



CENTRO STUDI SUL FEDERALISMO

ricerca scientifica
informazione e diffusione
delle conoscenze
documentazione
e didattica

**L'AUTONOMIA TRIBUTARIA
DEGLI ENTI SUBSTATALI IN ITALIA:
IL QUADRO COSTITUZIONALE DI RIFERIMENTO**

Anna Mastromarino

Luglio 2012

Research Paper



ISSN: 2038-0623
ISBN 9788896871379

Copyright © Centro Studi sul Federalismo 2012

Tutti i diritti sono riservati. Parti di questa pubblicazione possono essere citate nei termini previsti dalla legge che tutela il diritto d'autore e con l'indicazione della fonte.

All rights reserved. Quotations from documents in this site can be made according to copyright law, providing information on the source.

ABSTRACT

Il contesto istituzionale e politico dominato negli ultimi anni dal tema finanziario ha forse contribuito all'emergere di una sempre più viva attenzione verso il concetto di federalismo fiscale. Non è un caso che negli ultimi anni pressoché tutti i paesi a struttura decentrata abbiano avviato un processo di definizione, in alcuni casi di ristrutturazione, delle loro relazioni finanziarie a livello subnazionale, al fine di contenere la spesa pubblica, ma anche di razionalizzare i rapporti fra i diversi livelli di governo.

Così anche in Italia, dove, dopo la riforma del Titolo V del 2001, speciale attenzione è stata rivolta al tema dell'autonomia fiscale degli enti territoriali.

L'attività del legislatore costituzionale e del legislatore ordinario invitano ora ad una riflessione intorno al concetto di autonomia fiscale. In particolare si tratta di ancorare il discorso sul decentramento fiscale italiano al testo costituzionale del 1948, muovendo in termini di compatibilità rispetto a principi inderogabili quali quello di unità, riserva di legge, solidarietà fiscale.

Anna Mastromarino è Ricercatrice di diritto pubblico comparato all'Università degli Studi di Torino e Ricercatrice al Centro Studi sul Federalismo
E-mail: anna.mastromarino@unito.it

Il **CENTRO STUDI SUL FEDERALISMO** alla fine del 2011 ha avviato un gruppo di lavoro sul Federalismo interno, presieduto da Sergio Chiamparino (all'epoca consigliere del CSF e oggi presidente della Compagnia di San Paolo). Il gruppo di lavoro intende verificare le prospettive del federalismo fiscale in Italia, a Costituzione vigente e con eventuali riforme costituzionali, e come esso si inserisca nel contesto della nuova *governance* economica europea.

Pubblichiamo una prima serie di *paper* di approfondimento sui temi indicati. Oltre a quello di Anna Mastromarino, nel sito del CSF (www.csfederalismo.it) saranno disponibili: Domenico Moro “I vincoli europei all'introduzione del federalismo fiscale in Italia: una prima valutazione (Patto di Stabilità e Crescita, Fiscal Compact e futuro del federalismo fiscale)”; Simone Pellegrino e Stefano Piperno, “L'autonomia tributaria delle Regioni e degli Enti locali alla luce dei più recenti provvedimenti: «l'albero è più dritto?»”; Filippo Scuto, “Il federalismo fiscale a tre anni dalla legge n. 42: questioni aperte e possibili sviluppi di una riforma ancora incompleta”.

1. Introduzione - 2. Il contesto - 3. La tensione fra decentramento e unità - 4. La riserva di legge in materia fiscale - 5. Il dovere tributario nel contesto costituzionale - 6. Il “sistema tributario” italiano - 7. Conclusioni.

1. Introduzione

A fronte della progressiva attuazione legislativa dell’art. 119 del Titolo V della Costituzione vale la pena di interrogarsi sul concetto di autonomia tributaria dal punto di vista costituzionale. Al di là del discorso politico e mediatico, infatti, il processo di *fiscal federalism* messo in atto negli ultimi decenni in Italia non può che tener conto del contesto costituzionale in cui evolve. È la Costituzione del 1948 nel suo insieme (e non solo limitatamente alle parti riformate nel 1999-2001) a rappresentare ancora oggi l’orizzonte di senso entro cui procedere per ancorare e implementare l’autonomia tributaria delle entità sub statali.

Nelle pagine che seguono, dunque, si tenterà una ricostruzione in chiave costituzionale del federalismo fiscale italiano, con attenzione alla attuazione legislativa, ma anche all’intervento della giurisprudenza della Consulta sul punto, evidenziando al contempo quali paiono essere allo stato attuale le maggiori criticità, prima fra tutte, in un quadro di diritto comparato, la previa definizione dell’assetto da assegnare al tipo di Stato italiano per quanto riguarda il suo sviluppo decentrato

2. Il contesto

Intervenire a modifica dell’organizzazione territoriale di un ordinamento consolidato dal punto di vista costituzionale comporta sempre un certo grado di difficoltà. Il dover attuare la riforma in corrispondenza di un periodo di grave recessione economica, se possibile, rende i propositi di cambiamento ancora più complessi da realizzare: in particolare, se la recessione, come nell’epoca che stiamo vivendo, ha portata sovranazionale, il buon senso imporrebbe di sospendere ogni volontà di riforma, nell’attesa di tempi migliori. A meno che, ed è questo il caso italiano, al cambiamento non si sia puntato, in maniera più o meno appropriata, come strumento di rigenerazione di un intero sistema in affanno e lungo quella strada ci si sia già decisamente avviati, al punto che tornare indietro apparirebbe sconsiderato, almeno quanto fermarsi in bilico fra il passato e l’avvenire.

In particolare, attorno al concetto di “federalismo fiscale”, prima, ma soprattutto dopo la modifica del titolo V della parte II della Costituzione del 2001, sono state svolte tante riflessioni. Ancor prima che si prendesse seriamente in considerazione la riforma e la sua attuazione legislativa, la letteratura sul punto era già sterminata, alimentata da studi di settore, ma anche da numerose riflessioni interdisciplinari, come si conviene in un campo così complesso. Il presente intervento non aspira, dunque, ad una ricostruzione esaustiva del dibattito, quanto piuttosto a mettere in luce alcune criticità relative al concetto di autonomia tributaria, che sul piano costituzionale restano scoperte, anche dopo l’approvazione della legge di delega n. 42/2009 e dei successivi decreti legislativi di attuazione.

Mettere mano alla struttura territoriale del paese senza riorganizzare le fondamenta dell'autonomia fiscale delle entità substatali sarebbe stato impossibile: è innegabile, però, che la questione relativa al cosiddetto *fiscal federalism*, in Italia, ha assunto un rilievo predominante, sino a rappresentare il punto di partenza rispetto ad ogni altro discorso sulla riforma. Il che, va detto ora anticipando almeno in parte alcune considerazioni di questo breve intervento, ha determinato un'inversione nell'ordine delle tappe di concretamento della riforma.

L'esaltazione del concetto di federalismo fiscale in termini prioritari, infatti, ha messo in ombra la necessità di assumere a livello generale una serie di decisioni preliminari rispetto alla determinazione delle relazioni fiscali, fra le quali vanno ricordate la definizione delle linee per il riparto di competenze fra Stato e periferia, l'individuazione dei livelli minimi essenziali, la previsione di procedure di raccordo, tanto nel senso della eventuale valorizzazione del sistema delle conferenze intergovernative, quanto nell'ipotesi di immaginare la creazione di una seconda Camera a vocazione territoriale - come la stessa legge costituzionale n. 3 del 2001 sembrava auspicare - la cui realizzazione, va detto, non è ancora stata presa seriamente in considerazione dalle successive proposte di riforma dell'organizzazione politica dell'ordinamento italiano.

Ciò a discapito del più generale impianto devolutivo del titolo V, ma anche dello stesso sistema di decentramento tributario, che perde in termini di efficienza e redistribuzione del potere a livello territoriale.

D'altra parte, non si può dimenticare che la riforma regionale del 2001 affonda le sue radici nel malcontento e nella diffidenza, in generale rispetto alla gestione della cosa pubblica a livello centrale, più nello specifico rispetto alla gestione delle risorse finanziarie. Gli anni Novanta sono quelli di tangentopoli e della "rivolta" delle regioni del nord che prima di condurre alla modifica dell'assetto costituzionale passeranno attraverso lo sviluppo delle *leghe*, dei referendum sul sistema elettorale, dei progetti della Bicamerale cosiddetta D'Alema, delle leggi Bassanini.

In questo contesto risultava prevedibile che la questione fiscale avrebbe trovato un posto di primo piano, essendo, inoltre, particolarmente evocativa di un cambiamento profetizzato a livello politico e dai media: la trasformazione federale dell'Italia.

Puntando sulla pedissequa traduzione della locuzione anglosassone *fiscal federalism*, alcune forze politiche, infatti, più o meno esplicitamente, hanno voluto accreditare la velleitaria idea che la riforma del 2001 potesse convertirsi da una riforma *in senso federale* ad una riforma *genuinamente federale*: il federalismo fiscale diveniva dal punto di vista comunicativo la chiave di volta per la progressiva federalizzazione dell'intero sistema territoriale italiano.

Non che di per sé il contenuto dell'art. 119 della Costituzione non sia ascrivibile alle materie tradizionalmente riconducibili al concetto di *fiscal federalism*. Tutt'altro.

Non di meno, deve essere considerato l'uso alquanto ambiguo che del concetto è stato fatto. Si tratta effettivamente di una locuzione estremamente generale, che nulla o poco ha a che vedere con il tipo di Stato, e che fa riferimento al sistema di relazioni finanziarie che si instaurano in un ordinamento tra governo centrale e governi periferici, a prescindere dal numero di livelli interessati, dalla cornice costituzionale dello Stato (federale, regionale...), dalla tipologia di risorse finanziarie coinvolte. In questo senso il suo uso appare perfettamente compatibile con il

ricorso a termini quali decentramento e autonomia, senza necessariamente rimandare a scenari di tipo federale, come invece da taluni sembrerebbe essere supposto.

Se, dunque, rispetto alla riforma del Titolo V, avviata nel 1999 e consolidata nel 2001, la modifica del decentramento fiscale costituisce innegabilmente una colonna portante, non per questo si deve concludere che ad essa vada assegnata una funzione di chiusura rispetto all'interpretazione del dettato costituzionale italiano in punto organizzazione territoriale. Né, tanto meno, la sua lettura sistematica può essere limitata entro i principi dello stesso Titolo V.

Il suo collegamento con l'art. 114, *in primis*, e con gli articoli 116, 117 e 118 della Costituzione, pur essenziale e di immediata intuizione, non rappresenta la sola prospettiva in termini interpretativi con cui il lettore (sia esso legislatore o cittadino, giurista o economista, operatore del diritto o politico) deve confrontarsi.

La realtà è che l'art. 119 Cost. deve essere letto alla luce dell'intero impianto costituzionale, essendo ontologicamente collegato a principi costituzionali che trovano espressione in parti diverse della Costituzione. In quest'ottica il sillogismo *federalismo fiscale* → *Stato federale* sembra perdere almeno in parte di fascino, risultando eccessivamente riduttivo rispetto alla gamma di soluzioni che possono derivare dalla lettura combinata dell'art. 119 con le altre parti della Costituzione. Persino la sua attuazione mediante la legge di delega n. 42 del 2009 ed i successivi decreti legislativi delegati, in quest'ottica, perde di valore assoluto, divenendo nulla più che una delle possibili forme di attuazione del dettato costituzionale in tema di autonomia fiscale: una delle tante e, dunque, inevitabilmente connotata da un forte indirizzo politico, come nel caso della selezione delle funzioni fondamentali degli enti territoriali e del loro finanziamento.

3. La tensione fra decentramento e unità

Di autonomia fiscale in Italia si parla ancor prima di intervenire a riforma del Titolo V: sin dal dettato del 1948, l'art. 119 introduceva l'idea che il decentramento dell'ordinamento dovesse spingersi sino al riconoscimento di uno spazio di manovra tributaria in capo alle regioni, senza, d'altra parte, fornire le coordinate necessarie perché di questa autonomia potessero essere riconosciuti l'essenza e i confini.

In questo senso il salto imposto dal nuovo articolo 119 è notevole, dal momento che si punta sull'idea che l'autonomia fiscale debba essere riconosciuta a tutti i livelli, compreso quello municipale, presupponendo la sua coincidenza, quantomeno teorica, con il potere di determinare mezzi e fini, nonché con la possibilità in capo a ciascun ente di esprimere una propria volontà politica. Il riferimento è evidentemente all'art. 114. Ed è proprio guardando all'art. 114 che le aspettative rispetto al ruolo giocato dagli enti locali sono andate crescendo, per poi essere, va detto, progressivamente ed inevitabilmente ridimensionate alla luce dell'intero impianto costituzionale.

L'art. 114 muove senza dubbio nell'ottica di voler superare l'impronta dello Stato centralista e formalista, che si è andata consolidando nel tempo, in favore di una visione pluralista dell'ordinamento: a tal fine ad una formulazione in termini concreti, che faceva riferimento alla ripartizione del territorio dello Stato in enti locali, è stata preferita una concezione più astratta

della Repubblica, che presuppone la natura pre-costituzionale degli enti territoriali e l'eventuale abbandono di ogni prospettiva gerarchica.

Non di meno, sarebbe erroneo ritenere che il nuovo art. 114 abbia effettivamente introdotto una sorta di *equiordinazione* fra gli elementi costitutivi della Repubblica, in termini squisitamente giuridici. Siamo piuttosto in presenza di una "edificazione sussidiaria" dell'ordinamento repubblicano, suffragata dal dettato dello stesso II comma, dove ricordando che i «Comuni, le province, le Città metropolitane e le Regioni sono enti autonomi con propri statuti, poteri e funzioni secondo principi fissati dalla Costituzione», si traccia fra lo Stato e gli enti territoriali una distanza che è in primo luogo ontologica, dal momento che si fonda sulla differenza fra il concetto di autonomia e quello di sovranità.

Le previsioni di cui all'art. 114, dunque, forniscono tutela costituzionale all'esistenza stessa degli enti locali: una sorta di obbligazione all'integrità della Repubblica, supposta dallo stesso art. 5 della Costituzione, che sembrerebbe operare nel senso di inibire qualsivoglia operazione legislativa volta ad intaccare la natura autonoma delle entità territoriali.

Sul punto, la stessa Corte costituzionale, chiamata a pronunciarsi sull'interpretazione dell'art. 114, ha escluso che da esso possa discendere qualsivoglia equiparazione fra lo Stato e gli enti locali (cfr. sentenze nn. 173 e 227 del 2004, ma anche, nello stesso anno, nn. 37, 49, 69, 70, 71, dove la Consulta ha voluto sottolineare l'uso rafforzativo e legittimante dell'art. 114 rispetto ad altre disposizioni che potremmo definire più "operative", come l'art. 120 in tema di poteri sostitutivi).

Se dunque l'allargamento dell'autonomia fiscale a livello comunale deve essere assunto come una peculiarità del nuovo assetto di decentramento italiano, d'altra parte perché esso possa essere compresa sino in fondo è necessario ancorare l'articolo 119 ad altri pilastri del dettato costituzionale e ricostruire l'elencazione dell'art. 114 alla luce dei più generali principi del nostro ordinamento.

In questo senso, si è detto, gli articoli 114 e 119, ma più in generale l'intero titolo V della seconda parte della Costituzione, dovranno essere letti, in primo luogo, in combinato disposto con l'art. 5, che descrive la Repubblica come una e indivisibile, fondando l'unità su due concetti, l'autonomia ed il decentramento, che bandiscono dal nostro ordinamento l'idea dell'ente locale come entità autarchica, fortemente riduttiva dal momento che presuppone che esso possa perseguire fini propri solo in quanto coincidenti con quelli dello Stato.

È chiaro che dopo il 2001 il quadro entro cui si muove l'art. 5 non può più essere quello di una mera concertazione amministrativa, dovendo mirare ad un più ampio progetto di integrazione politica (che, sia detto per inciso, meriterebbe un ripensamento del sistema intergovernativo delle conferenze, in favore di formule di rappresentanza a livello nazionale). D'altra parte la sua ineludibilità come principio costituzionale fondamentale, strettamente legato al pluralismo (territoriale e sociale) sotteso all'art. 2, al divieto di discriminazione imposto all'art.3, in termini formali e sostanziali, nonché alla formula democratica della nostra Repubblica, impone che ad esso sia riconosciuta la natura di clausola interpretativa, alla luce della quale dovranno essere lette le modifiche apportate al titolo V: non residua alcuno spazio per ipotizzare un percorso contrario, di modo che saranno i vincoli dell'art. 5 a costituire il quadro entro cui il decentramento fiscale potrà svilupparsi.

4. La riserva di legge in materia fiscale

A suggerire una lettura più articolata dell'autonomia fiscale a livello locale, oltre al dettato dell'art.5, è anche l'art. 23 della Costituzione, che, in punto fiscalità, impone, al di là della prospettiva di cui all'art. 114, una lettura disgiunta della posizione dello Stato, delle regioni e degli altri enti territoriali.

Il motto *no taxation without representation* costituisce la sintesi più appropriata del percorso che, alla fine del Settecento, ha condotto all'introduzione di una riserva di legge in materia fiscale, al fine di tutelare il cittadino dall'azione discrezionale dell'esecutivo, aprendo la strada alla teoria dell'*autoimposizione* fiscale.

A distanza di secoli dalla sua previsione, l'idea della partecipazione del cittadino alla definizione della politica fiscale del paese, pur dovendo essere rivista nei suoi fondamenti, non sembra aver perso di rilevanza, al punto da essere ribadita a livello costituzionale. La tendenza ad una netta presidenzializzazione della politica, tanto a livello locale che nazionale, infatti, se da una parte ha logorato la filosofia contenitiva del ruolo giocato dal potere esecutivo in ambito tributario, dal momento che l'esercizio della funzione di indirizzo politico appare sempre più sbilanciata in suo favore, dall'altra paradossalmente ribadisce il concetto di coinvolgimento del cittadino nella scelta dei soggetti chiamati a definire le politiche fiscali, vista la propensione ad applicare metodi di selezione dell'esecutivo sempre più diretti, al fine di incrementare il rapporto con l'elettore e la responsabilizzazione dell'eletto.

La presenza dell'art. 23 nel nostro contesto costituzionale genera quantomeno due ordini di ricadute rispetto ai contenuti dell'art. 119: in primo luogo rende necessario un ridimensionamento del concetto di autonomia fiscale per quanto riguarda i comuni, le province e, in futuro, le città metropolitane; dall'altra segna una distanza fra il ruolo giocato dallo Stato è quello che può essere assegnato alle regioni.

L'autonomia fiscale, intesa come autonomia di entrata e di spesa, per quanto riguarda il livello locale è da interpretarsi alla luce del principio di legalità: la legge definisce, gli enti attuano. Il riferimento all'esistenza di tributi propri stabiliti ed applicati dai comuni, province e città metropolitane, dunque, presuppone, «in armonia con la Costituzione», come recita l'art. 119, l'esistenza di una legge che disponga e definisca il provvedimento fiscale, definendo lo spazio di manovra dell'ente locale, dal momento che la riserva in tema di prestazioni patrimoniali imposte parrebbe avere inevitabili ricadute anche sul piano del contenuto.

Ogni diversa aspettativa rispetto al concetto di autonomia fiscale degli enti locali andrebbe delusa: in particolare in assenza di un quadro normativo che metta gli enti territoriali quantomeno nelle condizioni di definire una propria politica fiscale da costruire optando fra diverse soluzioni e fra strumenti variamente combinati fra loro, il concetto di autonomia fiscale basato su tributi propri finisce con il coincidere con quello di mera territorialità del tributo, nel senso che secondo quanto disposto dalla legge, nei modi e nei limiti disposti dal legislatore, ai comuni, province e città metropolitane sarà riconosciuta titolarità nella destinazione di tributi raccolti sul territorio sul quale insistono, ma definiti in altra sede. Sia detto per inciso: il grado di autonomia potrà ancora essere ridotto corrispondentemente al variare del grado di discrezionalità concesso agli enti territoriali rispetto ai limiti ed alle modalità stesse di computo del tributo. Se, infatti, la stessa

Corte costituzionale sembra essersi mossa nel senso di individuare un contenuto minimo della legge, chiamata quantomeno a delineare gli elementi fondamentali del tributo (presupposto, soggetti, parametri), nulla è detto circa l'eventuale espansione della riserva a detrimento dello spazio di autonomia riconosciuto agli enti locali. In quest'ottica pare debbano essere lette le recenti manovre fiscali imposte dal governo centrale alle entità substatali. Non devono, in effetti, essere sottovalutati gli effetti contenitivi in termini di autonomia che possono derivare dagli obblighi internazionali rispetto alle politiche antideficit collegate al patto di stabilità.

La riflessione sul punto è resa ormai urgente dalla firma del Trattato sulla stabilità, coordinamento e *governance* nell'Unione economica e monetaria (2 marzo 2012), in particolare per quanto riguarda le disposizioni che costituiscono il corpo del c.d. *Fiscal Compact*, nonché dal conseguente intervento del legislatore italiano, che con legge di riforma n. 1 del 20 aprile 2012, ha introdotto l'obbligo del pareggio di bilancio a livello costituzionale.

I recenti interventi normativi, infatti, suggeriscono una lettura d'insieme del sistema Repubblica, imponendo agli enti locali il rispetto di un assetto della finanza pubblica definito a livello europeo dallo Stato italiano. Non è un caso, dunque, che l'obiettivo dell'equilibrio fra entrate e spese sia stato ricercato non solo attraverso la riforma dell'art. 81, ma anche dell'art. 119 della Costituzione.

Residua, dunque, uno spazio per domandarsi se davvero l'autonomia in materia fiscale di comuni, province e città metropolitane possa dirsi accresciuta rispetto a quella loro già riconosciuta sulla base del D.lgs 56/2000. D'altra parte, fra la giurisprudenza della Corte costituzionale (cfr. nn. 296, 297, 311 del 2003), che tende a non riconoscere la natura di "propri" a quei tributi che siano imposti da una normativa etero-prodotta rispetto all'ente che ne gode, e che esclude pertanto, *a priori*, l'esistenza di tributi propri in capo a comuni, province e città metropolitane, e la posizioni di quanti sostengono la natura elastica della riserva di cui all'art. 23 in relazione ai tributi espressione di autonomia degli enti locali, dovrebbe piuttosto essere favorita una terza via che valorizzando la funzione di coordinamento assegnata alla legge statale e regionale dia un senso pratico oltre che simbolico al riconoscimento costituzionale dell'autonomia fiscale in capo agli enti locali.

Per quanto riguarda i rapporti fra Stato e regione, il fatto che a quest'ultima sia attribuita potestà legislativa, se da un lato segna una distanza rispetto alle altre entità territoriali, d'altra parte non legittima ad una piena equiparazione con lo Stato.

Il legislatore costituzionale ha sparso qua e là, anche fra le maglie del titolo V, indizi che portano a riconoscere un elevato livello di differenziazione fra il piano statale e quello regionale, riconducibile, per lo più, alla diversità ontologica che separa lo Stato, in quanto ente originario, titolare di un potere sovrano, dalle regioni, entità derivate dotate di autonomia.

Se, dunque, rispetto alle entità regionali ha senso parlare di autonomia fiscale, per quanto riguarda lo Stato dovrà più correttamente essere ricordato che il potere fiscale, rientrando fra le prerogative sovrane, gli è riconosciuto *a priori* e si esplica attraverso una serie di corollari che vanno oltre l'imposizione, interessando anche funzioni, come quella di indirizzo e quella redistributiva, e fini, come quello solidale, strettamente connessi ai doveri di cura dello Stato nei confronti dei cittadini.

Al di là del coinvolgimento delle entità territoriali nelle politiche fiscali (le regioni, in particolare, anche dal punto di vista legislativo), la natura sovrana del potere fiscale sembra non essere stata

messa in dubbio neppure in seguito alla riforma del titolo V: sembrerebbe piuttosto confermata l'idea iniziale per cui l'autonomia fiscale prevista all'art. 119 vada necessariamente letta alla luce dell'art. 5 e dunque, per l'appunto, in termini di "decentramento" e "unità" dell'ordinamento.

In questo senso appare significativo che mentre per quanto riguarda il coordinamento il legislatore ha voluto aprire la funzione anche alle regioni, prevedendo una concorrenza in materia fra centro e periferia, in tema di perequazione la competenza è stata affidata, ex art. 117, in esclusiva allo Stato.

5. Il dovere tributario nel contesto costituzionale

Le riflessioni sinora svolte, effettivamente, inducono a pensare che anche l'intera questione relativa al sistema perequativo debba essere inserita in un quadro più ampio, non potendo essere ripiegata solo sulle indicazioni degli art. 117 e 119.

In particolare, il richiamo è all'art. 53 della Costituzione, ed alle sue inevitabili connessioni con il principio di uguaglianza di cui all'art. 3. Esso, infatti, proietta il dovere tributario in una prospettiva redistributiva e solidale ponendosi in diretta relazione con la funzione perequativa, fondata su esigenze di efficienza del sistema, ma anche di equità.

In quest'ottica parrebbe riduttivo, se pure questa sembra essere la tendenza prevalsa negli ultimi tempi, guardare alla funzione perequativa come ad uno strumento meramente tecnico volto a correggere i divari, in termini di dotazione fiscale, connessi alla diversa capacità contributiva delle regioni. Nonostante l'obiettivo della perequazione non sia quello di eliminare le differenze, quanto piuttosto di attenuarle, ricercando un maggior equilibrio fra i territori (ma è vero che tanto il testo costituzionale, quanto la successiva attuazione legislativa poco hanno detto circa il grado di correzione che il sistema perequativo deve imporre alle diseguaglianze territoriali), ciò non significa che l'interesse fiscale, sotteso implicitamente proprio all'art. 53, non debba coincidere con un interesse generale della collettività ad un flusso di risorse che, fra l'altro, punti all'eliminazione delle disparità di trattamento e ad un progressivo miglioramento generale degli standards di vita a livello nazionale, attraverso un processo di redistribuzione della ricchezza che guarda al territorio come parametro di valutazione e non come soggetto di riferimento.

Il punto merita un approfondimento.

L'esaltazione del "territorio" come soggetto del decentramento fiscale rafforza inevitabilmente il binomio "tributo-servizio" che non rappresenta l'orizzonte entro cui si esaurisce il dovere fiscale dei cittadini. Il tributo, effettivamente, nel nostro sistema costituzionale non può essere inteso solo quale corrispettivo pagato a fronte di un servizio offerto: lo spirito di unità e solidarietà che anima la nostra Repubblica, infatti, impone di guardare al tributo anche come ad un "contributo" al benessere della collettività. È in quest'ottica che sembra doversi leggere la recente introduzione dell'imposta sugli immobili (IMU) e la correlativa decisione a livello statale di destinare una considerevole parte delle entrate ai bisogni dello Stato, resi acuti dal grave momento di recessione, sottraendole, almeno per ora, alle casse degli enti locali. Purtroppo il clima di "anti-unità" e "anti-solidarietà" in cui è andata radicandosi la spinta al decentramento fiscale negli anni Novanta ha contribuito al consolidarsi di uno spirito contrappositivo, piuttosto

che collaborativo. Ne è derivato, in evidente contrasto con l'intento del legislatore costituzionale di puntare sul concetto di autonomia fiscale anche al fine di rafforzare la responsabilità degli enti locali, un parziale svuotamento dell'autonomia fiscale in senso federale (che si fonda sulla valorizzazione delle preferenze di ciascuna comunità nella scelta della pressione fiscale e dell'allocazione dei servizi), coscientemente travisata e sintetizzata nell'idea "a ciascuno le sue risorse", al punto che nel più recente dibattito pubblico sulla territorialità pare che l'esigenza che "le risorse restino a casa" sia prevalsa sulla stessa idea di autonomia fiscale intesa come imposizione del tributo proprio, a dimostrazione di un cresciuto interesse verso il potere di spesa piuttosto che su quello impositivo. Basti pensare al favore accordato in sede legislativa alla compartecipazione e alla finanza derivata piuttosto che ai tributi propri, garantendo una continuità fra ente e gettito dei tributi erariali, che affluisce nelle casse delle regioni corrispondenti al territorio in cui è stato prodotto, anche a discapito di un certo grado di autonomia di entrata.

Che il principio di territorialità sia un pilastro portante dell'intero assetto di *fiscal federalism* italiano è innegabile: altrettanto vero, però, che in questo contesto il termine "territorio" non può essere fatto coincidere, come in taluni casi si è inteso supporre, con alcuna realtà istituzionale, né tantomeno con entità locali decentrate. Anche in questo caso il sillogismo *territorio*→*fiscalità*→*federalismo* rischia di costringere la riflessione entro schemi impropri.

Seppure in maniera più ambigua, la stessa legge di delega n. 42/2009, si richiama al principio di territorialità per sottolineare non tanto la natura competitiva del sistema quanto la sua stretta connessione con il principio di responsabilità e quello perequativo.

Come si ricordava, l'art. 119 si riferisce al territorio e non ai singoli enti locali per definire il parametro utile a valutare la necessità di eventuali interventi perequativi, da elargirsi sulla base di un fondo istituito con legge dello Stato, in corrispondenza di una eccessiva differenza sul piano della capacità fiscale. Allo stesso tempo l'art. 117, alla lettera e), Il comma, affida in via esclusiva allo Stato la «perequazione delle risorse finanziarie». Il legislatore costituzionale, nel definire l'autonomia fiscale nel nostro ordinamento, ha, pertanto, voluto sottolineare la natura necessariamente cooperativa del modello di decentramento fiscale in Italia (in riferimento all'art. 5); il ruolo centrale dello Stato rispetto nella redistribuzione della ricchezza su scala nazionale (art. 117, Il co); il fine equitativo e non competitivo della redistribuzione in virtù di un principio solidale che anima il dovere fiscale in Italia (secondo quanto si evince dall'art. 53).

Con ciò non ha esaurito la definizione del modello di *fiscal federalism* italiano, affidando al legislatore la specificazione di una serie di questioni centrali, che finiscono per incidere profondamente sul fine che con la perequazione si intende raggiungere.

Il legame fra autonomia fiscale e perequazione è profondo. Solo dopo aver definito l'ambito di azione di ciascun ente è possibile intervenire a chiarire i limiti dell'intervento perequativo a tutela da una parte dei diritti dei singoli cittadini a veder soddisfatti i loro diritti essenziali, dall'altra della stesse prerogative autonome degli enti locali.

Così, la relazione fra autonomia fiscale e perequazione, binomio che si regge sul delicato equilibrio fra prestazioni garantite e rischio del perpetrarsi di politiche locali basate su una bassa leva fiscale per aumentare il consenso degli elettori, contando sull'inevitabile intervento di ripianamento

dello Stato, secondo la ben nota dinamica del *moral hazard*, meglio avrebbe potuto essere sviluppata se il legislatore, in prima battuta, avesse dato risposta ad alcuni interrogativi, più generali, lasciati in sospeso dal testo costituzionale revisionato. Fra gli altri, le regole per allocare in termini di efficienza le competenze assegnate ex articoli 117 e 118 in ambito legislativo e amministrativo e, seppure in un'ottica di lungo periodo quelle per cui è prevista l'assegnazione in seconda battuta secondo quanto prescritto all'art. 116; ma anche la determinazione dei livelli minimi essenziali. Ancora proseguendo a ritroso, il contesto presupponeva che si fosse individuato un luogo in cui si poter procedere alla ricomposizione degli interessi locali con quelli nazionali, attraverso l'incontro dei rappresentanti dell'uno e dell'altro livello, in una Camera territoriale o attraverso il circuito intergovernativo delle conferenze, la cui esistenza e funzionamento, però, dovrebbero, a questo punto, essere ancorate al dettato costituzionale.

In verità nulla di ciò è stato fatto. Il richiamo mediatico della questione fiscale ha suggerito che da qui dovesse muovere il legislatore per imporre una attuazione sistematica al nuovo Titolo V, applicandosi alla costruzione del nuovo sistema regionale di fatto partendo dal "tetto". Questa anomalia nel procedere ha generato la necessità di ristabilire un ordine logico di attuazione del Titolo V, dal momento che non è possibile ragionare in termini di spese di servizi in relazione a funzioni che non sono state ancora definite.

Nel frattempo, mentre, cioè, si attende che alcune decisioni vengano assunte per tracciare le coordinate del modello territoriale italiano, è la legge di delega n. 42 del 2009 a definire l'assetto non solo fiscale ma di fatto d'insieme del decentramento in Italia: essa, in assenza di diversa disciplina, è dovuta intervenire nella creazione di organi di raccordo, tanto a livello nazionale che in ambito locale (si pensi alla Commissione parlamentare e alla Commissione paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale, nonché della Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica, istituita nell'ambito della Conferenza unificata); ha provveduto a definire i principi direttivi sulle modalità di esercizio delle competenze regionali e statali al fine di disporre circa i mezzi del loro finanziamento, nonché a delineare quelli in merito alle funzioni di comuni, province e città metropolitane; ha selezionato gli ambiti entro i quali devono essere garantiti livelli minimi essenziali nelle prestazioni ai cittadini.

La legge di attuazione dell'art. 119 Cost. è divenuta, così, occasione da una parte per ridare impulso al processo di decentramento avviato dalla riforma del Titolo V, dall'altra per provvedere ad una riorganizzazione del sistema di *fiscal federalism* italiano, non necessariamente in termini di decentramento, come nel caso del D.lgs 91/2011 in tema di organizzazione dei sistemi contabili e di bilancio, dove l'intento è chiaramente quello di implementare il grado di efficienza del sistema, piuttosto che la sua articolazione a livello territoriale.

È evidente, quindi, che, in assenza di altra disciplina, la normativa in tema di decentramento fiscale è destinata, almeno nel breve-medio periodo, a condizionare ogni altra scelta in termini di sistema. Ne deriva uno schiacciamento del piano generale, ripiegato sulle scelte politiche del legislatore ordinario, espressione della maggioranza di governo: schiacciamento sul contingente che sarebbe da evitare in favore di un'azione, che assicuri all'attuazione del Titolo V un'ampia condivisione (a livello politico e di territorio), dal momento che con esso si interviene a manipolare gli elementi costitutivi che caratterizzano la forma dello Stato italiano.

Questa determinazione del modello di decentramento a partire dalle scelte compiute nell'ambito dell'organizzazione fiscale rappresenta un'esperienza piuttosto singolare nel panorama del diritto comparato dove, al contrario, il regime di decentramento fiscale segue il modello di decentramento territoriale, riflettendone le procedure, le scelte in tema di riparto delle competenze, la tendenza più o meno cooperativa adottata in sede decisionale. L'esperienza di alcuni ordinamenti composti, infatti, induce a pensare che esista una stretta relazione fra modello di decentramento adottato e modello di *fiscal federalism* applicato, nel senso che quest'ultimo tende ad assumere le dinamiche già attive sul piano legislativo ed amministrativo, espressione del più generale impianto delle relazioni e dei processi decisionali centro-periferia.

Le decisioni assunte in punto decentramento fiscale rappresenterebbero, dunque, una variabile dipendente rispetto alle scelte che caratterizzano i rapporti multilivello. La prevalenza dei rapporti intergovernativi in Canada, delle relazioni bilaterali in Spagna, la separazione dei livelli negli Stati Uniti, la centralità del Bundesrat tedesco costituiscono dinamiche consolidate sul piano dell'organizzazione politico-territoriale che informano di sé, conseguentemente, anche la dimensione fiscale.

In Italia, l'assenza di un sistema di riferimento emerge chiaramente dalla stessa giurisprudenza della Corte costituzionale, chiamata in numerose occasioni a dare attuazione attraverso le sue pronunce al dettato del titolo V.

L'utilizzo della locuzione "stabiliscono e applicano" riferito a regioni, province, città metropolitane e comuni, se da una parte interviene a rafforzare l'autonomia tributaria degli enti territoriali rispetto al precedente dettato costituzionale, dall'altra non descrive le modalità del loro agire autonomo, in particolare nella determinazione della politica fiscale locale, ridotta ad un intervento di adattamento del tributo ai caratteri del territorio cui si riferisce, attraverso la previsione di addizionali, detrazioni, esenzioni..., o per mezzo di strumenti prettamente tecnici in relazione alla fase della liquidazione, riscossione, accertamento, gestione del contenzioso.

6. Il "sistema tributario" italiano

Vi sono, dunque, alcune costanti che scaturiscono dal testo costituzionale stesso di cui l'evoluzione del sistema italiano deve necessariamente tenere conto. In particolare, si deve concordare sull'idea che: non può essere davvero riconosciuta una totale equiparazione fra i soggetti di cui all'art. 119; che la differenziazione delle politiche fiscali a livello locale appare contenuta entro un quadro disegnato dalla legislazione statale, in termini più o meno stringenti, a seconda del contesto economico nazionale e sovranazionale; che allo Stato è, ad oggi, assegnata una funzione di chiusura essendogli riconosciute prerogative sovrane nella potestà di imposizione fiscale.

Non di meno, pur fra i tanti vincoli, è lo stesso legislatore costituzionale, nel 2001, ed in controtendenza con il passato, ad imporre una chiara impronta multilivello al modello fiscale italiano, riconoscendo tutela costituzionale all'autonomia tributaria locale.

Infatti, appare evidente che il legislatore ha voluto favorire lo sviluppo di un articolato impianto di relazioni fiscali fra i diversi livelli di governo, dando vita ad un «sistema tributario», la cui

definizione è affidata allo Stato in via esclusiva (art. 117, II co, lett. e), ferma restando la necessità di prevedere un coordinamento che in termini di competenza concorrente coinvolge il governo centrale e le regioni (art. 117, III co).

D'altra parte, non di pluralismo di sistemi tributari si tratta, quanto piuttosto di un articolato insieme di relazioni che si fondano sulla persistenza del principio di legalità nella istituzione di tributi e nella necessità di un intervento coordinato dei diversi livelli di decentramento, in ossequio al principio di unità della Repubblica.

Ed è forse in questo senso che la mancanza di un quadro di insieme si fa più evidente. La legge di delega e i successivi interventi governativi di attuazione, infatti, si sono mossi in assenza di un preciso progetto di decentramento, entro cui ricomporre le diverse relazioni presupposte sul piano fiscale. Ciò in evidente detrimento delle potenzialità della riforma, che, segnando una discontinuità con il passato, ha voluto puntare sulla funzione di coordinamento della regione, pensata, si suppone, per attribuire coerenza ad un sistema pensato policentrico.

Nulla questio, infatti, qualora non fosse stata prevista sul punto una competenza concorrente. Ma il legislatore costituzionale ha ben voluto distinguere il momento della definizione del sistema tributario e degli strumenti perequativi da quello della gestione, nella quale è coinvolto anche il livello regionale. In che termini? Nuovamente, in questa domanda, si condensa il disagio rispetto ad una riforma il cui ordine logico di attuazione è stato invertito.

La materia del coordinamento, infatti, non si presta, al di là della sua natura concorrente, alla tradizionale ripartizione centro periferia, basata sul binomio principio/dettaglio. A differenza di altri ambiti i principi di coordinamento e armonizzazione del sistema tributario non possono essere meramente desunti dal sistema vigente.

Ne consegue che, in difetto di una legislazione *ad hoc*, manca allo stato attuale una definizione dei modi e dei luoghi entro cui la funzione di coordinamento si esplica. Con evidenti ricadute almeno rispetto a due questioni.

La prima, che affonda le radici nella tradizione municipale del nostro paese, riguarda i rapporti fra la regione e gli enti locali che insistono sul suo territorio; l'altra concerne la possibilità di costruire nel futuro un concezione di sistema che responsabilizzi le diverse componenti, a tutti i livelli: si tratta di qualcosa di più rispetto alla mera previsione di un sistema di premi e sanzioni, gestito a livello centrale.

Le relazioni substatali in Italia sono da sempre caratterizzate da una atavica diffidenza degli enti locali rispetto alle regioni. Essi tendono preferenzialmente a far sistema con il governo centrale piuttosto che con quello regionale. Questa tendenza, piuttosto anomala rispetto ad altri ordinamenti composti, si riflette nella stessa Costituzione. La riforma del 2001, infatti, percependo questa tradizione municipalista ha elevato al rango di entità costitutive della Repubblica le province, i comuni e le costituende città metropolitane. Ha poi segnato una cesura del livello territoriale locale rispetto alla regione, affidando alla competenza esclusiva dello Stato, oltre che la legislazione elettorale e l'organizzazione di governo, anche la determinazione delle funzioni di comuni, province e città metropolitane.

Questa distanza fra regioni ed enti locali, che determina un'incapacità degli enti territoriali substatali a mettersi in relazione fra loro in termini di sistema, ha reso particolarmente difficile per il legislatore ordinario definire il ruolo della regione nella funzione di coordinamento. In questo ambito, che rappresenta uno dei maggiori punti di originalità del testo, aprendo davvero la strada ad una gestione multilivello della fiscalità in Italia, la funzione regionale risulta annacquata all'interno della Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica, che è istituita dalla legge n. 42/2009 nell'ambito della Conferenza unificata ed è composta dai rappresentanti dei diversi livelli di governo.

Si è persa, quantomeno allo stato attuale, la possibilità di sperimentare un ruolo attivo delle regioni nella determinazione legislativa di tributi propri a livello locale o, ad esempio, nell'ambito della gestione delle risorse perequative, i cui criteri di riparto ben avrebbero potuto tenere conto, fra l'altro, dell'esperienza maturata all'interno dei Consigli delle autonomie locali, organi costituzionalmente necessari a partire dal 2001, della cui esistenza però il processo di decentramento fiscale non ha tenuto alcun conto. Invero, trattandosi di organi costituzionalmente obbligatori, cui gli statuti e le leggi di attuazione hanno voluto affidare una funzione quantomeno "paralegislativa" o "legislativamente condizionante", il loro coinvolgimento sistematico nelle procedure di attuazione del patto di stabilità interno ben avrebbe potuto essere opportuno ed oltre modo utile. Così come in prospettiva e alla luce delle disposizioni di cui al nuovo art. 119, comma I e VI, tale coinvolgimento potrebbe risultare altresì significativo nell'impegno al rispetto dell'equilibrio fra le entrate e le spese imposto in relazione al complesso degli enti di ciascuna regione. Nulla è stato fatto in tal senso, se si escludono alcune isolate previsioni a livello regionale (recentemente Regione Veneto, legge n. 10 del 24 febbraio 2012, recante norme sulla *regionalizzazione del patto di stabilità interno*). Ma soprattutto sembra essere stata accantonata l'idea che il legislatore costituzionale pareva aver accarezzato, di dare sistematicità ai diversi livelli locali attraverso la predisposizione di sedi di rappresentanza politica, oltre che di un sistema di conferenze intergovernative.

All'assenza di un modello di riferimento e ad un minimo di sistematicità non ha posto rimedio neppure la Corte costituzionale, in altri ambiti intervenuta a colmare le lacune prodotte dall'inerzia del legislatore statale.

Va detto che la giurisprudenza costituzionale in tema di federalismo fiscale è apparsa piuttosto incerta, dal momento che si sono alternate pronunce che possiamo definire di monito, in cui il Giudice delle leggi, pur applicando principi che appartengono al precedente modello di riparto, ha richiamato il legislatore esortandolo ad adeguarsi alla nuova prospettiva introdotta con l'art. 119; occasioni in cui la Corte si è limitata a valutare la legittimità di una legge sulla base dei principi che discendono dall'interpretazione e dalla prassi consolidata a partire dal vecchio testo dell'art. 119, ritenendo di non potersi né sostituire al legislatore, né esimersi dal fornire una decisione in diritto; ed, infine, decisioni in cui la Consulta ha optato per dichiarare l'incostituzionalità di norme che non potevano dirsi *a priori* compatibili con il nuovo assetto di *fiscal federalism*, a prescindere da un successivo sviluppo legislativo (da ultimo in tal senso si veda la sentenza n. 22/2012).

L'analisi delle pronunce della Corte effettivamente evidenziano una certa difficoltà nell'applicazione dei nuovi principi in un quadro normativo che in larga misura dipende ancora

sostanzialmente da un sistema a finanza derivata. Il “passato” torna, dunque, spesso nelle argomentazioni della Consulta, a corto di nuovi strumenti attuativi cui fare riferimento.

Emblematica in tal senso la sentenza n. 216 del 2008, dove effettivamente la Corte costituzionale mantiene un profilo assai basso su una questione che ben avrebbe potuto offrire spunti per una riflessione più ampia, proprio in relazione al cambio di prospettiva sistemica che la riforma ha imposto e che avrebbe potuto essere assunta come orizzonte di senso per l'interpretazione dell'intero impianto regionale, a prescindere dalla attuazione legislativa.

Erano posti all'esame della Corte quattro ricorsi, presentati dalla Regione Veneto e dalla Regione Lombardia, avverso le disposizioni imposte dallo Stato, con decreto legge n.23/2007, per il ripiano selettivo dei disavanzi pregressi nel settore sanitario, nonché in materia di quota fissa sulle ricette per le prestazioni di assistenza specialistica ambulatoriale.

Il procedimento, proposto in via principale, è stato dichiarato inammissibile. Quel che qui rileva è il ragionamento che la Corte ha seguito per giungere alla decisione, sintomatica di un gattopardesco intento di cambiar tutto per non veder cambiar nulla o di un disagio della Corte a dover affrontare il nuovo con vecchi strumenti interpretativi.

Il Giudice delle leggi ricorda, infatti, preliminarmente che, per giurisprudenza costante, nei giudizi di legittimità costituzionale in via diretta deve necessariamente sussistere in capo al ricorrente un interesse *attuale e concreto*, a proporre l'impugnazione. In particolare tale interesse deve concretarsi in un atto legislativo o avente forza di legge dello Stato o di altra Regione che abbia leso o sia in grado di ledere la sua sfera di competenza.

Sulla base di queste considerazioni la Consulta ha ritenuto non sussistere i presupposti necessari affinché le ricorrenti potessero legittimamente sostenere il ricorso: l'interesse fatto valere nell'azione non sarebbe né concreto né attuale, dal momento che il provvedimento eventualmente emesso dal giudice non produrrebbe alcuna utilità diretta ed immediata nei confronti di coloro che agiscono.

Le Regioni Veneto e Lombardia, infatti, secondo la Corte, si sarebbero limitate a contestare la scelta legislativa dello Stato di destinare ad altre regioni determinate risorse finanziarie, sostenendo che ciò pregiudicherebbe «la quantità e la qualità della prestazioni» rese dalle ricorrenti nel settore sanitario chiamandole alla «sopportazione degli oneri generali di una spesa inefficiente ed eccessiva» alla quale non hanno concorso e che pertanto determinerebbe una «discriminazione irragionevole» che genera disuguaglianza.

In ciò la Corte non ravvisa alcun interesse al ricorso, dal momento che anche laddove la normativa opposta fosse dichiarata illegittima dal punto di vista costituzionale, le ricorrenti non potrebbero da ciò trarre alcun beneficio o vantaggio giuridicamente rilevanti.

Ma c'è dell'altro. Al fine di fugare ogni eventuale dubbio circa la possibilità di trarre dal novellato art. 119 nuovi principi su cui fondare l'eventuale legittimità della pretesa delle ricorrenti, la Corte afferma espressamente che «assume valore la constatazione ... che l'autonomia finanziaria delle regioni delineata dal novellato testo dell'art. 119 Cost. si presenta, in larga misura, ancora in *fieri*. Ed è evidente come, nell'attuale fase di perdurante inattuazione della citata disposizione costituzionale, le Regioni siano legittimate e contestare interventi legislativi dello Stato,

concernenti il finanziamento della spesa sanitaria, soltanto qualora lamentino una diretta ed effettiva incisione della loro sfera di autonomia finanziaria».

Così facendo la Corte costituzionale non solo riconosce una continuità con il passato rispetto a quegli aspetti della riforma cui non è possibile attribuire natura *self executing*: essa di fatto rifiuta di costruire la propria decisione sulla base di principi immediatamente desumibili dalla modifica costituzionale. In questo senso preferisce risolvere la questione enunciata utilizzando schemi consolidati piuttosto che far propria la prospettiva sistemica che il legislatore costituzionale ha chiaramente disegnato con la riforma del titolo V, ma che stenta a decollare in termini concreti. In questo caso la Corte ben avrebbe dovuto riconoscere in capo alle regioni ricorrenti un interesse ad agire, dal momento che un'azione di sostegno economico immotivata ed unilaterale da parte dello Stato nei confronti di regioni poco virtuose ben può rappresentare motivo sufficiente a lamentare un trattamento differenziato irragionevole e iniquo. In tal senso la dichiarazione di illegittimità dell'atto normativo statale se anche non avesse determinato un vantaggio concreto ed immediato alle ricorrenti, avrebbe prodotto un beneficio in termini collettivi, dal momento che avrebbe contribuito a salvaguardare il buon funzionamento del sistema fiscale nel suo complesso, il buon funzionamento di un sistema, in sostanza, di cui le stesse ricorrenti sono parte integrante.

7. Conclusioni

In relazione alla riforma del titolo V della Costituzione e alle difficoltà che la sua attuazione ha incontrato si è parlato, fra l'altro, di una «impulsiva positivizzazione di esigenze che prescindono da una seria vocazione all'autogoverno» (cfr. D. Immordino: 2011). Per quanto riguarda l'autonomia fiscale, questo può dirsi vero solo in parte ed in proposito devono essere svolte alcune considerazioni.

Che il sistema fiscale italiano dovesse essere soggetto ad una ristrutturazione, è certo. Che questa ristrutturazione dovesse contare su una maggiore responsabilizzazione dei degli attori periferici e sulla razionalizzazione del ruolo dello Stato è altrettanto vero. Che responsabilizzazione e razionalizzazione dovessero passare attraverso il decentramento e il consolidamento dell'autonomia tributaria degli enti territoriali, però, non significava necessariamente che la riforma dovesse imporre una svolta in senso schiettamente federale né al sistema fiscale in sé, né all'ordinamento nel suo complesso.

La riforma del titolo V e nello specifico dell'art. 119 è divenuta l'occasione per ripensare la funzione fiscale nel paese e la sua allocazione. Da qui il tenore della legge di delega n. 42/2009, la quale non si limita solo ad attuare l'art. 119 della Costituzione, ma si spinge anche a sopperire a mancanze pregresse del sistema, come nel caso della delega alla armonizzazione dei sistemi contabili o alla definizione del ruolo di Roma Capitale.

Da qui quell'inversione di priorità nell'attuazione della riforma del Titolo V di cui si è detto. È vero che con essa si è provveduto ad istituire organi di raccordo e a determinare le politiche in punto livelli minimi essenziali e riparto per materia. L'assenza di organi istituzionali di raccordo centro/periferia, del resto, non ha certo impedito nei fatti la definizione di larghe intese fra le regioni e lo Stato, da ultimo ancora nell'approvazione del D.lgs n. 68/2011, denso di novità quali il superamento della spesa storica in favore di quella standard e l'abbandono dei trasferimenti.

D'altra parte, tutto ciò avrebbe meglio dovuto essere definito al di fuori dello specifico contesto tributario e in termini generali, al fine di evitare di schiacciare scelte di portata generale in un contesto caratterizzato dalla contingenza politica ed economica, quale può dirsi quello in cui è maturata la delega al Governo.

Non di meno, stando al materiale normativo di cui siamo in possesso ed al cammino svolto in termini di decentramento fiscale, è auspicabile che giunti a questo punto l'attuazione dell'art. 119 si trasformi davvero in un banco di prova per l'avvio di un più ampio rinnovamento dell'ordinamento regionale che tenga conto del dettato costituzionale, della legislazione e della prassi emersa dopo il 2001. In tal senso mi pare che una considerazione possa essere fatta circa le prospettive di adattamento del tipo di Stato italiano rispetto al dettato della revisione del 2001

Al di là della terminologia impiegata, infatti, è possibile concludere che l'Italia, anche dopo la riforma, mantiene l'impianto di stampo regionale conferitole dal testo costituzionale del 1948. Il progressivo aumento nel tempo del grado di decentramento, perfettamente compatibile con l'intenzione del costituente, ha reso necessario un adattamento dell'organizzazione della Repubblica e molto resta da fare, perché l'adattamento vada a regime, ma anche per rendere efficiente il sistema centrale rispetto all'articolazione territoriale del potere statale.

D'altra parte, escludere una virata in senso schiettamente federale non significa che per l'Italia non si aprano prospettive di implementazione del sistema territoriale, sul piano fiscale, ma non solo. L'autonomia ed il decentramento, infatti, sono riconosciuti come principi fondamentali del nostro ordinamento repubblicano: con la consapevolezza che il diritto, a livello ordinario o costituzionale, segna un cammino che sarà battuto solo se coerente con le esigenze politiche e sociali del paese. Diversamente tradirà le aspettative in esso riposte, essendone stravolta la ratio o risultando inattuato.

Riferimenti bibliografici

- U. Allegretti, Art. 119, in G. Branca (a cura di), *Commentario della Costituzione*, Bologna-Roma, Zanichelli, 1985.
- G. Anderson, *Fiscal Federalism: A Comparative Introduction*, Oxford-New York, Oxford University Press, 2010.
- L. Antonini, *Il primo decreto legislativo di attuazione della legge n.42/2009: il federalismo demaniale*, in *Federalismi.it*, 30 dicembre 2009, 25, in www.federalismi.it.
- L. Antonini, Art. 23, in R. Bifulco, A. Celotto, M. Olivetti, *Commentario alla Costituzione*, Torino, Utet, 2006.
- F. Bassanini, G. Macciotta (a cura di), *L'attuazione del federalismo fiscale. Una proposta*, Bologna, il Mulino, 2003.
- M. Bertolissi, *Rivolta fiscale, federalismo, riforme istituzionali: promemoria per un'Italia che cambia*, Padova, Cedam, 1997.
- P. Bilancia (a cura di), *Modelli innovativi di governance territoriale. Profili teorici e applicativi*, Milano, Giuffrè, 2011

- R. Bifulco (a cura di), *Federalismi fiscali e Costituzioni*, Torino, Giappichelli, 2001.
- R. Bifulco, Art. 5, in R. Bifulco, A. Celotto, M. Olivetti, *Commentario alla Costituzione*, Torino, Utet, 2006.
- P. Boria, Art. 53, in R. Bifulco, A. Celotto, M. Olivetti, *Commentario alla Costituzione*, Torino, Utet, 2006.
- G. Brosio, M. Maggi, S. Piperno, *Governo e finanza locale. Un'introduzione alla teoria e alle istituzioni del federalismo fiscale*, Torino, Giappichelli, 1998.
- G. Brosio (a cura di), *Federalismo fiscale. Proposta per un modello italiano*, Milano, Franco Angeli, 1996.
- M. Bordignon, *Federalismo, perequazione e competizione fiscale*, Milano, Igier, 1995.
- C. Buzzacchi, *La solidarietà tributaria. Funzione fiscale e principi costituzionali*, Milano, Giuffrè, 2011.
- G. Caia, T.F. Giupponi, A. Morrone (a cura di), *Quale ordinamento per gli enti locali? Organizzazione, servizi pubblici e federalismo fiscale*, in *Annali di Diritto costituzionale*, Bologna, University Press, 2009.
- G.G. Carboni, *Il coordinamento dibamico della finanza pubblica negli ordinamenti decentrati, tra limiti costituzionali e vincoli economici*, in *Le Regioni*, 2011.
- P. Caretti, *I possibili effetti paradossali dell'attuazione del federalismo fiscale in relazione al mancato trasferimento delle funzioni alle Regioni. Il caso emblematico dell'istruzione scolastica*, in *Le Regioni*, 2010.
- R. Dickmann, *Legislazione di spesa ed equilibrio di bilancio tra legittimità costituzionale e legittimità europea*, in *Federalismi.it*, n. 10/2012.
- G. Demuro, Art. 114, in R. Bifulco, A. Celotto, M. Olivetti, *Commentario alla Costituzione*, Torino, Utet, 2006.
- Ferrara, G. Salerno (a cura di), *Il federalismo fiscale. Commento alla legge n. 42 del 2009*, Napoli, Jovene, 2010.
- G.F. Ferrari (a cura di), *Federalismo, sistema fiscale, autonomie. Modelli giuridici comparati*, Roma, Donzelli, 2010.
- P. Giarda, *L'esperienza italiana di federalismo fiscale. Una rivisitazione del Decreto legislativo 56/2000*, Bologna, il Mulino, 2001.
- P. Giarda, *Le regole del federalismo fiscale nell'art. 119. Un economista di fronte alla nuova Costituzione*, in *Le regioni*, 2001.
- P. Giarda, *Regioni e federalismo fiscale*, Bologna, il Mulino, 1995.
- P. Giarda, *Alcune proprietà di un sistema di federalismo fiscale*, in *Quaderni di economia e finanza*, Vol. IV, n. 2, 1995.
- D. Immordino, *L'autonomia finanziaria a dieci anni dalla riforma costituzionale*, in *Le Regioni*, 2011.
- G. Lombardi, *contributo allo studio dei doveri costituzionali*, Milano, Giuffrè, 1967.
- Majocchi, D. Velo (a cura di), *Federalismo fiscale: una nuova sfida per l'Europa*, Padova, Cedam, 1999.
- Mastromarino, *Il federalismo disaggregativo*, Milano, Giuffrè, 2010.
- V. Nicotra, F. Pizzetti, S. Scozzese (a cura di), *Il federalismo fiscale*, Roma, Donzelli, 2009.

- F. Palermo, E. Alber, S. Parolari, *Federalismo fiscale: una sfida comparata*, Padova, Cedam, 2011.
- F. Palermo, M. Nicolini, *federalismo fiscale in Europa. Esperienze straniere e spunti per il caso italiano*, Roma, edizioni Scientifiche Italiane, 2012.
- J. Woelk (a cura di), *Federalismo fiscale tra differenziazione e solidarietà. Profili giuridici italiani e comparati*, Bolzano, Eurac, 2010.
- Zanardi (a cura di), *Un federalismo fiscale responsabile e solidale*, Bologna, il Mulino, 2006.

CENTRO STUDI SUL FEDERALISMO

**Via Real Collegio 30
10024 Moncalieri (TO)
Tel. +39 011 670 5024
Fax. +39 011 670 5081
www.csfederalismo.it
info@csfederalismo.it**