e ricercando invece una sostanziale compatibilità¹⁰⁹. Infine, sebbene sia ammissibile l'adozione di un solo regolamento per la disciplina dell'intero sistema delle entrate proprie, è preferibile procedere per regolamentazioni distinte con la possibilità di definire procedimenti diversi di imposizione e riscossione a seconda della fattispecie del tributo¹¹⁰.

I regolamenti sono soggetti a controllo formale da parte del Ministero dell'Economia che, acquisita la delibera entro trenta giorni dalla data di esecutività, si pronuncia sulla legittimità della procedura di adozione, verificando che l'esercizio della potestà regolamentare dell'ente si sia svolto nei limiti e negli ambiti riconosciuti dalla legge. Il mancato invio della deliberazione nei termini previsti è sanzionato, previa diffida, con il blocco dei trasferimenti erariali di risorse finanziarie a qualunque titolo dovuti all'ente inadempiente¹¹¹.

Un elemento essenziale per la validità dell'atto è la pubblicazione sulla Gazzetta ufficiale ai fini della piena conoscibilità da parte dei contribuenti e degli organi di governo centrale. Un eventuale inadempimento degli obblighi di pubblicità potrebbe rendere l'atto suscettibile di impugnazione e, conseguentemente, di annullamento da parte della competente autorità giudiziaria se il vizio accertato incide gravemente sulla legittimità del provvedimento.

Nel caso in cui si accertino violazioni da parte dell'ente in ordine alla sfera di competenza od alla procedura normativa adottata in sede di deliberazione, il Ministero è tenuto a presentare ricorso al giudice amministrativo per chiedere l'annullamento dell'atto viziato. Trattandosi di un interesse generale dei consociati al legittimo esercizio della potestà impositiva dell'ente, l'iniziativa giudiziaria del Ministero non ha carattere discrezionale ma obbligatorio, né è contemplata la possibilità successiva della rinuncia all'azione giudiziaria contro le delibere illegittime degli enti locali. Resta però ferma la possibilità di verificare, in un momento anteriore alla proposizione del ricorso, la disponibilità dell'ente a sanare il vizio riscontrato in sede di controllo e ad emanare nuovamente il provvedimento epurato dalle irregolarità contestate. A tal fine, il Ministero

109 *Ivi*, p. 423.

110 *Ivi*, p. 424.

111 Boria (2013), *op. cit.*, 5, p. 425.

è tenuto ad inviare una preventiva comunicazione all'ente per esporre i rilievi di illegittimità e invitarlo alla correzione del provvedimento in sanatoria¹¹².

I tributi comunali

La riforma della fiscalità locale definita dal d.lgs. n. 23/2011 e dai successivi interventi normativi tende, nel complesso, alla semplificazione del sistema tributario, attraverso l'accorpamento e l'eliminazione di alcune delle molteplici forme impositive che caratterizzavano il sistema di finanza comunale¹¹³. Punto cardine del progetto di federalismo fiscale municipale è il rapporto diretto tra tassazione e territorio, nel senso che il prelievo effettuato su una comunità deve finanziare concretamente le spese sostenute per garantire i servizi ai suoi cittadini. Tale aspetto trova conferma sia nella rilevanza assunta dal patrimonio immobiliare, che più di ogni altro presupposto incarna questo legame tra cittadino e territorio, che nella cosiddetta fiscalizzazione dei trasferimenti ai comuni, cioè nella devoluzione di quote di compartecipazioni al gettito erariale alimentate dalla fiscalità immobiliare¹¹⁴.

Le entrate si suddividono in: tributi (derivati o devoluti), entrate proprie, compartecipazioni al gettito di tributi erariali ed altri trasferimenti statali (ad esempio, il fondo perequativo e le risorse aggiuntive). Per “entrate non tributarie” ci si riferisce a tutte quelle che non rientrano nella disciplina dei tributi e non sono soggette alla riserva di legge prevista all'art. 23 Cost. Vi rientrano i canoni e i proventi per l'uso ed il godimento dei beni comunali, i corrispettivi e le tariffe per la fornitura dei beni o per le prestazioni di servizi ed altri proventi la cui titolarità spetta al Comune. Di tipologia diversa, i tributi al contrario necessitano di copertura legislativa: è la legge statale ad individuare i tributi propri dei Comuni, anche in sostituzione o trasformazione di tributi già esistenti ovvero attraverso l'attribuzione di tributi o parti di tributi già erariali, definendone i presupposti, i soggetti passivi, le basi imponibili e le aliquote di riferimento e garantendo un'adeguata flessibilità. Su questo piano, l'autonomia tributaria dei Comuni, nell'ambito della potestà regolamentare di cui godono, si esplica nel potere loro attribuito e nei limiti fissati dalla legge statale di: modificare le aliquote dei tributi e introdurre agevolazioni coerentemente a quanto previsto in materia di flessibilità fiscale; fissare le tariffe per prestazioni o servizi offerti anche su richiesta dai singoli cittadini, nel rispetto delle normative di settore e delle delibere delle autorità di vigilanza; stabilire e applicare uno o più tributi, disciplinati dai decreti attuativi, finalizzati a particolari scopi quali, a titolo esemplificativo, la realizzazione di opere pubbliche, di investimenti pluriennali nei

112 Boria (2013), *op. cit.*, 5, p. 425.

113 Antonini (2015), “La Caporetto del federalismo fiscale”, in *Quaderni di ricerca sull'artigianato*, 3, p. 364.

114 Petretto (2018), *op. cit.*, p. 22.

servizi sociali, ovvero al finanziamento degli oneri derivanti da eventi particolari quali flussi turistici e mobilità urbana.

Le entrate comunali di tipo tributario sono varie e il quadro normativo è estremamente frammentato a causa della sovrapposizione nel tempo di provvedimenti legislativi e data anche la convivenza di molti tributi diversi tra loro. Secondo la disciplina attuale, i tributi comunali hanno ad oggetto tre tipi di presupposti: gli immobili situati nel territorio di competenza dell'Ente, i rifiuti prodotti ed i servizi (divisibili o indivisibili) resi sullo stesso territorio. Dalla ricognizione emerge la centralità della funzione svolta dal legame territoriale come criterio di individuazione del presupposto, la cui determinazione assume rilevanza anche per quel che concerne le compartecipazioni ai tributi statali, cioè riferiti a elementi di stretta pertinenza territoriale. Ciò riguarda non solo l'Iva e le accise in quanto imposte collegate al territorio su cui si è manifestato il consumo che ha dato luogo al prelievo. Ma in modo particolare anche l'imposta di registro e di bollo, le imposte ipotecarie e catastali, l'Irpef sui redditi fondiari, i tributi speciali catastali e la cedolare secca. Si tratta di forme di imposizione relative ai proventi fiscali degli immobili situati sul territorio del Comune applicate a: atti di trasferimento e di altri diritti reali sugli immobili, tra vivi o a causa di morte, il cui importo è determinato in misura fissa o proporzionale in base alla tipologia dell'atto stipulato; redditi fondiari dei fabbricati e dei terreni sulla base, rispettivamente, della rendita catastale e di quella dominicale; operazioni relative ai servizi ipotecari fruiti presso la Conservatoria e ai servizi presso il Catasto, con importi variabili a seconda del servizio richiesto; cedolare secca relativamente ai contratti stipulati in regime di canone concordato per gli immobili ad uso abitativo assoggettati ad imposta sostitutiva del reddito delle persone fisiche e delle relative addizionali nella misura del 20%, devolute secondo quote percentuali stabilite di anno in anno con decreti ministeriali (interni ed economia) previa intesa in sede di Conferenza stato-città e autonomie locali¹¹⁵. Va precisato inoltre che, al fine di realizzare in forma progressiva e territorialmente equilibrata la devoluzione ai Comuni della fiscalità immobiliare, gli introiti di alcuni tributi non saranno attribuiti direttamente ma verranno loro ripartite delle quote del fondo perequativo sulla base di un decreto del Ministro dell'Interno.

Risulta evidente che, nel quadro delle materie indicate, la tassazione dell'immobile rappresenta sicuramente la forma impositiva di maggior impatto in termini economico-finanziari per i Comuni, in quanto gran parte della loro autonomia finanziaria dipenderà proprio dagli introiti, devoluti in tutto o in parte, di alcuni specifici tributi statali relativi agli immobili ubicati nel territorio di riferimento.

115 Bernabei (2016), *op. cit.*, p. 210-211. Un tributo di tal genere, che vede il suo presupposto collegarsi agli immobili e, attraverso di essi, al territorio, dovrebbe fondare l'autonomia impositiva degli enti locali, proprio perché tale presupposto esprime un oggettivo collegamento, di natura stabile e duratura, col territorio. In esso, dovrebbe manifestarsi il collegamento tra i soggetti passivi e la fruizione dei servizi forniti dalle amministrazioni locali.

Uno dei tributi comunali più rilevante è individuabile in quello che vede come presupposto il possesso di un bene immobile, la cui relazione con il territorio lo rende particolarmente adatto ad una disciplina locale, piuttosto che regionale o addirittura nazionale¹¹⁶. L'evoluzione del tributo immobiliare è lunga e complessa¹¹⁷. Oggi vige l'IMU, ma esso rappresenta solo l'ultimo tassello di una legislazione altalenante in dipendenza del susseguirsi degli eventi politici e dei partiti che si sono avvicendati al Governo. In particolare, la disciplina ha subito un cambiamento repentino in dipendenza delle ondate politiche per quel che concerne la tassabilità o meno della cosiddetta prima casa che dal 2014 non è più soggetta all'imposta immobiliare locale (ad esclusione degli immobili di lusso)¹¹⁸. L'esonero si estende anche alle pertinenze relative all'abitazione principale, nonché ai beni merce delle imprese e agli immobili posseduti ed utilizzati dagli enti non commerciali per finalità ricreative, culturali, didattiche, sportive, assistenziali e sanitarie¹¹⁹. All'abitazione principale viene assimilata anche quella posseduta a titolo di proprietà o di usufrutto in Italia da cittadini non residenti nel territorio dello Stato, a condizione che non risulti essere stata locata. Attualmente risultano confermate le disposizioni secondo cui l'abitazione principale è esente da IMU a patto che siano rispettati i criteri previsti dalla legge. La normativa in materia fiscale applicabile all'abitazione principale è automaticamente estesa anche alle sue pertinenze. Resta ferma l'inapplicabilità dell'esenzione per gli immobili accatastati nelle categorie che contraddistinguono gli immobili di lusso.

L'IMU costituisce la componente patrimoniale dell'imposta unica comunale, IUC, che contempla come ulteriore presupposto impositivo la fruizione di servizi¹²⁰. Pertanto la IUC si articola in tre componenti: l'IMU, di natura patrimoniale; la TARI, destinata alla copertura dei costi del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti; la TASI per finanziare i servizi indivisibili dei comuni. Al verificarsi di uno dei presupposti, cioè il possesso legato al valore ed alla natura dell'immobile oppure l'erogazione e conseguente fruizione dei servizi comunali, sorge l'obbligazione tributaria relativa ad una o più componenti del tributo.

Alla duplicità dei presupposti corrisponde una diversità di soggetti passivi delle diverse componenti in cui si articola il tributo. Infatti, mentre l'imposta patrimoniale colpisce il possessore degli immobili (con esclusione delle abitazioni principali), quella relativa ai servizi è a carico dell'utilizzatore per ciò che concerne la TARI e del possessore e, *pro quota*, dell'eventuale utilizzatore per la TASI. Il prelievo nasce quindi con l'intento di far contribuire al finanziamento dei costi per i servizi comunali indivisibili anche quei

116 Petretto (2018), *op. cit.*, p. 22.

117 Bernabei (2016), *op. cit.*, p. 213-215.

118 Antonini (2015), *op. cit.*, p. 364-368.

119 Comma 707 dell'art. 1 della legge n. 147 del 2013, che modifica il d.l. n. 201 del 2011.

120 Antonini (2015), *op. cit.*, p. 369.

soggetti che, pur usufruendone, non sono tenuti al versamento di altri tributi comunali. È il caso, ad esempio, di persone non residenti che tuttavia hanno in locazione immobili nel comune, ma che non rientrano né tra i soggetti passivi dell'IMU (non essendo possessori di immobili) e neppure tra coloro che sono tenuti al versamento dell'addizionale comunale all'IRPEF (distribuita agli enti locali sulla base del domicilio fiscale dei contribuenti coincidente di norma con la residenza anagrafica), oppure di attività economiche utilizzatrici di immobili non titolari di alcun diritto reale sugli stessi¹²¹.

L'eterogeneità dei presupposti impositivi e dei soggetti passivi, nonché delle finalità di ciascuna componente dell'imposta, inducono a ritenere che, nonostante il tentativo di accorpamento da parte del legislatore, questi tributi mantengano una specifica e distinta fisionomia che esclude la reale unicità del prelievo¹²². Sebbene la legge di stabilità 2014 detti una serie di norme riguardanti l'imposta unica comunale nel suo complesso e, quindi, concernenti tutte e tre le sue componenti, il comma 703 fa salva la disciplina per l'applicazione dell'IMU¹²³. Ciò porta a ritenere che le norme di carattere generale concernenti il nuovo prelievo non modificano le disposizioni che regolano l'imposta municipale propria la quale, seppure componente della IUC, sembra continuare a vivere di vita autonoma.

Elemento di novità dell'imposta unica comunale è la TASI, il cui prelievo nelle intenzioni del legislatore deve finanziare i servizi indivisibili dei comuni secondo il modello della *service tax*. Si tratta di quei servizi erogati alla collettività nel suo complesso e per i quali non è possibile individuare l'intensità della loro fruizione da parte di ogni singolo cittadino, come ad esempio la pubblica illuminazione, la polizia locale, le manutenzioni stradali e del verde pubblico, ecc. Elemento di criticità è il suo essere una forma di compartecipazione e non di tributo proprio degli Enti locali, rilevando una profonda carenza dell'intero impianto del federalismo municipale che impedisce di parlare di una reale volontà autonomistica del legislatore centrale¹²⁴.

Data l'eterogeneità delle componenti costitutive della IUC, la somma delle aliquote IMU e TASI non può superare i limiti prefissati per la sola IMU e la base imponibile è sempre costituita dagli immobili posseduti¹²⁵. Il presupposto applicativo è individuato dalla legge

121 Petretto (2018), *op. cit.*, p. 19.

122 Bernabei (2016), *op. cit.*, p. 224.

123 I commi da 682 a 703 dell'articolo 1 della legge di stabilità 2014.

124 Bernabei (2016), *op. cit.*, p. 225. Nell'ottica dell'art. 119 Cost. le compartecipazioni al gettito di tributi erariali costituiscono soltanto la seconda delle fonti di entrata previste, da intendersi in via sussidiaria o accessoria rispetto ai tributi propri, e si concretizzano in una quota di gettito di un'imposta statale, istituita ed amministrata in tutto e per tutto dallo Stato in via esclusiva. Ai Comuni, beneficiari in parte del gettito della Iuc compartecipata, non spetta alcun potere di intervento sulla fattispecie tributaria oggetto di compartecipazione, avendo semplicemente a disposizione delle somme genericamente rivenienti dal «gettito dei tributi erariali riferibile al loro territorio».

125 Bernabei (2016), *op. cit.*, p. 216.

nel possesso di immobili¹²⁶, distinti in: fabbricati, qualificati come unità iscritte al Catasto Edilizio Urbano; aree fabbricabili, utilizzabili a scopo edificatorio in base agli strumenti urbanistici generali adottati dal Comune; terreni agricoli, adibiti all'esercizio di attività agricola a qualsiasi uso destinati, ivi compresi gli immobili strumentali all'attività d'impresa o professionale.

Soggetti passivi della componente IMU sono i proprietari di immobili, titolari di un diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie, i concessionari (in caso di concessioni di aree demaniali) e i locatari (in caso di locazione finanziaria)¹²⁷. La base imponibile è costituita dal valore dell'immobile determinato in base alle regole già previste per l'ICI che prevedono l'applicazione di un'aliquota alla rendita catastale¹²⁸.

Per la TARI il presupposto impositivo è il possesso o la detenzione a qualsiasi titolo di locali o di aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani, ad esclusione delle aree scoperte pertinenziali o accessorie non operative e le aree comuni condominiali di cui all'art. 117 c.c. non detenute o occupate in via esclusiva. La TARI è corrisposta in base ad una tariffa, commisurata ad anno solare coincidente con un'autonoma obbligazione tributaria, la quale viene determinata in relazione alla copertura dei costi relativi al servizio di smaltimento sulla base delle spese dell'anno precedente¹²⁹. In alternativa, la tariffa può essere commisurata alla quantità ed alla qualità dei rifiuti prodotti, in relazione agli usi e alla tipologia delle attività svolte nonché al costo del servizio sui rifiuti. In ogni caso la tariffa deve essere tale da assicurare la copertura integrale dei costi di investimento e di esercizio relativi al servizio. Al riguardo va precisato che il tributo non è dovuto per quella porzione di immobile in cui vengono prodotti rifiuti che per la loro natura speciale non possono essere smaltiti tramite il servizio ordinario offerto dall'ente comunale, ma per il cui smaltimento il produttore deve provvedere a proprie spese dandone prova.

La TARI è un tributo cosiddetto *full cost recovery*, nel senso che vi è autocopertura del servizio tramite lo stesso gettito del tributo. Conseguenza di ciò è che eventuali agevolazioni non sarebbero a carico del bilancio comunale ma dei soggetti passivi del tributo. Tutti i contribuenti TARI concorrono alla spesa del servizio e all'assegnazione delle riduzioni all'interno della stessa tassa, però la copertura delle agevolazioni può essere finanziabile con risorse alternative rispetto al gettito della stessa TARI, in special modo quando le agevolazioni non si risolvano in una minore produzione di rifiuti e quindi in un minor costo del servizio¹³⁰.

126 Art. 2 del d.lgs. n. 504 del 1992 e l'art. 13, comma 2, del d.l. n. 201 del 2011.

127 Art. 9, comma 1, del d.lgs. n. 23 del 2011.

128 L'Ici (art. 5, commi 1, 3, 5 e 6, d.lgs. n. 504 del 1992 ed art. 13, commi 4 e 5, d.l. n. 201 del 2011).

129 In base al cosiddetto metodo normalizzato secondo i criteri stabiliti dal D.P.R. n. 158 del 1999.

130 La legge finanziaria per il 2014 ha infatti previsto all'art. 659 che "Il comune con regolamento di cui all'articolo 52 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, può prevedere riduzioni tariffarie ed esenzioni nel caso di: a) abitazioni con unico occupante; b) abitazioni tenute a disposizione per uso

Il terzo tributo a base immobiliare è costituito dalla TASI (tributo sui servizi indivisibili), il cui gettito nello specifico è destinato a finanziare i costi della manutenzione del verde pubblico e delle strade comunali, l'arredo urbano, l'illuminazione pubblica e l'attività svolta dalla polizia locale. Presupposto impositivo della TASI è dato dal possesso o dalla detenzione a qualsiasi titolo di fabbricati e di aree edificabili come definiti ai fini IMU ad eccezione, in ogni caso, dei terreni agricoli¹³¹ mentre i soggetti passivi sono sia il possessore che l'utilizzatore dell'immobile. Nel caso in cui l'immobile sia occupato da un soggetto diverso dal titolare del diritto reale sull'unità immobiliare, entrambi sono titolari di un'autonoma obbligazione tributaria: l'occupante nella misura stabilita dal Comune con proprio regolamento e compresa tra il 10% ed il 30% dell'ammontare complessivo dell'imposta; il titolare del diritto reale sulla unità immobiliare per la restante parte¹³². È nella facoltà dell'ente comunale prevedere tramite regolamento riduzioni ed esenzioni nei casi di: abitazioni con unico occupante, abitazioni tenute a disposizione per uso stagionale od altro uso limitato e discontinuo, locali diversi dalle abitazioni e aree scoperte adibiti ad uso stagionale o ad uso non continuativo ma ricorrente, abitazioni occupate da soggetti che risiedano o abbiano la dimora per più di sei mesi all'anno all'estero, fabbricati rurali ad uso abitativo. Il regolamento che andrà a disciplinare tali fattispecie dovrà comunque tener conto della capacità contributiva del soggetto passivo ed individuare i servizi indivisibili fornendo indicazione analitica, per ciascuno dei servizi forniti, dei relativi costi alla cui copertura è finalizzato il gettito della TASI. Tipologie distinte di tributi regolano il regime vigente in materia di imposizione sull'occupazione dei beni appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile dei Comuni, degli spazi soprastanti o sottostanti il suolo pubblico, anche a fini pubblicitari¹³³.

stagionale od altro uso limitato e discontinuo; c) locali, diversi dalle abitazioni, ed aree scoperte adibiti ad uso stagionale o ad uso non continuativo, ma ricorrente; d) abitazioni occupate da soggetti che risiedano o abbiano la dimora, per più di sei mesi all'anno, all'estero; e) fabbricati rurali ad uso abitativo” ed al seguente comma 660 che “Il comune può deliberare, con regolamento di cui all'articolo 52 del citato decreto legislativo n. 446 del 1997, ulteriori riduzioni ed esenzioni rispetto a quelle previste alle lettere da a) ad e) del comma 659. La relativa copertura può essere disposta attraverso apposite autorizzazioni di spesa che non possono eccedere il limite del 7 per cento del costo complessivo del servizio. In questo caso, la copertura deve essere assicurata attraverso il ricorso a risorse derivanti dalla fiscalità generale del comune stesso”.

131 Art. 1, comma 669, della legge 147 del 2013, come modificato dall'art. 2 del d.l. n. 16 del 2014. Con la legge di Stabilità 2016 è stata esentata anche la prima casa dal pagamento della Tasi. Bernabei (2016), *op. cit.*, p. 218.

132 *Ivi*, p. 216.

133 In sostituzione di questi tributi l'art. 11 del d.lgs. n. 23 del 2011 aveva riconosciuto al Comune anche la facoltà di istituire l'imposta municipale secondaria (IMUS), la cui disciplina doveva essere contenuta in un regolamento governativo da adottarsi previa intesa tra la Conferenza Stato-Città ed Autonomie Locali ma che la legge di Stabilità del 2016 è stata abolita prima ancora di entrare in vigore.

La TOSAP, relativa all'occupazione di aree pubbliche o private ma gravate da pubbliche servitù, fonda il suo presupposto sulla limitazione apportata al godimento della collettività da parte dell'occupante, in funzione della quale è obbligato a pagare un corrispettivo. Soggetto passivo è il titolare dell'atto di concessione o di autorizzazione o, in mancanza, l'occupante di fatto, per le occupazioni di qualsiasi natura effettuate, sia temporanee che permanenti (di carattere stabile o comunque non inferiore ad un anno), anche abusive, nelle strade, nei corsi, nelle piazze e comunque sui beni appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile dei Comuni e delle Province; nonché per le occupazioni di spazi sovrastanti e sottostanti il suolo pubblico, comprese le condutture e gli impianti di servizi pubblici gestiti in concessione. L'entità della tassa varia, all'interno di un massimo e un minimo a seconda della classe di appartenenza del Comune, in proporzione alla superficie effettivamente sottratta all'uso pubblico e in relazione all'importanza dell'area sulla quale insiste l'occupazione in base alla classificazione redatta dal Comune. Esclusioni dalla tassazione sono previste per le occupazioni di aree sovrastanti il suolo pubblico con balconi, verande e simili nonché per quelle effettuate da enti pubblici per finalità specifiche e enti religiosi per l'esercizio di culti.

È riconosciuta ai comuni la facoltà di assoggettare l'occupazione permanente e temporanea di aree pubbliche al pagamento di un canone determinato in base a tariffa (COSAP) da parte del titolare della concessione, escludendo l'applicazione della tassa. A tal fine è necessaria l'adozione da parte dell'organo consiliare di un regolamento in cui siano disciplinate: le procedure per il rilascio della concessione, la classificazione delle aree, le tariffe in relazione dell'entità dell'occupazione e all'importanza dell'area; modalità e termini di pagamento del canone; agevolazioni per occupazioni ritenute di particolare interesse pubblico, la determinazione forfetaria del canone, per le occupazioni permanenti realizzate da aziende di erogazione di pubblici servizi, l'applicazione del canone alle occupazioni abusive, le sanzioni.

A imposte e diritti specifici sono assoggettate, rispettivamente, la diffusione di messaggi pubblicitari in forma visiva o acustica in luoghi pubblici (ICP) e le pubbliche affissioni effettuate a cura del Comune negli spazi dedicati (DPA). Soggetto passivo è, in via principale, colui che dispone del mezzo per veicolare il messaggio pubblicitario, obbligato in solido con il committente, mentre il calcolo dell'imposta e dei diritti fa riferimento alla fascia di classificazione del comune su base demografica. Particolari forme di riduzione ed esenzione sono previste per legge che esonera dal pagamento dell'imposta la pubblicità realizzata dalle associazioni dilettantistiche o da insegne la cui esposizione è obbligatoria, e dal pagamento del diritto le affissioni relative ad adempimenti obbligatori e ad attività di polizia o scolastiche ecc. Con apposito regolamento il Comune, oltre a disciplinare le modalità di effettuazione della pubblicità nonché eventuali limitazioni e divieti, può sottoporre le iniziative pubblicitarie che modificano l'arredo urbano o l'ambiente ad un regime autorizzatorio con pagamento di

un canone in base a tariffa (CIMP). La determinazione della tariffa, nei limiti del 25% per cento di quelle stabilite per l'imposta comunale sulla pubblicità, deve tener conto di elementi quali la popolazione residente, i flussi turistici, l'impatto ambientale e può prevedere agevolazioni.

Novità di rilievo del federalismo municipale sono costituite dall'imposta di soggiorno e da quella di scopo¹³⁴.

Ai Comuni capoluogo di Provincia, alle unioni di Comuni nonché ai Comuni inclusi negli elenchi regionali delle località turistiche o città d'arte, è data la possibilità di istituire e disciplinare una nuova fonte di gettito, costituita da un'imposta di soggiorno¹³⁵. Deliberata dal Consiglio dell'ente, l'imposta è posta a carico di coloro che alloggiano nelle strutture ricettive del territorio e calcolata secondo criteri di gradualità in proporzione al prezzo, sino alla misura massima di 5 euro per notte. La norma impone un vincolo di destinazione per il gettito derivante da questo prelievo, il quale deve essere destinato a finanziare interventi in materia di turismo, ivi compresi quelli a sostegno delle strutture ricettive, nonché interventi di manutenzione, fruizione e recupero dei beni culturali ed ambientali locali, nonché dei relativi servizi pubblici locali. È previsto, inoltre, che i Comuni, con proprio regolamento, possano disporre ulteriori modalità applicative individuando anche possibili casi di esenzione e riduzione per particolari fattispecie o per determinati periodi di tempo. Questa sui flussi turistici è una forma di imposizione rintracciabile in diverse esperienze europee, prospettandosi, generalmente, come tributo di scopo il cui gettito è destinato all'implementazione delle infrastrutture e dei servizi pubblici al fine di migliorare la qualità dell'offerta turistica.

L'imposta di scopo¹³⁶ è invece la facoltà consentita ai Comuni di istituire con deliberazione consiliare un prelievo per finanziare la realizzazione di opere, specificando nel regolamento di attuazione: l'intervento da realizzare, l'ammontare della spesa finanziabile integralmente, l'aliquota dell'imposta, l'eventuale applicazione di esenzioni e riduzioni a favore di determinate categorie di soggetti in particolari condizioni sociali e reddituali, la durata di applicazione dell'imposizione il cui limite temporale non può essere superiore comunque a dieci anni. Si caratterizza per lo stretto collegamento esistente fra il sacrificio richiesto e il conseguimento dell'obiettivo ad esso correlato in modo da garantire una sostanziale condivisione da parte dei cittadini messi in grado di porre in essere un'attività di controllo sull'operato degli amministratori¹³⁷. Per evitare

134 Bernabei (2017) "Ulteriori prospettive di federalismo municipale : modelli e casi pratici di implementazione delle risorse comunali", in *Istituzioni del federalismo*, 2, p. 450-451.

135 Buzzacchi (2012), *op. cit.* Prevista dall'art. 4 del d.lgs. n. 23/2011 (anch'esso modificato dal d.l. n. 16/2012), in attuazione dell'art. 12, lettera d), comma primo, della legge delega sul federalismo fiscale n. 42/2009.

136 Bernabei (2017), *op. cit.*, p. 451. L'art. 6 del decreto in esame, anch'esso modificato dal d.l. n. 16/2012, e nel particolare dall'art. 4, comma 1-quater, lett. a).

137 Petretto (2018), *op. cit.*, p. 18.

aumenti rilevanti e ingiustificati della pressione fiscale comunale, è fissata allo 0,5 per mille l'aliquota massima applicabile alla base imponibile dell'imposta comunale sugli immobili. La disciplina prevede anche un obbligo di restituzione dei versamenti ai contribuenti qualora l'opera non venga iniziata entro due anni dalla data prevista dal progetto esecutivo.

Bibliografia di riferimento

Amatucci, Fabrizio,

2010 *Il nuovo sistema fiscale degli enti locali*, 2. ed., Torino, Giappichelli Editore.

Antonini, Luca,

2005 “L’attuazione del federalismo fiscale”, in *Rivista di diritto pubblico, comunitario e comparato*.

2009 “La rivincita della responsabilità : a proposito della nuova legge sul federalismo fiscale” , in *I quaderni della sussidiarietà*, 7.

2010 “Ipotesi di sviluppo del sistema tributario italiano”, in A. Magliaro (a cura di), *Verso quale federalismo? La fiscalità dei nuovi assetti istituzionali*, Trento, p. 69.

2014 “Il cosiddetto federalismo fiscale. Un giudizio d’insieme su una riforma complessa”, in *Le Regioni*, 1-2.

2015 “La Caporetto del federalismo fiscale”, in *Quaderni di ricerca sull’artigianato*, 3.

Baldi, Brunetta,

2014 “Federalismo e secessionismi”, in *Istituzioni del federalismo*, 4, p. 963. Disponibile online all’indirizzo https://www.regione.emilia-romagna.it/affari_ist/Rivista_4_2014/Baldi.pdf

Bernabei, Guglielmo,

2016 “Tributi propri e autonomie locali: un percorso incompiuto”, in *Istituzioni del federalismo*, 1, p. 191. Disponibile online all’indirizzo https://www.regione.emilia-romagna.it/affari_ist/Rivista_1_2016/Bernabei.pdf

2017 “Ulteriori prospettive di federalismo municipale : modelli e casi pratici di implementazione delle risorse comunali”, in *Istituzioni del federalismo*, 2, p. 447. Disponibile online all’indirizzo https://www.regione.emilia-romagna.it/affari_ist/rivista_2_2017/Bernabei.pdf

Bizioli, Gianluigi,

2010 *Il federalismo fiscale*, Soveria Mannelli, Rubbettino.

Boria, Pietro,

2013 “La potestà regolamentare e l'autonomia tributaria degli enti locali”, in *Rivista di diritto tributario*, XXIII, 5.

Buglione, Enrico,

2010 “Il federalismo fiscale in Italia: stato attuale e prospettive”, in *Rivista giuridica del Mezzogiorno*, 1.

2010 “La nuova autonomia finanziaria delle regioni e degli enti locali”, in *Federalismi.it: rivista di diritto pubblico italiano, comunitario e comparato*. Disponibile online all'indirizzo https://www.federalismi.it/nv14/articolo-documento.cfm?Artid=16192&content=&content_author=

Buzzacchi, Camilla,

2012 “La fiscalità municipale : l'evoluzione dalla riforma federalista al decreto liberalizzazioni”, in *Federalismi.it: rivista di diritto pubblico italiano, comunitario e comparato*. Disponibile online all'indirizzo https://federalismi.it/nv14/articolo-documento.cfm?Artid=19979&content=La%2Bfiscalit%C3%A0%2Bmunicipale%3A%2B%27evoluzione%2Bdalla%2Briforma%2Bfederalista%2Bal%2Bdecreto%2Bliberalizzazioni&content_author=Camilla%2BBuzzacchi

Caravita, Beniamino,

2011 “Federalismi federalismo europeo federalismo fiscale”, in *Federalismi.it: rivista di diritto pubblico italiano, comunitario e comparato*. Disponibile online all'indirizzo https://www.federalismi.it/nv14/homepage.cfm?nrS=195&content=Federalismi%2C%20federalismo%20europeo%2C%20federalismo%20fiscale&content_auth=Beniamino%20Caravita

Clarich, Marcello,

2012 “Federalismo fiscale e federalismo amministrativo”, in *Giornale di diritto amministrativo*, 1.

Di Majo, Antonio e Elina De Simone,

2017 “L'evoluzione dei tributi locali in Italia dall'unificazione al 1970”, in *Collana del Dipartimento di Economia Roma Tre*, w.p. 214.

Espa, Efsio e Marco Felici,

2003 “La riforma del Titolo V della Costituzione: la ripartizione delle competenze”, in *Rapporto annuale 2003 sull'attuazione del federalismo*, p. 29. Disponibile online all'indirizzo:

http://www.pubblicheassistentzetoscane.it/attachments/527_Modifica%20Titolo%20V%20Costituzione.pdf

Fausto, Domenicantonio,

1999 “Note sulla teoria economica del federalismo fiscale”, in *Rivista economica del Mezzogiorno*, XIII, 3-4.

Galli, Emma e Carla Scaglioni,

2015 *Le teorie del federalismo fiscale*. Disponibile online all'indirizzo <https://www.researchgate.net/publication/283338658>

Gallo, Franco,

2002 “Prime osservazioni sul nuovo art.119 della Costituzione”, in *Rassegna Tributaria*, 2.

2016 “L’incerta sorte del federalismo fiscale”, in *il Mulino*, 2.

Gayer, T. e H. S. Rosen,

2014 *Scienza delle Finanze*, 4. ed., Milano: McGraw-Hill Education.

Giarda, Piero,

2001 “Le regole del federalismo fiscale nell’articolo 119: un economista di fronte alla nuova Costituzione”, in *Le Regioni*, 6.

2004 “Federalismo fiscale”, voce in *Enciclopedia del Novecento*, Treccani. Disponibile online all'indirizzo https://www.treccani.it/enciclopedia/federalismo-fiscale_%28Enciclopedia-del-Novecento%29/

Giovanardi, Andrea,

2005 *L’autonomia tributaria degli enti territoriali*, Milano, Giuffrè.

Jossa, Bruno [et al.],

2001 “Dibattito sul federalismo fiscale”, in *Rivista economica del Mezzogiorno*, 1-2.

Marongiu, Gianni,

2001 *Storia dei tributi degli enti locali*, Padova, Cedam.

Mastromarino, Anna,

2012 “Fiscal federalism all'italiana. Ripartire dalla Costituzione”, in *Rivista dell'Associazione italiana Costituzionalisti*, n. 2, p. 5-8. Disponibile online all'indirizzo: <https://www.rivistaaic.it/it/rivista/ultimi-contributi-pubblicati/anna-mastromarino/fiscal-federalism-all-italiana-ripartire-dalla-costituzione>

Matta, Pietro Luigi,

2001 “Il federalismo fiscale: realtà o utopia?”, in *Rivista giuridica del Mezzogiorno*, 3.

Minni, Francesca,

2012 “Cosa resterà di questo federalismo fiscale”, in *Autonomie locali e servizi sociali*, 1.

Pedrini, Giulio,

2009 *Federalismo tra istanze di efficienza, fallimenti di mercato e fallimenti del governo. Lo strumento delle unioni territoriali*, SDIC - School of Development Innovation and Change, AMSActa Institutional Research Repository.

Pellingra Contino, Massimo,

2011 “Sussidiarietà e federalismo tra questione fiscale, democrazia sostanziale e politiche sociali”, in *Rivista giuridica del Mezzogiorno*, 3.

Perfetti Luca,

2009 “Federalismo fiscale : questioni di fondo”, in *Studi e ricerche*, 3. Disponibile online all'indirizzo <https://jsn.gesuiti.it/wp-content/uploads/sites/6/2013/01/177-189-Perfetti.pdf>

Perrone Capano, Raffaele,

2009 “Verso il federalismo fiscale, tra limiti istituzionali non risolti e persistenti criticità del sistema tributario statale”, in *Innovazione e diritto*, 1. Disponibile online all'indirizzo [file:///C:/Users/enzof/Dropbox/Il%20mio%20PC%20\(DESKTOP-I01C6TF\)/Downloads/Innovazione_Diritto_2009_01_01.pdf](file:///C:/Users/enzof/Dropbox/Il%20mio%20PC%20(DESKTOP-I01C6TF)/Downloads/Innovazione_Diritto_2009_01_01.pdf).

Petretto, Alessandro,

2018 “Dalla legge delega 42/2009 al nuovo centralismo : quali prospettive per il federalismo fiscale in Italia”, in *DISEI Working Paper*, n. 11. Disponibile online all'indirizzo https://www.disei.unifi.it/upload/sub/pubblicazioni/repec/pdf/wp11_2018.pdf

Pica, Federico,

2009 “Il federalismo fiscale : schede tecniche e parole chiave”, in *Quaderno Svimez*, 21. Disponibile online all’indirizzo http://lnx.svimez.info/svimez/wp-content/uploads/quaderni_pdf/quaderno_21.pdf

Pignatone, Roberto,

2011 “Principi fondamentali per il coordinamento del sistema tributario e ricorso alla delega legislativa in materia di Federalismo fiscale”, in *Federalismi.it*.

Preziosi, Claudio,

2005 “I nuovi poteri tributari delle autonomie locali”, in *Rivista di diritto tributario*, 1, p. 557.

Strianese, Loredana,

2013 “Autonomia tributaria regionale : i tratti descrittivi della distanza tra il trend normativo e gli aspetti applicativi”, in *Innovazione e diritto*, 6.

Tosi, Filippo,

2011 “Il federalismo fiscale a due anni dalla legge delega”, in IRPET, 3. Disponibile online all’indirizzo: http://www.irpet.it/wp-content/uploads/2016/04/484_Nota-ORFF-3_2011.pdf

Tosi, Loris e Andrea Giovanardi,

2006 “Federalismo (diritto tributario)”, *Dizionario di diritto pubblico*, a cura di Sabino Cassese, Milano, Giuffrè, v. III, p. 2474-2487.

Tucciarelli, Claudio,

2010 “Federalismo fiscale ma non solo : la legge n. 42 del 2009”, in *Federalismi.it: rivista di diritto pubblico italiano, comunitario e comparato*. Disponibile online all’indirizzo https://www.federalismi.it/nv14/homepage.cfm?nrS=172&content=Federalismo%20fiscale%2C%20ma%20non%20solo%3A%20la%20legge%20n%2E42%20del%202009&content_auth=Claudio%20Tucciarelli

Viti, M.,

2010 “La finanza comunale in Italia prima e dopo la riforma tributaria degli anni ‘70”, in *Rivista On Line della Scuola superiore dell’economia e delle finanze*, Anno VII, n. 2,

Disponibile online all'indirizzo: <http://rivista.ssef.it/site.php?page=20050308073416258&edition=2010-02-01>.

- 2010 “Il massiccio finanziamento degli enti locali dai Decreti Stammati alla fine degli anni’80”, in *Rivista On Line della Scuola superiore dell’economia e delle finanze*, Anno VII, n. 2. Disponibile all'indirizzo: <http://rivista.ssef.it/site.php?page=20050428120559644&edition=2010-02-01>.

Zanardi, Alberto e Ernesto Longobardi,

- 2012 “Sul federalismo fiscale”, in *il Mulino*, 4.